

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ Tp.HCM

---

**TRÌNH QUỐC VIỆT**

**ĐỀ XUẤT CHIẾN LƯỢC HỘI NHẬP KẾ  
TOÁN QUỐC TẾ CHO VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán – Kiểm toán

Mã số: 60.34.30

**LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ**

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

TS. VŨ HỮU ĐỨC

TP. Hồ Chí Minh – Năm 2009

# Lời cảm ơn

Đầu tiên tôi xin gửi lời cảm ơn chân thành và sâu sắc nhất đến Tiến sĩ Vũ Hữu Đức, người đã tận tình hướng dẫn tôi trong suốt quá trình thực hiện luận văn.

Tôi cũng gửi lời cảm ơn các anh chị đồng nghiệp trong Khoa kinh tế - Quản trị kinh doanh - Trường Đại học An Giang và các bạn bè thân thiết đã giúp đỡ tôi trong quá trình thu thập tài liệu và có những góp ý thiết thực.

Cuối cùng tôi xin cảm ơn Mẹ và các anh đã luôn luôn quan tâm và động viên tôi trong quá trình học tập, tất cả vì sự thành công của tôi.

*Xin chân thành cảm ơn!*

***Trình Quốc Việt***

## **LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu độc lập của tôi với sự cố vấn của Người hướng dẫn khoa học. Tất cả các nguồn tài liệu tham khảo đã được công bố đầy đủ. Nội dung của luận văn là trung thực.

*Tác giả luận văn*

**TRÌNH QUỐC VIỆT**

# MỤC LỤC

*Trang*

<b>Mở đầu.....</b>	<b>1</b>
<b>Chương 1: HỆ THỐNG KẾ TOÁN CÁC QUỐC GIA.....</b>	<b>5</b>
1.1. Sự hình thành và phát triển của hệ thống kế toán các quốc gia.....	5
1.1.1. Hệ thống bút toán kép – nền tảng của kế toán hiện đại.....	5
1.1.2. Sự phát triển của hệ thống kế toán các quốc gia.....	6
1.1.3. Cấu trúc của hệ thống kế toán quốc gia.....	13
1.1.4. Sự khác biệt hệ thống kế toán các quốc gia.....	14
1.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc hình thành hệ thống kế toán quốc gia.....	16
1.2.1. Quan điểm của Christopher Nobes.....	16
1.2.2. Quan điểm của Gray.....	20
1.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống kế toán Việt Nam.....	24
1.3.1. Môi trường kinh doanh.....	24
1.3.2. Môi trường pháp lý.....	26
1.3.3. Môi trường văn hoá.....	28
1.4. Phân loại hệ thống kế toán trên thế giới.....	29
1.4.1. Các phương pháp phân loại hệ thống kế toán quốc gia.....	29
1.4.2. Đánh giá các phương pháp phân loại.....	34

<b>Chương 2: TỪ HÒA HỢP ĐẾN HỘI TỤ KẾ TOÁN QUỐC TẾ VÀ QUÁ TRÌNH HỘI NHẬP CỦA KẾ TOÁN VIỆT NAM.....</b>	<b>37</b>
2.1. Quá trình hòa hợp kế toán quốc tế.....	37
2.1.1. Sự cần thiết của quá trình hòa hợp kế toán quốc tế.....	37
2.1.2. Quá trình hòa hợp kế toán trước khi IASC ra đời.....	38
2.1.3. Sự hình thành của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.....	40
2.1.4. Sự hòa hợp quốc tế sau khi IASC ra đời.....	41
2.2. Quá trình hội tụ kế toán quốc tế.....	44
2.2.1. Yêu cầu hội tụ kế toán quốc tế.....	44
2.2.2. Quá trình hội tụ kế toán quốc tế.....	46
2.2.3. Các trở ngại và giải pháp.....	53
2.3. Chiến lược hội nhập quốc tế về kế toán tại các nước và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam .....	55
2.3.1. Sự cần thiết một chiến lược hội nhập quốc tế về kế toán.....	55
2.3.2. Chiến lược hội nhập quốc tế về kế toán tại một số quốc gia trên thế giới.....	56
2.2.3. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.....	60
2.4. Quá trình hội nhập của kế toán Việt Nam hiện nay.....	65
2.4.1. Quá trình hội nhập của kế toán Việt Nam qua các giai đoạn.....	65
2.4.2. Đặc điểm của hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay và những vấn đề đặt ra cho quá trình hội nhập kế toán quốc tế.....	71

<b>Chương 3: CHIẾN LƯỢC CHO VIỆT NAM TRONG QUÁ TRÌNH HỘI NHẬP KẾ TOÁN QUỐC TẾ.....</b>	<b>84</b>
3.1. Các nguyên tắc xây dựng chiến lược.....	84
3.1.1. Phải xuất phát từ môi trường kinh doanh, pháp lý và văn hóa của Việt Nam.....	84
3.1.2. Phải tính đến yếu tố thời gian và tính tương tác với sự phát triển của nền kinh tế thị trường và tiến trình hội nhập của Việt Nam.....	84
3.1.3. Phải tính đến sự đóng góp của nhiều bên, ngoài vai trò của Bộ Tài chính.....	85
3.2. Các nội dung cơ bản của chiến lược.....	85
3.2.1. Xác định mục tiêu.....	85
3.2.2. Lộ trình và công bố lộ trình.....	86
3.3. Các giải pháp chiến lược.....	87
3.3.1. Đẩy mạnh những nghiên cứu về lý thuyết kế toán.....	87
3.3.2. Thiết lập một cơ chế mới cho hệ thống kế toán Việt Nam.....	88
3.3.3. Nâng cao năng lực đội ngũ kế toán viên.....	90
3.3.4. Cải tiến phương pháp giảng dạy kế toán trong nhà trường.....	91
3.3.5. Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.....	94
3.3.6. Tăng cường việc giám sát và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán.....	95
3.3.7. Nâng cao vai trò và chức năng của các tổ chức nghề nghiệp.....	96
<b>Kết luận.....</b>	<b>99</b>

## DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

IAS:	International Accounting Standards. Chuẩn mực kế toán quốc tế.
IFRS:	International Financial Reporting Standards. Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
IASC:	International Accounting Standar Committee Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.
IASB:	International Accounting Standar Board Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế.
FASB:	Financial Accounting Standar Board Ủy ban chuẩn mực kế toán tài chính (Mỹ)
VAA:	Vietnam Association Accountants anh Auditors Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam
VAS:	Vietnamese Accounting Standards Chuẩn mực kế toán Việt Nam.
VACPA:	Vietnam Association of Certified Public Accountants Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam
SEC:	Securities and Exchange Commission Ủy ban chứng khoán (Mỹ)

## DANH MỤC BIỂU BẢNG, HÌNH

	<i>Trang</i>
Hình 1.1: Phân loại hệ thống kế toán theo quyền hạn và tính tuân thủ.....	31
Hình 1.2: Phân loại hệ thống kế toán theo tính đánh giá và công khai.....	31
Hình 1.3: Sự phân loại các hệ thống kế toán theo Christopher Nobes.....	33
Bảng 2.1: Chương trình hội tụ ngắn hạn giữa FASB và IASB.....	50
Bảng 2.2: Tình hình sử dụng IFRS trên thế giới tính đến tháng 8/2008.....	53

## MỞ ĐẦU

### 1. Sự cần thiết khách quan của đề tài:

Hội nhập kinh tế quốc tế đang diễn ra trên phạm vi toàn cầu. Các quan hệ kinh tế giữa các quốc gia ngày càng chặt chẽ và phức tạp. Sự chuyển dịch đầu tư từ quốc gia này sang quốc gia khác đã trở nên phổ biến, đặc biệt là sự phát triển mạnh mẽ của thị trường vốn quốc tế trong giai đoạn này đã làm thay đổi đáng kể những thông lệ quốc tế trên tất cả các phương diện. Kế toán, cùng với sự phát triển của nền kinh tế thế giới cũng đã có những thay đổi lớn mang tính quốc tế trong thời gian qua, là mối quan tâm của hầu hết các quốc gia và tổ chức nghề nghiệp trên thế giới.

Khi mới ban hành, các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) chủ yếu tập trung vào việc rút ngắn khoảng cách các khác biệt về kế toán giữa các quốc gia, với mục tiêu “hòa hợp” các chuẩn mực kế toán quốc gia với chuẩn mực kế toán quốc tế, song từ năm 2000 đến nay đã có sự chuyển hướng lớn. Trong xu thế phát triển của thị trường vốn quốc tế, các nhà đầu tư sẽ có nhiều sự lựa chọn cho quyết định đầu tư của mình. Vì vậy các yếu tố có ảnh hưởng đến quyết định đầu tư được xem là rất quan trọng và cần được xem xét kỹ lưỡng. Các báo cáo tài chính sẽ trở thành những nguồn thông tin quan trọng để các nhà đầu tư phân tích, đánh giá và ra quyết định. Để ra quyết định đúng đắn đòi hỏi các báo cáo tài chính phải cung cấp thông tin thật trung thực và đáng tin cậy. Bên cạnh đó, các báo cáo tài chính cũng phải đảm bảo tính so sánh giữa các công ty với nhau hoặc giữa công ty của quốc gia này với quốc gia khác. Điều này chỉ có thể thực hiện được nếu các báo cáo tài chính được lập trên cùng một cơ sở, nguyên tắc chung. Xuất phát từ yêu cầu này, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã chuyển trọng tâm sang xây dựng các chuẩn mực phức tạp hơn, có thể bắt buộc các thị trường vốn trên toàn thế giới phải tôn trọng. Hệ thống chuẩn mực này dựa trên các IAS trước đây



nhưng được sửa đổi hoặc ban hành mới theo hướng “hội tụ” các chuẩn mực về một điểm chung, mục tiêu là mang đến một hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế chất lượng cao được chấp nhận toàn cầu nhằm tạo ra một chuẩn chung cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính cho các giao dịch trên thị trường vốn quốc tế và được gọi là Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). Có thể nói, hiện nay IFRS đang dần trở thành như một bộ luật chung về kế toán cho tất cả các quốc gia nếu muốn hội nhập với kinh tế thế giới.

Mỗi quốc gia với những đặc điểm về kinh tế, văn hóa, hệ thống luật pháp khác nhau sẽ có một hệ thống kế toán khác nhau. Nhưng để hội nhập với thế giới thì bất cứ quốc gia nào cũng đòi hỏi hệ thống kế toán, kiểm toán phải được nghiên cứu, xây dựng sao cho phù hợp với thông lệ quốc tế. Thời gian qua đã có rất nhiều thay đổi quan trọng trong lĩnh vực kế toán và báo cáo tài chính, các tổ chức ban hành chuẩn mực kế toán quốc tế đang cố gắng hài hòa các nguyên tắc kế toán được thừa nhận của Mỹ (US GAAP) và các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). Liên minh Châu Âu đang yêu cầu tất cả các công ty được niêm yết phải áp dụng IFRS trước năm 2005, và nhiều quốc gia đã ban hành các chuẩn mực kế toán quốc gia của mình theo hướng gần với IFRS. Lộ trình đi từ hòa hợp đến hội tụ kế toán quốc tế đang được cả thế giới cùng nỗ lực thực hiện.

Việt Nam đang ngày càng hội nhập sâu rộng với nền kinh tế thế giới, là thành viên chính thức của WTO, Việt Nam sẽ thu hút ngày càng nhiều doanh nghiệp đầu tư và có nhiều cơ hội vươn ra thế giới. Do vậy, tham gia sân chơi chung, Việt Nam cũng phải tuân thủ những quy luật, quy định chung của thế giới và việc Việt Nam tuân thủ IFRS là một tất yếu. Hệ thống kế toán của Việt Nam trong những năm gần đây đã liên tục được phát triển và hoàn thiện nhằm tiệm cận với các IFRS và đáp ứng những đòi hỏi của một nền kinh tế đang phát triển và các giao dịch có tính quốc tế. Song, việc hoàn thiện hệ thống kế toán, xây dựng một hệ thống chuẩn mực kế toán phù hợp với

IFRS là điều không đơn giản trong điều kiện Việt Nam chưa phát triển ngang bằng với các quốc gia khác để có thể áp dụng các IFRS một cách trọn vẹn. Vì vậy cần thiết phải xây dựng một chiến lược mới với từng bước đi, cách làm cụ thể để có thể hội tụ thành công với kế toán quốc tế.

Việc nghiên cứu quá trình hòa hợp và hội tụ kế toán quốc tế là hết sức cần thiết, từ đó có thể rút ra những bài học kinh nghiệm và đề xuất các chiến lược để Việt Nam đạt được mục tiêu hội tụ của mình đáp ứng những đòi hỏi khách quan của quá trình hội nhập toàn cầu. Vì lý do này mà tôi đã chọn đề tài “**Đề xuất chiến lược hội nhập kế toán quốc tế cho Việt Nam**” làm luận văn thạc sĩ của mình.

## **2. Mục tiêu nghiên cứu**

Trên cơ sở nghiên cứu quá trình hình thành, phát triển của hệ thống kế toán các quốc gia và quá trình đi từ hòa hợp đến hội tụ với kế toán quốc tế trên thế giới sẽ đánh giá khả năng hội nhập với kế toán quốc tế của Việt Nam từ đó đưa ra các chiến lược để Việt Nam có thể hội tụ với kế toán quốc tế. Chiến lược phải giải quyết các vấn đề như: hội tụ từng phần hay toàn phần, bộ phận nào cần thiết hội tụ, xây dựng lộ trình, bước đi, phương thức hội tụ và các giải pháp cho việc thực hiện chiến lược.

## **3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Luận văn được nghiên cứu ở mức độ của lý thuyết kế toán, không đề cập đến các lĩnh vực kế toán cụ thể như kế toán tài chính, kế toán quản trị... cũng không đi sâu vào phân tích từng chuẩn mực kế toán cụ thể của từng quốc gia và quốc tế. Đề tài chỉ khảo sát một cách tổng quát về vấn đề hòa hợp và hội tụ kế toán trên thế giới, mà chủ yếu tập trung vào các quốc gia lớn, nền kinh tế, khu vực có ảnh hưởng lớn đến kế toán quốc tế. Đặc biệt là nghiên cứu các bước đi, chiến lược của các quốc gia để học hỏi kinh nghiệm và đề xuất chiến lược cho Việt Nam.

Luận văn cũng chỉ tập trung vào lĩnh vực kế toán doanh nghiệp, các vấn đề về kế toán khu vực công chưa được đề cập trong đề tài này.

#### **4. Phương pháp nghiên cứu**

Luận văn sử dụng phương pháp duy vật biện chứng, nghiên cứu vấn đề trong mối quan hệ vận động và phát triển, đi từ quá khứ, hiện tại đến dự đoán tương lai. Bên cạnh đó còn sử dụng phương pháp phân tích và tổng hợp, phương pháp so sánh và đối chiếu để giải quyết vấn đề của mục tiêu nghiên cứu.

#### **5. Kết cấu luận văn**

Luận văn có kết cấu như sau:

- Mở đầu
- Chương 1: Hệ thống kế toán các quốc gia
- Chương 2: Từ hòa hợp đến hội tụ kế toán quốc tế
- Chương 3: Chiến lược cho Việt Nam trong quá trình hội nhập kế toán quốc tế.
- Kết luận
- Tài liệu tham khảo
- Phụ lục

## Chương 1

# HỆ THỐNG KẾ TOÁN CÁC QUỐC GIA

### 1.1. SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA HỆ THỐNG KẾ TOÁN CÁC QUỐC GIA:

#### 1.1.1. Hệ thống kế toán kép – nền tảng của kế toán hiện đại:

Kế toán là một công cụ hữu hiệu không chỉ giúp cho các nhà quản lý nắm được thực trạng tài chính nhằm hoạch định kế hoạch phát triển cho tương lai của công ty mà còn là mối quan tâm của các nhà đầu tư tài chính, các ngân hàng, Nhà nước... nhằm phục vụ cho những mục đích của mình.

Hạch toán kế toán gắn liền với sản xuất, do đó ngay từ thời kỳ nguyên thủy người ta đã sử dụng hạch toán kế toán để ghi chép theo dõi quá trình sản xuất. Trong thời kỳ này, khi công việc của con người chỉ đơn thuần là lao động để tồn tại thì mọi thứ dường như hết sức đơn giản, người ta có thể tự nhẩm và nhớ mọi sự kiện diễn ra hoặc đánh dấu các sự kiện này bằng cách vẽ chúng lên thân cây, vách đá... Các bản ghi kế toán đã xuất hiện từ năm 8500 trước công nguyên ở Trung Á, viết bằng đất sét thể hiện các hàng hoá như bánh mì, dê, quần áo... Các bản ghi này được gửi cùng với hàng hoá nhằm giúp người nhận kiểm tra lại chất lượng và giá cả của số hàng mình nhận được. Việc giữ các bản ghi vẫn chưa được hình thức hoá cho tới mãi thế thứ 13, xuất phát từ các giao dịch kinh doanh và ngân hàng tại Florence, Venice và Genoa nước Ý. Tuy nhiên, các tài khoản không thực sự thể hiện được bản chất nghiệp vụ giao dịch và hiếm khi cân đối.

Tuy nhiên, phải đến năm 1299 con người mới phát triển hệ thống thông tin tài chính gồm tất cả các yếu tố cấu thành của hệ thống kế toán kép. Năm 1494 khi cuốn sách *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita* của Luca Pacioli ra đời thì hệ thống kế toán kép mới được miêu tả một cách cụ thể và rõ nét. Trong cuốn

sách của mình Pacioli giới thiệu 3 dạng sổ dùng để ghi chép: sổ ghi nhớ, sổ nhật ký và sổ cái. Sổ ghi nhớ bao gồm toàn bộ các thông tin về nghiệp vụ. Từ sổ ghi nhớ, bút toán nhật ký được ghi sổ, sau đó chuyển vào sổ cái. Pacioli cho rằng các nghiệp vụ phải được ghi vào đồng thời bên Nợ và bên Có các tài khoản, tổng số bên Nợ phải ngang bằng với tổng số bên Có. Phương pháp này còn nhấn mạnh đến việc sử dụng hệ thống các sổ phụ, sổ chi tiết và sổ tổng hợp.

Như vậy, với phát minh của Pacioli, kế toán có những bước phát triển mới nhưng cũng chỉ là sự hình thành một cách tự phát nhằm mục đích phục vụ cho các chủ nhà buôn mà chưa có được một hệ thống kế toán mang tính hoàn chỉnh và khoa học, tầm quan trọng của kế toán cũng chưa được nhận thức đầy đủ.

### **1.1.2. Sự phát triển của hệ thống kế toán các quốc gia:**

#### ***1.1.2.1 Giai đoạn trước chiến tranh thế giới lần thứ II:***

Thế kỷ 16 và 17 được coi như một cuộc cách mạng của con người trong nỗ lực áp dụng các nguyên tắc kế toán kép. Đến thế kỷ 19, người ta bắt đầu quan tâm đến việc xây dựng lý thuyết kế toán, đó là việc tạo lập những khoản mục trong bảng cân đối kế toán, những tính chất chung cho việc gọi tên các khoản mục theo một thuật ngữ đặc biệt. Điều này đã làm cho việc nghiên cứu lý thuyết kế toán càng ngày càng rộng mở với nhiều khuynh hướng không giống nhau ra đời. Những lý thuyết về nhân cách, quản lý, về pháp luật, về kinh tế, ... đã làm cho việc nghiên cứu kế toán hoàn toàn thay đổi theo một quan niệm mới là phải được số liệu xác thực và kế toán trở thành trái tim và ý niệm của mọi nhà tài chính và tất cả những người có liên hệ gần xa đến hoạt động của doanh nghiệp.

Ở giai đoạn này chỉ có một số quốc gia tư bản như Anh, Mỹ, Pháp, Đức... đã hình thành hệ thống kế toán quốc gia của riêng mình, tuy nhiên theo nhiều hướng khác nhau. Điều cần chú ý là một hệ thống kế toán quốc gia chỉ được coi như hình thành khi có một định chế mang tính chất quốc gia tìm cách đưa ra một số quy định, hướng dẫn

cho kế toán trong phạm vi biên giới lãnh thổ. Đó có thể là tổ chức nghề nghiệp hoặc Nhà nước.

Hệ thống kế toán Pháp chịu ảnh hưởng lớn của Luật thương mại. Luật thương mại ra đời vào đầu những năm 1800 từ cuộc cách mạng Pháp, luật này quy định một cách rõ ràng trách nhiệm phải giữ sổ sách kế toán và lập các báo cáo tài chính. Luật thương mại dựa trên căn cứ những ý tưởng của Đức và được phát triển trong thời kỳ Đức chiếm đóng những năm 1940-1945. Trong thời kỳ Pháp chịu sự thống trị của Đức, ý tưởng chuẩn mực hoá công tác kế toán thông qua hệ thống tài khoản kế toán thống nhất do một giáo sư người Đức tên Schmalenbach đề xướng năm 1932 và áp dụng ở Đức năm 1937. Ý tưởng này đã lan truyền và áp dụng ở Pháp trong giai đoạn này. Đầu năm 1941 chính quyền Vichy đã xây dựng một dự án cho việc soạn thảo Luật kế toán quốc gia. Các cơ quan liên Bộ được giao trách nhiệm là các cơ quan đại diện của các tổ chức quan trọng trong khu vực tư nhân và những nhà kế toán giỏi. Dự định này chưa thực hiện thì chính quyền Vichy bị sụp đổ. Những ý tưởng ban đầu cho việc ra đời phiên bản đầu tiên của một tổng hoạch đồ kế toán (PCG) đã được hình thành nhưng đã bị phản đối mạnh mẽ của cộng đồng doanh nghiệp do chịu quá nhiều ảnh hưởng của Đức, nhưng nó cũng là cơ sở để Pháp xây dựng tổng hoạch đồ kế toán mới sau này.

Ở Mỹ, người ta cũng quan tâm rất sớm đến sự cần thiết việc chuẩn mực hoá công tác kế toán, các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận xuất hiện vào khoảng năm 1913 khi quốc hội Mỹ thông qua luật thuế thu nhập đầu tiên cấp liên bang. Thế nhưng phải đến cuộc khủng hoảng kinh tế năm 1929, các nhà kinh tế mới nhận thức đầy đủ tầm quan trọng của thông tin tài chính. Mãi đến năm 1930, báo cáo tài chính của các công ty vẫn hầu như không bị ràng buộc bởi một quy định nào. Chỉ đến khi Ủy ban chứng khoán (SEC) ra đời, bằng quyền lực, chính phủ liên bang đã bắt buộc các công ty niêm yết đều phải thực hiện kế toán và kiểm toán theo một tiêu chuẩn chung. Đến năm 1939, hệ thống Chuẩn mực kế toán của Mỹ được xây dựng bởi Hiệp hội kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (AICPA). Như vậy, đối với hệ thống kế toán Mỹ thì các

định chế về kế toán phức tạp hơn do sự tương tác của nhiều tổ chức trong giai đoạn này. Các chuẩn mực báo cáo kế toán tài chính được ban hành bởi Hội đồng thủ tục kế toán (CPA) thuộc AICPA. Ủy ban chứng khoán (SEC) quy định những yêu cầu về báo cáo kế toán mà các công ty cổ phần niêm yết cần tuân thủ.

Ở Anh, kế toán phát triển rất sớm nhưng các định chế mang tính quốc gia thì lại trễ. Các vấn đề về kế toán được quy định đầu tiên trong Luật công ty cổ phần năm 1844. Tuy nhiên, suốt thế kỷ 19 và cho đến trước Chiến tranh thế giới lần thứ II vẫn không có các quy định về kế toán và kiểm toán mang tính bắt buộc trong các đạo luật Công ty, mặc dù các tổ chức tài chính, các công ty cổ phần... đã đưa ra nhiều quy định về kế toán để áp dụng.

#### ***1.1.2.2 Giai đoạn sau Chiến tranh thế giới lần thứ II:***

Sau Chiến tranh thế giới lần thứ II, hệ thống kế toán quốc gia của nhiều nước bắt đầu hình thành và phát triển ở những mức độ và với những xu hướng khác nhau:

#### ***Các quốc gia tư bản phát triển tiếp tục hình thành và củng cố hệ thống kế toán quốc gia:***

Năm 1972 Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính (FASB) của Mỹ được thành lập bao gồm 7 thành viên đến từ khu vực kế toán công, ngành nghề tư nhân, khu vực hàn lâm và cơ quan giám sát. Từ năm 1973, FASB là cơ quan được chỉ định trong khu vực tư nhân có thẩm quyền thiết lập các chuẩn mực kế toán và báo cáo tài chính chi phối việc lập các báo cáo tài chính. SEC và AICPA công nhận các chuẩn mực kế toán do FASB ban hành. Các chính sách của SEC là dựa vào các chuẩn mực của FASB trong phạm vi các chuẩn mực này đáp ứng các yêu cầu phục vụ quyền lợi của các cổ đông. Các tuyên bố của những tổ chức tiền thân này vẫn còn hiệu lực trừ khi được sửa đổi hoặc thay thế bởi FASB.

Ở Pháp, sau thế chiến thứ II, chính phủ Pháp muốn quản lý nền kinh tế theo chuẩn chung nên đã thiết lập Ủy ban để tiến hành việc chuẩn mực hoá. Năm 1947, Ủy ban này đã ban hành Tổng hoạch đồ kế toán chính thức lần đầu tiên. Lúc đầu Tổng hoạch đồ chỉ áp dụng bắt buộc đối với các doanh nghiệp nhà nước và ảnh hưởng rất ít đến khu vực tư nhân. Đến năm 1957 Ủy ban duyệt xét lại Tổng hoạch đồ kế toán 1947 để đưa ra Tổng hoạch đồ 1957. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế, tổng hoạch đồ kế toán 1957 đã bộc lộ nhiều nhược điểm, như chưa đề cập đến báo cáo tài chính hợp nhất hay phương pháp đánh giá trong nền kinh tế lạm phát. Do vậy, Ủy ban đã duyệt xét lại lần nữa những vấn đề còn tồn tại và cho ra đời Tổng hoạch đồ cải cách vào năm 1982. Đến năm 1986, Tổng hoạch đồ được hiệu đính để thi hành chỉ thị của Liên minh Châu Âu và tồn tại cho đến ngày nay. Hệ thống kế toán Pháp bao gồm: hệ thống tài khoản kế toán thống nhất với những ký hiệu mã số cụ thể cho từng tài khoản, những quy định cụ thể cho việc đánh giá và xác định lợi nhuận, các mẫu biểu báo cáo, các yêu cầu về báo cáo tài chính hợp nhất. Tất cả được thể hiện trong tổng hoạch đồ kế toán. Luật kế toán mới ban hành năm 1983.

Tại Anh, trong Luật công ty năm 1948 đã đưa ra những nhóm tài khoản bắt buộc, đưa ra những yêu cầu về việc lập báo cáo tài chính theo nguyên tắc “trung thực và hợp lý” thể hiện ở điều 4, mục 4A. Đạo luật này cũng đã được sửa đổi nhiều lần, lần đầu tiên năm 1967 (yêu cầu bắt buộc phải công bố doanh thu và nhiều thông tin khác, kể cả các doanh nghiệp tư nhân), năm 1976 (chặt chẽ hơn qua việc luật hoá những yêu cầu trong việc cung cấp thông tin, tăng cường năng lực của các kiểm toán viên, yêu cầu công khai lợi ích của ban lãnh đạo công ty), năm 1980, 1981 (thực hiện sửa đổi theo chỉ thị thứ 2 và thứ 4 của Ủy ban châu Âu). Năm 1985 các đạo Luật đã thống nhất với nhau thành Luật công ty 1985. Cũng trong năm 1985, Hội đồng chuẩn mực kế toán (ASB) ra đời với trách nhiệm ban hành các chuẩn mực kế toán. Các điều khoản về kế toán và kiểm toán trong Luật công ty 1985 đã được tiếp tục sửa đổi bởi Luật công ty 1989 thực hiện theo chỉ thị số 7 và số 8 của EC.



*Khởi XHCN hình thành và phát triển hệ thống kế toán theo mô hình tập trung của Liên Xô:*

Hệ thống kế toán các nước xã hội chủ nghĩa nói chung và của Liên Xô nói riêng đều nhằm mục tiêu theo dõi và kiểm soát việc thực hiện kế hoạch, giúp bảo vệ tài sản của Nhà nước cũng như cung cấp số liệu cho thống kê nền kinh tế nên các vấn đề về kế toán và chuẩn mực kế toán được ban hành bởi các cơ quan chức năng của Nhà nước. Kể từ năm 1987 hệ thống kế toán của Liên xô đã có những thay đổi tích cực và tiếp thu những tiến bộ của kế toán phương Tây. Một số lượng lớn các đạo luật của Nhà nước được sửa đổi cho phù hợp với những luật lệ mới trong hoạt động kinh doanh trong nước và quốc tế.

Năm 1991, việc mở rộng các hoạt động kinh doanh trong nền kinh tế được tiến hành cùng với sự ra đời các hợp tác xã, công ty liên doanh và các ngân hàng thương mại đã hướng kế toán đến những mục tiêu mới. Những quy định cứng nhắc và kiểm soát kế toán bởi Nhà nước trước đây được thay thế bởi một hệ thống các tiêu chuẩn thống nhất như: kế toán dựa trên cơ sở tiền trong kế toán ngân sách; thống nhất về nội dung, hình thức báo cáo tài chính; kế toán doanh nghiệp theo nguyên tắc dồn tích không hoàn toàn; nguyên tắc giá gốc; nguyên tắc thận trọng... Những nguyên tắc thống nhất này nhằm mục đích có thể so sánh và tổng hợp các báo cáo của các doanh nghiệp khác nhau; cung cấp thông tin cho việc phân tích, thống kê số liệu và vấn đề kiểm soát của Nhà nước.

Cũng trong năm 1991, kế hoạch kinh tế quốc gia được triển khai thực hiện, các doanh nghiệp Nhà nước được giao nhiệm vụ sản xuất để đáp ứng nhu cầu tiêu dùng của xã hội theo mức giá đã được cải cách và thiết lập bởi Ủy ban vật giá Nhà nước. Điều này đã đưa các doanh nghiệp này phải đối mặt với 2 vấn đề là đạt được sản lượng sản xuất cho nhu cầu xã hội và lợi nhuận. Vì vậy, mục tiêu của kế toán bây giờ là phục vụ cho việc quản trị và cung cấp một đội ngũ nhân viên quản trị cần thiết cho các hoạt động của tổ chức. Chính phủ đã ban hành nhiều đạo luật liên quan đến kế toán áp dụng

cho mọi doanh nghiệp lúc bấy giờ như: quy định về lợi nhuận kế toán và bảng cân đối kế toán; quy định về kế toán trưởng; quy định về tài liệu kế toán và lưu trữ; hệ thống tài khoản kế toán... Những cải cách này chỉ tồn tại trong một thời gian ngắn thì hệ thống xã hội chủ nghĩa ở Liên xô sụp đổ.

Trung Quốc cũng là nước theo chế độ cộng sản chủ nghĩa, chính phủ có một ảnh hưởng lớn đến hệ thống kế toán và kiểm toán. Từ năm 1949 kế toán Trung Quốc chịu ảnh hưởng mạnh mẽ của hệ thống kế toán Xô Viết với đặc điểm nổi bật là phục vụ cho sự kiểm soát tập trung và thống nhất của chính phủ với toàn bộ nền kinh tế quốc dân. Năm 1978 với chính sách cải cách và mở cửa nền kinh tế thì kế toán Trung Quốc bắt đầu chịu ảnh hưởng của quốc tế, nhiều vấn đề về kế toán quốc tế đã được đưa ra nghiên cứu, so sánh và vận dụng một cách phù hợp với điều kiện của Trung Quốc. Năm 1985 một hệ thống kế toán riêng áp dụng cho các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài được xây dựng cùng với Luật đầu tư nước ngoài. Luật kế toán cũng được công bố năm 1985 và sửa đổi năm 1993.

*Các nước mới độc lập sau thế chiến thứ hai bắt đầu tìm kiếm hệ thống kế toán cho riêng mình. Phần lớn là hướng theo các nước tư bản phát triển:*

Hong Kong và Singapore trước kia là thuộc địa của Anh nên hệ thống kế toán chịu nhiều ảnh hưởng của Anh. Những yêu cầu về công bố báo cáo kế toán trong Luật công ty của Hong Kong năm 1965 được dựa trên đạo luật công ty 1948 của Anh. Hội kế toán Hong Kong (HKSA) được thành lập năm 1973. Hội này có mối liên kết mật thiết với Hội kế toán Anh (ACCA). Các chuẩn mực kế toán và kiểm toán Hong Kong được ban hành bởi Ủy ban chuẩn mực kế toán (ASC) và Ủy ban chuẩn mực kiểm toán (AUSC) thuộc HKSA. Đến năm 1993 các chuẩn mực đã được sửa đổi theo chuẩn mực của Anh và kể từ đó các chuẩn mực mới này đã dựa trên các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS). Những nguyên tắc kế toán của Singapore cũng có nguồn gốc từ Luật công ty của Anh. Hội kế toán Singapore được thành lập năm 1963 sau đó được thay thế vào

năm 1987 bởi Hội kế toán viên công chứng Singapore (ICPAS) và Ủy ban kế toán công (PAB). Các chuẩn mực kế toán Singapore được soạn thảo và ban hành bởi Ủy ban chuẩn mực kế toán thuộc ICPAS. Singapore bắt đầu chấp nhận các chuẩn mực kế toán quốc tế như chuẩn mực quốc gia vào năm 1977, hai năm sau khi chuẩn mực kế toán quốc tế đầu tiên được ban hành. Điều này cho thấy Singapore đã tìm thấy một thể chế mới thay thế cho những ảnh hưởng không chính thức của các chuẩn mực kế toán Anh sau khi tách ra khỏi sự phụ thuộc của Anh và trở thành một quốc gia độc lập.

Hệ thống kế toán Hàn Quốc và Đài Loan chịu ảnh hưởng mạnh bởi hệ thống kế toán Mỹ sau chiến tranh thế giới lần thứ hai. Báo cáo tài chính của các công ty cổ phần đại chúng Hàn Quốc phải tuân theo quy định của Luật chứng khoán và phù hợp với chuẩn mực kế toán tài chính áp dụng cho các tổ chức kinh doanh được ký ban hành bởi Bộ tài chính. Các chuẩn mực này được soạn thảo bởi Ủy ban soạn thảo hệ thống kế toán (ASDC) thuộc Ủy ban chứng khoán Hàn Quốc (SEC). Đối với Đài Loan thì các chuẩn mực về báo cáo kế toán tài chính được ban hành bởi Ủy ban chuẩn mực kế toán tài chính thuộc Quỹ phát triển và nghiên cứu kế toán (ARDF), tổ chức này (ARDF) được thành lập năm 1984 theo mô hình của Quỹ kế toán tài chính Mỹ (FAF)<sup>1</sup>. ARDF chịu sự giám sát của Bộ Tài chính. Các thành viên của Ủy ban bao gồm các thành viên của chính phủ, các kế toán viên công chứng hành nghề, giáo sư, đại diện các tổ chức thương mại và công nghiệp. Các chuẩn mực kế toán Đài loan cũng rất gần gũi với chuẩn mực kế toán Mỹ, các chuẩn mực được áp dụng bắt buộc đối với các công ty đại chúng và được giám sát bởi Ủy ban chứng khoán Đài Loan.

Các quốc gia đang phát triển thuộc khối thịnh vượng chung của Anh và các quốc gia trước kia chịu sự kiểm soát của Anh như (Cyprus, Jordan, Oman...) thì hệ thống kế toán tương đồng với Anh. Còn các quốc gia từng là thuộc địa của Pháp thì sử

---

<sup>1</sup> FAF được thành lập năm 1972, là tổ chức độc lập, thuộc khu vực tư nhân có trách nhiệm giám sát, quản lý và tài trợ cho Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính (FASB) và Hội đồng chuẩn mực kế toán hành chính (GASB). Quỹ này cũng có trách nhiệm lựa chọn thành viên cho hai Hội đồng và các Ban cố vấn tương ứng, bảo vệ sự độc lập của các Hội đồng. Nguồn: <http://www.fasb.org/faf/index2.shtml>

dụng một hệ thống tài khoản dựa trên Tổng hoạch đồ kế toán. Các quốc gia Tây Âu chịu ảnh hưởng bởi truyền thống Pháp và Đức cũng đã thông qua một bộ luật vào những năm 1990 với các nguyên tắc kế toán (giá gốc, thận trọng), những nguyên tắc này gắn với cách tính của thuế về thu nhập chịu thuế.

Trong những năm cuối thế kỷ 20, Ủy ban Chuẩn mực Kế toán quốc tế ra đời và xu hướng hòa hợp kế toán quốc tế bắt đầu hình thành. Mặc dù vậy, mỗi quốc gia có những cách thức tiếp cận khác nhau với vấn đề này. Những nội dung cụ thể của các xu hướng hòa hợp kế toán quốc tế sẽ được trình bày chi tiết ở chương sau.

### **1.1.3. Cấu trúc của hệ thống kế toán quốc gia:**

Hệ thống kế toán, theo nghĩa rộng, là một tập hợp bao gồm rất nhiều các quy phạm có liên quan như: Hệ thống luật lệ chi phối đến kế toán, các quy định về tài chính kế toán, chuẩn mực kế toán, hệ thống tài khoản, chứng từ, sổ sách và báo cáo tài chính.

Xét theo nghĩa hẹp, hệ thống kế toán thường được hiểu là hệ thống mà nhờ đó hàng loạt các nghiệp vụ của một đơn vị được xử lý và cung cấp kết quả. Nói cách khác, nó bao gồm các công việc kế tiếp nhau trong quy trình kế toán, từ việc lập chứng từ kế toán, xử lý dữ liệu cho đến việc lập các báo cáo tài chính.

Như vậy hệ thống kế toán dưới góc độ doanh nghiệp là một hệ thống có chức năng thu thập, tổ chức và cung cấp thông tin về các hoạt động của doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng. Hệ thống kế toán của một doanh nghiệp còn cung cấp các thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định quản trị trong nội bộ doanh nghiệp. Dưới góc độ quốc gia, hệ thống kế toán bao gồm các vấn đề như: tổ chức lập quy về kế toán, hệ thống các văn bản pháp lý, các quy định, hướng dẫn, các nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản trong việc xử lý các vấn đề về kế toán và lập báo cáo tài chính của các doanh nghiệp, cũng như các vấn đề về quản lý kế toán của một quốc gia.

Hệ thống kế toán quốc gia gồm có tổ chức lập quy và hệ thống các quy định, hướng dẫn.

- Tổ chức lập quy bao gồm Quốc hội là người đưa ra luật và Chính phủ hoặc tổ chức phi chính phủ là người thực hiện.
- Hệ thống các quy định bao gồm Luật và các quy định, hướng dẫn. Luật bao gồm các luật khác nhau tùy quốc gia như: Luật Công ty, Luật Chứng khoán hoặc Luật Kế toán.... Các quy định có thể là tổng hoạch đồ, chuẩn mực kế toán, các hướng dẫn ...

#### **1.1.4. Sự khác biệt hệ thống kế toán các quốc gia:**

Các nước trên thế giới ngày nay rất khác nhau về trình độ phát triển, các vấn đề về quyền sở hữu, nền văn hoá, mức độ công nghiệp hóa, tỷ lệ lạm phát, tốc độ tăng trưởng kinh tế, sự phát triển của thị trường chứng khoán ... nên hệ thống kế toán của các nước không giống nhau là điều tất yếu.

Sự khác biệt giữa hệ thống kế toán các quốc gia chủ yếu ở các nội dung như: Các tổ chức lập quy trong việc ban hành các quy định về kế toán, Luật nền làm cơ sở cho các quy định về kế toán, tính thống nhất và linh hoạt trong kế toán, mức độ chi tiết, các nguyên tắc kế toán và các phương pháp kế toán.

Ở các quốc gia mà kế toán chịu sự chi phối của Nhà nước thì Quốc hội là tổ chức lập quy có ảnh hưởng lớn đến hệ thống kế toán quốc gia. Quốc hội là cơ quan quyền lực cao nhất, ban hành các Luật. Chính phủ là người hướng dẫn thi hành Luật trên trên. Các chuẩn mực kế toán cũng do các cơ quan thuộc chính phủ ban hành. Ví dụ, Trong Luật kế toán của Trung Quốc đã uỷ quyền cho Bộ Tài Chính soạn thảo và công bố những chuẩn mực kế toán. Ở Pháp, Ủy ban quốc gia về kế toán (CNC), là cơ quan ban hành các chuẩn mực kế toán. Ủy ban này là một tập hợp khá đông đảo, bao gồm các đại diện từ các bộ, các tổ chức nghiệp đoàn, các tổ chức tư nhân và Nhà nước, hội nghề nghiệp... CNC là tổ chức theo luật định của Bộ Tài chính nhưng làm việc độc lập khi xây dựng các chuẩn mực kế toán.

Một số quốc gia khác, các chuẩn mực về kiểm toán và kế toán được quy định bởi các tổ chức kế toán độc lập. Ở Mỹ, những chuẩn mực kế toán do Ủy Ban Chuẩn mực kế toán tài chính (FASB) soạn thảo và ban hành. Nhiệm vụ của họ là dự thảo các nguyên tắc kế toán và báo cáo tài chính. Chính cơ cấu độc lập của FASB là điều kiện tiên quyết mang lại hiệu quả cho tổ chức này. Ủy ban giao dịch chứng khoán (SEC) cũng có ảnh hưởng đến việc thiết lập các chuẩn mực kế toán trong việc đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin của các nhà đầu tư và việc trình bày báo cáo tài chính. Quốc hội Mỹ thường không có ảnh hưởng trực tiếp đến các vấn đề kế toán.

Luật nền áp dụng cũng có nhiều khác biệt: Mỹ áp dụng Luật chứng khoán, Anh thì dùng Luật công ty. Các quốc gia như Pháp, Đức, Ý thì dùng Luật doanh nghiệp, Luật thuế...

Hệ thống kế toán các nước Anh, Mỹ và khối Anglo – Saxon nói chung mang tính linh hoạt và xét đoán nghề nghiệp rất cao, mức độ chi tiết đòi hỏi ở mức độ cao và dựa trên các nguyên tắc kế toán với mục tiêu thông tin công bố được trình bày trung thực, hợp lý. Trong khi các quốc gia thuộc nhóm Châu Âu lục địa như Pháp, Đức mang tính thống nhất cao, với sự quy định chặt chẽ của Nhà nước, mức độ chi tiết thấp và dựa trên luật định là chủ yếu.

Từ lý do trên mà hệ thống kế toán của các quốc gia luôn tồn tại sự khác biệt. Sự khác biệt này chủ yếu tập trung ở các vấn đề về ghi nhận, đánh giá, trình bày và công bố các thông tin trên báo cáo tài chính, chẳng hạn như:

- Tài sản cố định thuê tài chính: ghi nhận như tài sản thuộc sở hữu doanh nghiệp và trình bày trên Bảng cân đối kế toán như những tài sản khác hay xem nó như những tài sản thuê thông thường và trình bày trong các chỉ tiêu ngoài bảng.
- Chi phí nghiên cứu và phát triển: ghi nhận là chi phí trong kỳ hay vốn hóa vào giá trị tài sản.
- Chi phí đi vay: vốn hoá hay không vốn hoá vào giá trị tài sản
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ: bắt buộc hay không bắt buộc

- Chênh lệch tỷ giá đánh giá lại vào cuối năm: ghi nhận vào lãi, lỗ trong kỳ hay không ghi nhận.
- Hệ thống định giá: định giá tài sản theo giá gốc, hiện giá, giá hiện hành, giá trị thuần có thể thực hiện được hay giá trị hợp lý.
- Hợp nhất kinh doanh: áp dụng phương pháp mua hay phương pháp kết hợp vì lợi ích, lợi thế thương mại được khấu hao hay đánh giá lại vào cuối mỗi năm...
- Hàng tồn kho: vấn đề về phương pháp LIFO được áp dụng hay không.
- Thuế thu nhập doanh nghiệp: tiếp cận theo Bảng cân đối kế toán hay Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả, phân bổ từng phần hay toàn phần...
- Công cụ tài chính: đánh giá theo giá gốc, giá trị thuần hay giá trị hợp lý, dự phòng rủi ro các công cụ tài chính như thế nào...

## **1.2. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC HÌNH THÀNH HỆ THỐNG KẾ TOÁN CÁC QUỐC GIA:**

Kế toán là một quá trình xử lý thông tin để cung cấp cho những đối tượng có nhu cầu sử dụng. Quá trình xử lý này không thể tách rời môi trường xã hội xung quanh nó như các phương pháp và tập quán thu thập, xử lý và trình bày thông tin, mục đích và yêu cầu của người sử dụng thông tin, các định chế xã hội như Nhà nước, tổ chức nghề nghiệp... Do đó, kế toán trong quá trình phát triển của mình cũng không thể thoát khỏi sự ảnh hưởng rất lớn của các điều kiện kinh tế, chính trị, văn hoá của xã hội.

Các nhà nghiên cứu về kế toán đối chiếu đã đưa ra những nhân tố tạo ra sự khác biệt về kế toán. Mỗi nhà nghiên cứu tiếp cận trên các góc độ khác nhau và kế thừa hoặc phản biện nhau. Dưới đây là một số quan điểm chính.

**1.2.1. Quan điểm của Christopher Nobes:** Quan điểm này cho rằng hệ thống kế toán các quốc gia có sự khác nhau là do các nguyên nhân sau:

***- Hệ thống luật pháp:***

Các quốc gia thường có hai cách khác nhau để hình thành hệ thống pháp lý của mình, đó là dựa trên Thông luật (Common Law) và dựa trên Luật La Mã (Roman Law).

Các hệ thống dựa trên Thông luật được hình thành ở Anh và lan rộng đến nhiều quốc gia chịu sự ảnh hưởng của Anh như Mỹ, Ái Nhĩ Lan, Ấn độ, Úc... Ảnh hưởng của hệ thống luật pháp này đến hệ thống kế toán là Luật công ty (hay luật tương tự) thường không đưa ra những quy tắc cụ thể và chi tiết về việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Còn đặc điểm của các quốc gia có hệ thống luật pháp dựa trên Luật La Mã là việc ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính được quy định khá tỉ mỉ và chi tiết trong các đạo luật, thường là Luật công ty hay Luật thương mại. Các quốc gia theo hệ thống luật này: Pháp, Đức, Tây Ban Nha, Hà Lan, Bồ Đào Nha, Nhật...

***- Nguồn cung cấp tài chính:***

Tại các quốc gia mà thị trường chứng khoán là nơi cung cấp tài chính chủ yếu cho các doanh nghiệp (Mỹ, Anh...), người sử dụng thông tin tài chính chủ yếu là các nhà đầu tư. Vì vậy thông tin cung cấp cho các đối tượng này là phải trung thực và hợp lý. Yêu cầu này dẫn đến nguyên tắc tôn trọng nội dung hơn hình thức khi trình bày báo cáo tài chính và vận dụng nhiều đến khả năng xét đoán nghề nghiệp của kế toán. Để đảm bảo phản ánh đúng tình hình tài chính của doanh nghiệp, việc trình bày báo cáo tài chính có thể phải vượt qua các quy định về pháp lý để thể hiện trung thực bản chất các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế. Ngoài ra, thông tin tài chính công bố đòi hỏi phải đầy đủ và thích hợp, yêu cầu này được nhấn mạnh trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Chính điều này đã dẫn đến kết quả là vai trò của kiểm toán độc lập trở nên hết sức quan trọng tại các quốc gia này.



Ngược lại, các quốc gia có nguồn cung cấp tài chính chủ yếu là Nhà nước (các quốc gia XHCN trước đây, Pháp...), Ngân hàng (Đức, Nhật...) thì các đối tượng này hoàn toàn có khả năng tiếp cận để thu thập hoặc kiểm tra thông tin tài chính tại doanh nghiệp. Do đó, họ thường không đòi hỏi cao về sự đầy đủ cũng như tính trung thực và hợp lý của thông tin. Một yêu cầu thường đặt ra cho các quốc gia này là sự tuân thủ luật định.

**- Luật thuế:**

Một nhân tố trong môi trường pháp lý có tác động rất lớn đến hệ thống kế toán các quốc gia là Thuế. Tại một số nước như Mỹ, Anh thuế có ảnh hưởng không đáng kể đến việc tính toán lợi nhuận của kế toán. Các nhà kế toán có thể lựa chọn các phương pháp kế toán phù hợp với các chuẩn mực kế toán để có thể phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính hay kết quả kinh doanh của đơn vị mình, từ đó xuất hiện vấn đề về thuế hoãn lại trên các báo cáo tài chính của các quốc gia này.

Ngược lại, ở nhiều quốc gia (Đức, Thụy Điển...) việc ghi chép kế toán phải tuân thủ các quy định của luật thuế, những quy định về kế toán phải trùng hợp hoặc gắn với những quy định về thuế, thí dụ về khấu hao, dự phòng... Điều này khiến cho các kế toán viên sẽ ít quan tâm đến việc trình bày trung thực và hợp lý mà chủ yếu quan tâm đến việc tuân thủ các quy định của thuế trong việc xác định lợi nhuận và trình bày báo cáo tài chính.

**- Tổ chức nghề nghiệp:**

Tại một số quốc gia, Nhà nước có một vai trò không đáng kể trong những vấn đề về kế toán, họ rất ít đưa ra các quy định cụ thể về kế toán. Thay vào đó chức năng này do các hội nghề nghiệp hoặc các tổ chức độc lập đảm nhận. Các tổ chức này ban hành các chuẩn mực nghề nghiệp về kế toán và kiểm toán và được sự chấp nhận rộng rãi của xã hội và Nhà nước. Điển hình cho các quốc gia này là Anh, Mỹ...

Ngược lại, tại một số quốc gia, các tổ chức nghề nghiệp không có ảnh hưởng lớn mà Nhà nước giữ vai trò quyết định trong những vấn đề về kế toán. Điển hình cho các quốc gia này là Đức, Pháp, Nhật...

**- *Lạm phát:***

Lạm phát cũng được xem là một nhân tố trong môi trường kinh doanh tác động đến hệ thống kế toán các quốc gia. Đối với các quốc gia đang phải đối đầu với lạm phát, khái niệm bảo toàn vốn trở nên quan trọng và một số phương pháp kế toán cần được sử dụng để loại trừ ảnh hưởng sai lệch của sự biến động giá cả đến báo cáo tài chính. Tại nhiều nước Nam Mỹ, phương pháp thường được sử dụng nhất là phương pháp điều chỉnh theo chỉ số giá và Nhà nước phải thường công bố chỉ số giá.

**- *Lý thuyết kế toán:***

Trong một vài trường hợp lý thuyết kế toán có ảnh hưởng lớn đối với kế toán, ví dụ như Hà Lan. Những nhà nghiên cứu lý thuyết kế toán đã tiến đến việc cho phép kế toán sử dụng khả năng xét đoán của mình trong trường hợp riêng của từng công ty để chọn và trình bày số liệu trên báo cáo tài chính nhằm cung cấp cho người sử dụng những thông tin hợp lý nhất. Các quốc gia châu Âu lục địa và Nhật, lý thuyết kế toán không đóng vai trò chủ đạo, kế toán được sử dụng như một công cụ của nhà nước (cho thuế). Trong khối Anglo – Saxon, lý thuyết kế toán cũng ít ảnh hưởng đến kế toán mặc dù đã có sự thay đổi từ giữa những năm 1970 do sự phát triển của khuôn mẫu lý thuyết.

**- *Các biến cố ngẫu nhiên:***

Có một số biến cố ngẫu nhiên xảy ra nhưng lại có ảnh hưởng rất lớn đến việc định hình kế toán của quốc gia. Ví dụ cuộc khủng hoảng kinh tế thế giới năm 1929 đã làm cho kế toán Mỹ chuyển hướng yêu cầu công bố các thông tin chi tiết và sự kiểm tra của Nhà nước về các chuẩn mực kế toán. Tuy nhiên, sự can thiệp của Nhà nước tại Hoa Kỳ

chỉ là hướng các doanh nghiệp trung thực hơn, khách quan hơn và tuân thủ chặt chẽ hơn các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán.

\* Quan điểm của Christopher Nober đã đưa ra những nguyên nhân tạo ra sự khác nhau giữa các hệ thống kế toán quốc gia, đây có thể xem là những nguyên nhân chính cơ bản, dễ thấy nhất và có ảnh hưởng mạnh đến sự phát triển của hệ thống kế toán quốc gia một cách rõ ràng. Tuy nhiên, quan điểm này chỉ mới dừng lại ở hai khía cạnh nổi bật có thể thấy đó là khía cạnh thuộc môi trường kinh doanh và khía cạnh môi trường pháp lý, còn khía cạnh môi trường văn hoá thì chưa được đề cập cụ thể, mặc dù khía cạnh này cũng hết sức quan trọng nó liên quan đến tập quán, góp phần ảnh hưởng đến việc hình thành hệ thống kế toán quốc gia.

**1.2.2. Quan điểm của Gray:** Ông là người phát triển lý thuyết của Geert Hofstede về ảnh hưởng của văn hoá đến kinh doanh rồi vận dụng vào việc phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống kế toán quốc gia.

Lý thuyết của Hofstede đưa ra các yếu tố văn hoá quan trọng là: Khoảng cách quyền lực (PD), Chủ nghĩa cá nhân (IDV), Sự né tránh những vấn đề chưa rõ (UAV) và Định hướng dài hạn (LTO). Các yếu tố này được thể hiện như sau:

- **Khoảng cách quyền lực (PD):** liên quan đến mức độ xã hội có thể chấp nhận sự bất bình đẳng bên trong các định chế (gia đình, trường học, cộng đồng...) và tổ chức (nơi con người làm việc). Điều này ảnh hưởng đến hành vi của các cá nhân có sức mạnh ít và sức mạnh nhiều trong xã hội. Các cá nhân trong xã hội có khoảng cách quyền lực rộng chấp nhận một sự trật tự có thứ bậc, trong khi các cá nhân trong xã hội có khoảng cách quyền lực hẹp cố gắng đấu tranh, tìm kiếm cho sự công bằng và yêu cầu một sự biện hộ cho sự không công bằng về quyền lực. (Phụ lục 2).

- **Chủ nghĩa cá nhân (IDV):** liên quan đến mối quan hệ giữa cá nhân với cá nhân trong một xã hội. Đối với các nền văn hóa thiên về chủ nghĩa cá nhân, các cá nhân trong một xã hội tự quan tâm, chăm lo cho bản thân và gia đình của mình. Ngược lại, với các nền văn hóa có khuynh hướng thiên về chủ nghĩa tập thể, các cá nhân mong muốn người thân, bạn bè và những nhóm đối tượng khác quan tâm đến họ trong mối quan hệ tương hỗ. (Phụ lục 3).

- **Sự tránh né những vấn đề chưa rõ (UAV):** liên quan đến mức độ mà xã hội cảm thấy bị đe dọa bởi những tình huống không rõ ràng, thể hiện qua nhu cầu cần phải có những dự đoán trước mọi tình huống trong luật lệ, quy định. Những xã hội có xu hướng theo sự né tránh những điều chưa rõ mạnh duy trì luật lệ một cách nghiêm ngặt. Ngược lại, những xã hội có xu hướng theo sự né tránh những điều chưa rõ yếu duy trì một môi trường linh hoạt, thông thoáng hơn. (Phụ lục 4).

- **Định hướng dài hạn (LTO):** là đặc điểm của các nền văn hóa coi trọng sự kiên trì, sắp xếp các mối quan hệ theo địa vị và tôn trọng sự sắp xếp này, có ý thức tiết kiệm. Ngược lại, các nền văn hóa định hướng ngắn hạn coi trọng bản lĩnh cá nhân, giữ gìn thể diện bên ngoài và tôn trọng truyền thống. (Phụ lục 5).

Bảng điểm của Geert Hofstede về các chỉ số PD, IDV, UAV, LTO của các quốc gia được trình bày ở Phụ lục 1.

Từ lý thuyết về các giá trị văn hoá trên, Gray đã phát triển thêm và đưa ra quan điểm của mình về các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống kế toán quốc gia, với các nhân tố sau:

**- Phát triển nghề nghiệp và kiểm soát theo luật định:**

Đây là một khía cạnh giá trị có ý nghĩa quan trọng trong xu hướng phát triển của kế toán vì các nhà kế toán cần điều chỉnh thái độ độc lập và thực hiện những xét đoán nghề nghiệp cá nhân của họ ở mức độ cao hơn hay thấp hơn.

Các tổ chức nghề nghiệp về kế toán phát triển mạnh ở các quốc gia Anglo-Saxon như Mỹ, Anh ... còn các quốc gia châu Âu lục địa như Pháp, Đức, Thụy Sĩ và các nước kém phát triển thì các tổ chức nghề nghiệp có vai trò rất mờ nhạt. Chẳng hạn, ở Anh khái niệm “*trung thực và hợp lý*” phụ thuộc lớn vào sự xét đoán của người kế toán, kế toán được xem như một nghề độc lập. Ngược lại, ở Đức và Pháp, vai trò của các kế toán trước hết là việc thực hiện những yêu cầu có tính chất pháp lý.

Ở một phạm vi nhất định nào đó, tính cách nghề nghiệp có mối quan hệ chặt chẽ với chủ nghĩa cá nhân, khoảng cách quyền lực, sự né tránh những vấn đề chưa rõ. Sự ưu tiên cho những quyết định của các tổ chức nghề nghiệp phù hợp với xu hướng chủ nghĩa cá nhân. Ở những quốc gia mà mức độ về sự né tránh những vấn đề chưa rõ là thấp thì tính cách nghề nghiệp thể hiện càng lớn. Tính cách nghề nghiệp cũng có mối quan hệ với khoảng cách quyền lực. Điều đó được thể hiện ở chỗ tính cách nghề nghiệp dễ được chấp nhận ở những xã hội có khoảng cách quyền lực hẹp.

***- Thống nhất và linh hoạt:***

Đây là một khía cạnh có ý nghĩa lớn đối với giá trị kế toán bởi vì thái độ về tính thống nhất, nhất quán, có thể so sánh được là một trong những nét đặc trưng của những nguyên tắc kế toán trên toàn thế giới.

Ở những nước như Pháp và Tây Ban Nha, hệ thống kế toán thống nhất cũng như những quy định về chính sách thuế cho mục đích đánh giá đã tồn tại từ lâu bởi vì nó phục vụ cho việc hoạch định nền kinh tế quốc dân và những mục tiêu kinh tế vĩ mô. Ngược lại, ở Anh và ở Mỹ, mức độ thống nhất thường giới hạn ở một không gian nhất định và ở mức độ so sánh nào đó vì nhu cầu cho sự linh động.

Tính thống nhất có quan hệ chặt chẽ nhất với khía cạnh né tránh những vấn đề chưa rõ và chủ nghĩa cá nhân. Xu hướng thống nhất phù hợp với xu hướng né tránh những vấn đề chưa rõ mạnh mà dẫn đến các luật nghiêm khắc được quy định một cách cụ thể, cần thiết phải có những văn bản luật pháp. Tính thống nhất cũng phù hợp với

chủ nghĩa tập thể với niềm tin vào tập thể cùng với sự tôn trọng quy tắc của tập thể. Tính thống nhất cũng có mối liên quan đến khoảng cách quyền lực rộng.

**- *Thận trọng và lạc quan:***

Đây cũng là một khía cạnh quan trọng trong kế toán vì thận trọng là một trong những nguyên tắc bao trùm nhất trong lĩnh vực đánh giá của kế toán.

Tính thận trọng trong việc đánh giá tài sản và lợi nhuận được xem xét như là một nguyên tắc căn bản trong kế toán trên thế giới. Tuy nhiên, vấn đề thận trọng rất khác nhau giữa các quốc gia, từ mức độ rất thận trọng được áp dụng ở Nhật và một số nước như Pháp, Đức, Thụy Sĩ tới mức độ ít thận trọng hơn ở các nước như Mỹ, Anh và Hà Lan.

Xu hướng thận trọng trong việc đánh giá tài sản và lợi nhuận phù hợp với sự né tránh những điều chưa rõ ràng. Thận trọng cũng có mối quan hệ nhất định với chủ nghĩa cá nhân thấp.

**- *Bí mật và công khai:***

Đây cũng là một khía cạnh về xu hướng kế toán mà bắt nguồn từ phía các nhà quản trị cũng như từ phía các nhà kế toán bởi vì sự ảnh hưởng của các nhà quản trị đến số lượng và chất lượng thông tin được công bố cho những người bên ngoài doanh nghiệp.

Bí mật có quan hệ chặt chẽ với chủ nghĩa thận trọng, tuy nhiên, tính bí mật thì liên quan đến khía cạnh công bố, còn tính thận trọng thì liên quan đến khía cạnh đánh giá. Mức độ bí mật giảm dần từ Nhật Bản đến các nước Châu Âu lục địa như Pháp, Đức, Thụy Sĩ sau đó đến Mỹ và Anh. Sự khác nhau này gắn với sự phát triển khác nhau của thị trường vốn và tính quảng đại trong quyền sở hữu công ty.

Xu hướng bí mật phù hợp với sự né tránh những điều chưa rõ xuất phát từ quan điểm cho rằng cần hạn chế công bố thông tin cho các đối tượng bên ngoài nhằm tránh

sự xung đột và cạnh tranh cũng như bảo vệ an toàn. Tính bí mật cũng liên quan đến khoảng cách quyền lực lớn và chủ nghĩa tập thể ở chỗ nó liên quan đến quyền lợi của những ai liên quan trực tiếp đến công ty hơn so với những đối tượng bên ngoài.

\* Từ quan điểm của các nhà nghiên cứu trên cho thấy hệ thống kế toán mỗi quốc gia chịu sự ảnh hưởng của nhiều nhân tố, liên quan đến môi trường kinh doanh, nhân tố môi trường pháp lý và nhân tố môi trường văn hoá của mỗi nước. Trong đó nhân tố về môi trường kinh doanh có thể được xem là nhân tố có ảnh hưởng mạnh nhất nó có thể làm thay đổi quan điểm quốc gia trong việc xây dựng hệ thống kế toán xuất phát từ quy luật phát triển của xã hội, nhu cầu được cung cấp thông tin đầy đủ của các nhà đầu tư, sự phát triển của thị trường vốn và xu hướng hội nhập quốc tế. Ngoài ra, quá trình hình thành các quốc gia, sự pha trộn và tương tác giữa các nền văn hóa cũng có một ảnh hưởng rất lớn đến đặc điểm của hệ thống kế toán. Chẳng hạn như các thuộc địa cũ chịu ảnh hưởng rất lớn của nền văn hóa của quốc gia đã từng thống trị nó cũng như những thiết chế chính trị, xã hội để lại. Kết quả là hệ thống kế toán chịu ảnh hưởng sâu sắc của hệ thống kế toán quốc gia đã từng thống trị. Ví dụ, Singapore và Hong Kong là thuộc địa của Anh, hệ thống kế toán chịu ảnh hưởng rất lớn của hệ thống kế toán Anh. Ngược lại, Đài Loan, Hàn Quốc có hệ thống kế toán khác hẳn do không chịu sự thống trị của Anh mà chịu ảnh hưởng của yếu tố văn hóa Phương Đông.

### **1.3. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM:**

#### **1.3.1. Môi trường kinh doanh:**

Việt Nam chuyển sang nền kinh tế thị trường từ một nền kinh tế tập trung mà Nhà nước giữ vai trò chủ đạo. Trong những năm vừa qua, Việt Nam đã phát triển được nhiều thành phần kinh tế bên cạnh thành phần kinh tế nhà nước. Bên cạnh đó, nhờ chính sách thu hút vốn đầu tư nước ngoài và chiến lược hội nhập kinh tế quốc tế, khu vực kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài cũng đã phát triển mạnh và là một trong những thành phần kinh tế năng động. Kể từ khi Luật Đầu tư nước ngoài được ban hành năm

1987, Việt Nam đã có một bước tiến lớn trong thu hút đầu tư nước ngoài. Tính đến cuối năm 2007, Việt Nam đã thu hút 9.500 dự án đầu tư nước ngoài với tổng vốn đăng ký khoảng 98 tỷ USD. Đặc biệt, năm 2007 thu hút đầu tư nước ngoài vượt ngưỡng hơn 20 tỷ USD, tăng gần 70% so với năm 2006<sup>2</sup>.

Môi trường kinh doanh của Việt Nam luôn được cải thiện trong những năm qua. Theo Báo cáo môi trường kinh doanh 2007 (Doing Business) của Ngân hàng thế giới (WB) về mức độ thuận lợi của môi trường kinh doanh thì Việt Nam được xếp thứ 104/175 nước, báo cáo 2008 là 91/178 nước, báo cáo 2009 là 92/181 nước.

Việt Nam cũng đã cố gắng đẩy mạnh quá trình cổ phần hoá các doanh nghiệp nhà nước và đến nay hầu hết các doanh nghiệp nhà nước đã được cổ phần hoá. Điều này làm cho loại hình công ty cổ phần được khuyến khích phát triển, góp phần thúc đẩy thị trường chứng khoán Việt Nam phát triển trong thời gian qua. Quy mô thị trường tăng mạnh. Nếu như năm 2006, vốn hóa của thị trường chứng khoán chỉ chiếm khoảng 22% GDP thì năm 2007 đã lên tới hơn 43% GDP (đạt 1.140 nghìn tỷ đồng, tương đương 30,7 tỷ USD) và được xếp hạng thứ 24 thế giới về tốc độ tăng trưởng<sup>3</sup>. Trong đó với tỷ lệ tăng trưởng trung bình hàng năm 43% trong 5 năm qua. Tại khu vực châu Á, tốc độ tăng trưởng của thị trường chứng khoán Việt Nam chỉ xếp sau Ấn Độ (50%), Indonesia (46%) và đứng trên cả Hàn Quốc (35%), Trung Quốc (33%), Singapore (28%), Thái Lan (27%), Malaysia (19%) và Nhật Bản (16%)... Ủy ban chứng khoán nhà nước hiện cũng đang trong quá trình chuẩn bị để tham gia ký kết thỏa thuận hợp tác đa phương trong khuôn khổ IOSCO. Sở giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh (HOSE) đang xúc tiến việc hợp tác với NYSE và Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội (HASTC) sẽ hợp tác với NASDAQ.

Như vậy, môi trường kinh doanh của Việt Nam đang có những bước phát triển tốt, minh chứng cho một nền kinh tế đang ngày càng phát triển. Thị trường chứng khoán

<sup>2</sup> Bộ Kế hoạch và Đầu tư – Báo cáo hội thảo “20 năm đầu tư nước ngoài tại Việt Nam” ngày 24/1/2008.

<sup>3</sup> Hãng tin tài chính Bloomberg và hãng tư vấn đầu tư toàn cầu Standard and Poor’s - Báo cáo về tốc độ tăng trưởng của thị trường chứng khoán tại 83 nền kinh tế năm 2007.



Việt Nam đã hình thành và trở thành kênh huy động vốn hiệu quả của các công ty cổ phần niêm yết. Cùng với sự phát triển của thị trường vốn thì những vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính và những rủi ro tiềm ẩn bên trong những báo cáo này là những vấn đề được đặt ra và thu hút mỗi quan tâm của các nhà đầu tư, kể cả những nhà tổ chức thị trường. Bởi thông tin kế toán chính là nguồn thông tin cung cấp cho các nhà đầu tư, từ đó giúp nhà đầu tư ra các quyết định kinh tế. Các nhà đầu tư đều mong muốn thông tin kế toán cung cấp phải chất lượng và đáng tin cậy. Để làm được điều này đòi hỏi việc lập các báo cáo tài chính phải tuân thủ nghiêm ngặt các nguyên tắc của chuẩn mực kế toán về nguyên tắc ghi nhận, đánh giá tài sản, nợ phải trả, trích lập dự phòng, công bố thông tin về các bên liên quan... Những thông tin này nếu công bố không trung thực, không hợp lý sẽ dẫn đến những quyết định sai lầm của nhà đầu tư và có thể làm rối loạn cả thị trường, hậu quả mang lại sẽ rất lớn. Vì vậy hiện nay vấn đề nghiên cứu và hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, vấn đề lập và trình bày báo cáo tài chính, công bố thông tin trên thị trường chứng khoán, kiểm toán báo cáo tài chính... đang được quan tâm và tiến hành rất nghiêm túc.

Trong giai đoạn phát triển hiện nay, Việt Nam cũng đang phải đối phó với vấn đề lạm phát đang ngày càng diễn biến phức tạp. Vì vậy những vấn đề liên quan đến bảo toàn vốn cũng như đánh giá tài sản đang đặt ra nhiều vấn đề cần phải xem xét trong hệ thống kế toán Việt Nam.

### **1.3.2. Môi trường pháp lý:**

Hệ thống pháp luật Việt Nam đã xác lập từ rất sớm các quy định về các vấn đề kế toán. Từ những năm 1957, Nhà nước đã ban hành chế độ kế toán cho các ngành công nghiệp và xây dựng cơ bản. Năm 1961, Chính phủ ban hành Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước. Năm 1988, Pháp lệnh kế toán thống kê ra đời là văn bản pháp luật cao nhất trong lĩnh vực kế toán. Từ năm 1996, ngoài việc ban hành chế độ kế toán cho các doanh nghiệp nói chung, Bộ tài chính đã ban hành chế độ kế toán riêng cho Doanh

ng nghiệp nhỏ và vừa. Đặc biệt, trong năm 2003, Nhà nước đã ban hành Luật Kế toán và các nghị định hướng dẫn, Bộ Tài chính đã ban hành 26 chuẩn mực kế toán. Luật Kế toán và các chuẩn mực kế toán đã tạo dựng khuôn khổ pháp lý cho việc xây dựng chế độ kế toán doanh nghiệp mới năm 2006. Chế độ kế toán cho doanh nghiệp nhỏ và vừa cũng được sửa đổi và ban hành mới ngay sau đó với những quy định về chế độ chứng từ, sổ kế toán, tài khoản kế toán và báo cáo tài chính. Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa cũng giải quyết nhiều hoạt động kinh tế mới phát sinh như chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, kế toán các khoản đầu tư chứng khoán, cổ phiếu, đầu tư vào công ty liên kết, các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng... đã tạo điều kiện thuận lợi cho các doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa áp dụng chế độ kế toán này từ công việc lập chứng từ, ghi sổ sách, tài khoản, báo cáo tài chính, kiểm kê...

Hội kế toán Việt Nam được thành lập năm 1994 (nay là Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam - VAA). Đến nay, mặc dù có số lượng hội viên rất đông, hơn 7.000 hội viên, nhưng VAA vẫn chưa phát huy hết vai trò là một hội nghề nghiệp trong việc thiết lập các quy định nghề nghiệp. Nhìn chung, Nhà nước giữ vai trò chủ đạo trong việc ban hành và chỉ đạo hệ thống kế toán Việt Nam, VAA có vai trò rất nhỏ trong lĩnh vực này.

Để đảm trách chức năng quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán, ngày 15/4/2005, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) đã được thành lập tại Hà Nội và chính thức đi vào hoạt động từ 1/1/2006. Ngày 14/07/2005, tại Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã chính thức đưa ra lộ trình chuyển giao chức năng quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán cho VACPA. Từ ngày 01/01/2007 VACPA đã triển khai toàn bộ chức năng được giao. Đây là mốc lịch sử quan trọng đánh dấu một giai đoạn mới cho nghề nghiệp kiểm toán độc lập ở Việt Nam. VACPA là tổ chức nghề nghiệp của các cá nhân và doanh nghiệp hành nghề kiểm toán độc lập chuyên nghiệp ở Việt Nam. Hội sẽ hỗ trợ, đào tạo, cập nhật chuyên môn, kiểm soát chất lượng dịch vụ, đạo đức nghề nghiệp, trao đổi vướng mắc, kinh nghiệm góp phần nâng cao chất lượng và uy tín Hội viên, duy trì và phát triển nghề nghiệp kế toán, kiểm

toán ở Việt Nam; mở rộng quan hệ hợp tác, hội nhập với các tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán ở các nước trong khu vực và thế giới.

Thuế cũng có một ảnh hưởng lớn đến hệ thống kế toán doanh nghiệp ở Việt Nam. Ảnh hưởng này nằm trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp và các quy định khác như: Chế độ về trích khấu hao tài sản cố định, quy định về trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, nợ khó đòi... Các quy định này là căn cứ để xác định các chi phí về khấu hao, dự phòng cho việc xác định thu nhập chịu thuế. Kể từ khi Chuẩn mực kế toán về thuế thu nhập doanh nghiệp được ban hành và áp dụng thì ảnh hưởng của thuế đã không còn sâu sắc như trước, kế toán sẽ thực hiện việc ghi chép đánh giá các đối tượng kế toán theo chế độ kế toán và chuẩn mực kế toán nhưng xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp. Vấn đề về kế toán thuế thu nhập hoãn lại đã chính thức được nghiên cứu và sử dụng. Tuy nhiên, việc áp dụng Chuẩn mực “Thuế thu nhập doanh nghiệp” trong thực tế còn gặp nhiều khó khăn.

### **1.3.3. Môi trường văn hoá:**

Căn cứ trên bảng điểm của Geert Hofstede (Phụ lục 1) và so sánh với chỉ số trung bình của thế giới thì nền văn hoá Việt Nam có khoảng cách quyền lực cao (70), chủ nghĩa cá nhân thấp (20), né tránh những điều chưa rõ thấp (30) và định hướng dài hạn cao (80). Ảnh hưởng của môi trường văn hoá này tất yếu là một hệ thống kế toán hướng về các quy định chặt chẽ và thống nhất của nhà nước về kế toán, các thông tin ít được công khai và báo cáo kế toán thường bảo thủ hơn. Mức trung bình thế giới của các chỉ số trên lần lượt là 55 - 43 - 64 - 45<sup>4</sup>.

Ảnh hưởng của Khổng giáo trong nền văn hoá Việt Nam khá lớn dù không sâu sắc bằng Trung Quốc hay Nhật Bản. Hệ thống này nhấn mạnh đến vai trò của tập thể hơn là cá nhân, sự tôn trọng những quan điểm chính thức hơn là những thoả ước tự phát.

---

<sup>4</sup> [http://www.geert-hofstede.com/hofstede\\_china.shtml](http://www.geert-hofstede.com/hofstede_china.shtml)

Ảnh hưởng của nền văn hoá Pháp khá sâu do hơn 100 năm thực dân Pháp thống trị Việt Nam. Bằng chứng là khi chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường, hệ thống kế toán đầu tiên mà Việt Nam hướng tới là hệ thống kế toán Pháp.

Hệ thống kế toán Việt Nam hình thành từ trong nền kinh tế tập trung, những dấu ấn của nền kinh tế này còn khá lớn trong cung cách quản lý và điều hành của cán bộ Việt Nam. Đó là quan điểm Nhà nước can thiệp rất sâu vào hoạt động của doanh nghiệp.

#### **1.4. PHÂN LOẠI HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRÊN THẾ GIỚI:**

##### **1.4.1. Các phương pháp phân loại hệ thống kế toán quốc gia:**

➤ **Theo cách phân loại của Mueller (1960):** Ông đưa ra 4 nhóm hệ thống kế toán, bao gồm:

- ***Kế toán với khuôn mẫu kinh tế vĩ mô:*** Kế toán được phát triển như là một phần bổ sung thêm vào của chính sách kinh tế quốc gia. Ở những hệ thống kế toán này, kế toán được sử dụng như là một công cụ có thể tạo ra giá trị gia tăng, phân phối thu nhập, và phù hợp với chính sách thuế. Ngoài ra, trách nhiệm xã hội của kế toán cũng được đặt ra nhằm đáp ứng những vấn đề kinh tế vĩ mô của đất nước. Ví dụ điển hình là Thụy Điển.

- ***Kế toán tiếp cận kinh tế vi mô.*** Hệ thống kế toán này phát triển mạnh ở những quốc gia có nền kinh tế thị trường, nơi mà các thực thể, cá thể kinh doanh tập trung vào các giao dịch kinh tế. Ảnh hưởng của kinh tế vi mô đã giúp kế toán đo lường và đánh giá các nghiệp vụ kinh tế một cách thực tế hơn. Điều này đòi hỏi các nguyên tắc kế toán phải hết sức đa dạng, phức tạp nhưng linh hoạt. Hà Lan là một ví dụ.

- ***Kế toán là một nghề độc lập:*** Hệ thống kế toán này phát triển một cách độc lập với những chính sách kinh tế quốc gia. Kế toán phát triển từ trong kinh doanh và giải quyết những vấn đề của kinh doanh. Các chính sách ít được quan tâm mà chủ yếu là

dựa vào các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (GAAP). Anh và Mỹ là những quốc gia điển hình cho hệ thống kế toán này

- **Kế toán thống nhất:** Hệ thống kế toán này phát triển ở những quốc gia mà chính phủ sử dụng kế toán như là một phần của công việc kiểm soát và quản lý kinh doanh. Kế toán có thể được sử dụng để đánh giá hoạt động kinh doanh, phân bổ ngân sách, đánh giá quy mô ngành và các nguồn lực, kiểm soát giá cả, lựa chọn chính sách thuế, kiểm soát các khu vực kinh doanh... Điều này liên quan đến việc phải chuẩn hoá các định nghĩa, phương pháp đánh giá và cách trình bày các báo cáo kế toán. Nước Pháp là một minh chứng.

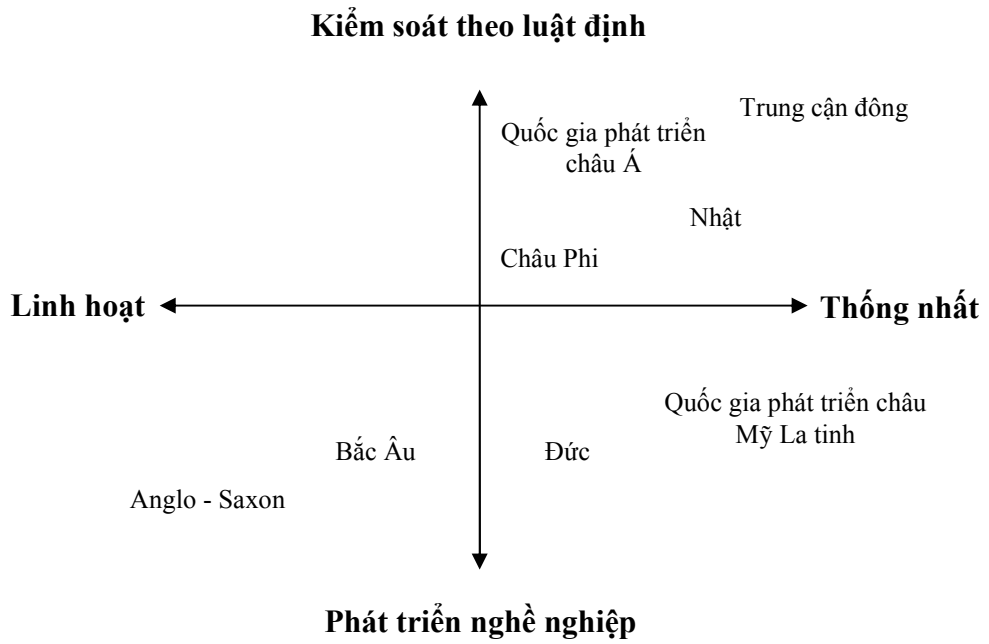
➤ **Cách phân loại của Gray (1988):**

Gray đã căn cứ vào các giá trị văn hoá đặc thù của các quốc gia như: sự phát triển nghề nghiệp và sự kiểm soát theo luật định, tính thống nhất và linh động, tính thận trọng và lạc quan, tính bí mật và công khai để phân tích điểm khác biệt giữa các hệ thống kế toán quốc gia, từ đó cũng làm cơ sở để phân loại thành các hệ thống kế toán.

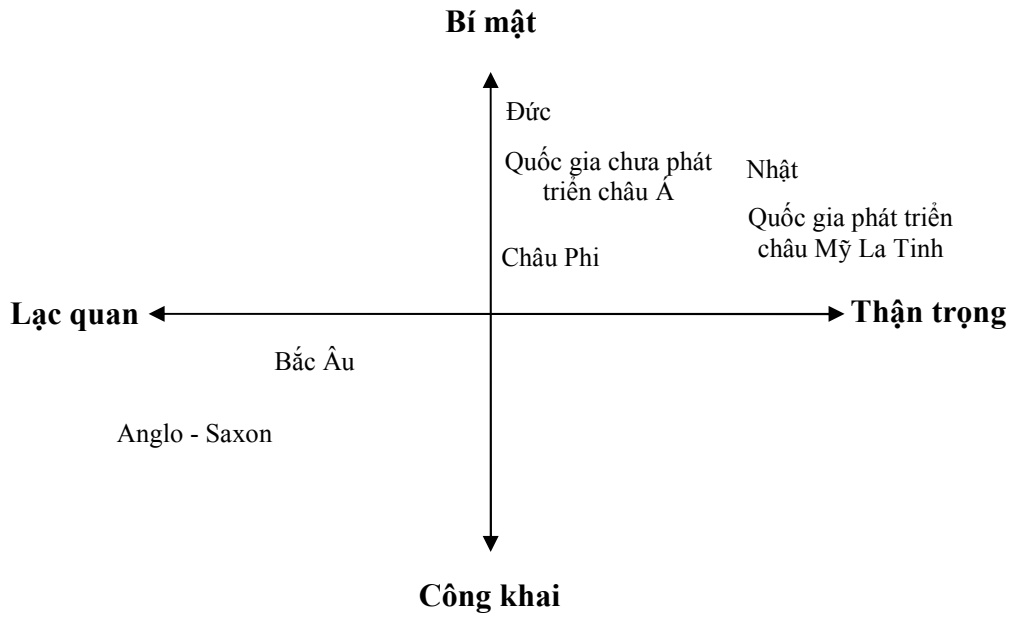
Cách phân loại của Gray thể hiện ở sự phân nhóm các hệ thống kế toán theo đặc điểm và ảnh hưởng của các giá trị văn hoá, cụ thể như sau:

- Căn cứ theo quyền hạn và tính tuân thủ có hệ thống kế toán chịu sự kiểm soát theo luật định và thống nhất trong các vấn đề kế toán, đó là các nhóm thuộc hệ thống kế toán các nước châu Phi, Nhật, các quốc gia phát triển châu Á và các nước Trung cận đông. Hệ thống kế toán với nghề nghiệp phát triển mạnh và linh hoạt, bao gồm các nước Bắc Âu và các nước thuộc khối Anglo – Saxon.

- Căn cứ theo tính đánh giá và công khai có hệ thống kế toán với tính bí mật và thận trọng cao như châu Phi, các quốc gia chưa phát triển châu Á, Đức, Nhật, các quốc gia phát triển châu Mỹ La tinh. Hệ thống kế toán mang tính lạc quan và công khai cao, như các nước Bắc Âu, các quốc gia thuộc khối Anglo – Saxon.



**Hình 1.1:** Phân loại hệ thống kế toán theo quyền hạn và tính tuân thủ.

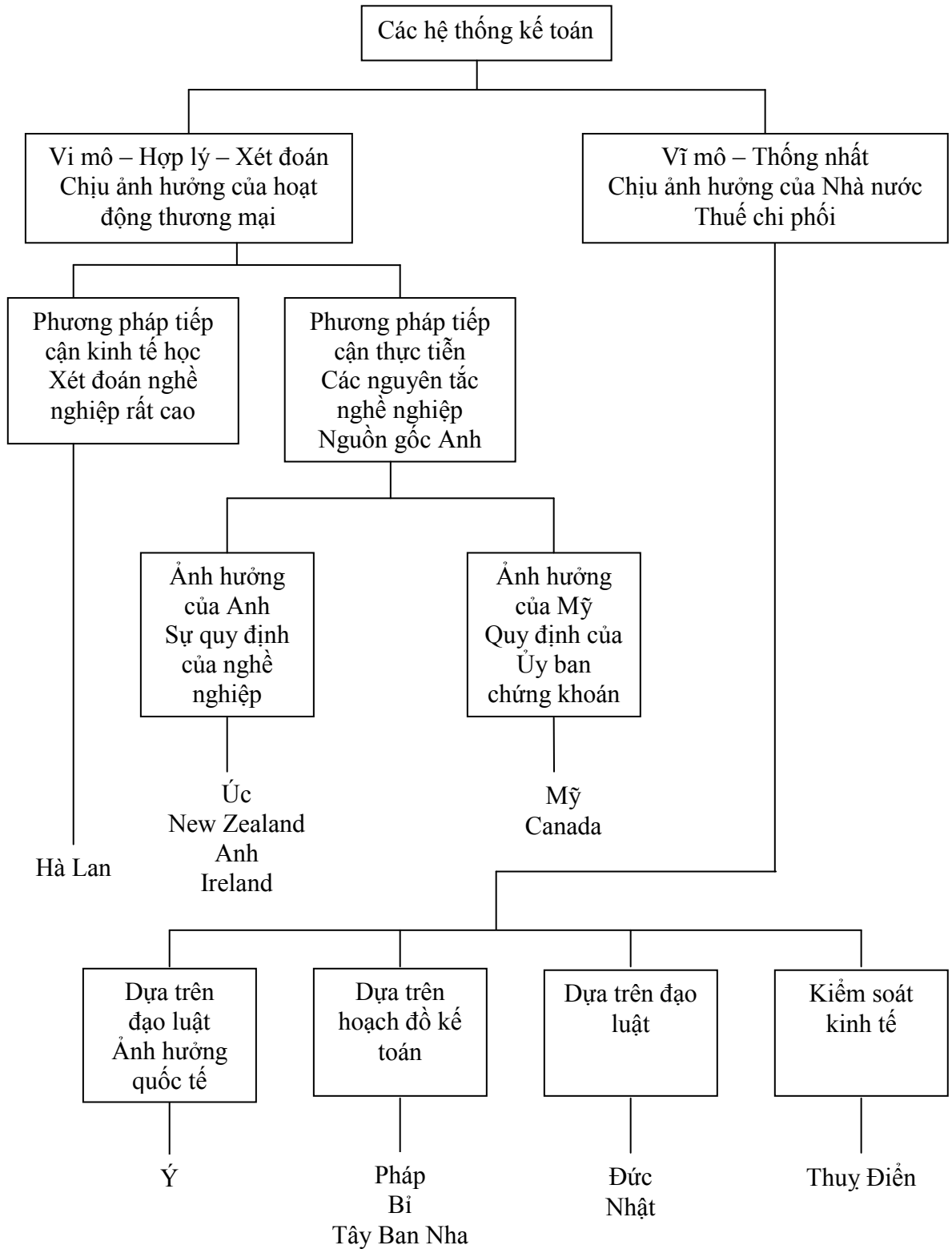


**Hình 1.2:** Phân loại hệ thống kế toán theo tính đánh giá và công khai.

➤ **Một cách phân loại khác (Nobes, 1983):**

Christopher Nobes với những quan điểm của mình về các nhân tố ảnh hưởng đến sự khác biệt giữa các hệ thống kế toán, ông đã phân loại các hệ thống kế toán trên thế giới theo hướng ảnh hưởng của các nhân tố đó đến việc hình thành các hệ thống kế toán và phân loại chúng trên cơ sở này. Trong cách phân loại này bao gồm:

- Một hệ thống kế toán mang tính vi mô – hợp lý – xét đoán, chịu ảnh hưởng của hoạt động thương mại; và
- Một hệ thống kế toán mang tính vĩ mô – thống nhất, chịu ảnh hưởng của Nhà nước, thuế chi phối
- Từ mỗi hệ thống kế toán trong cách phân loại lại chia thành các hệ thống kế toán nhỏ hơn với những đặc điểm riêng mang tính đặc trưng riêng nhưng không ngoài những đặc điểm chung của nhóm hệ thống kế toán đó.



**Hình 1.3:** Sự phân loại các hệ thống kế toán theo Christopher Nobes



### **1.4.2. Đánh giá các phương pháp phân loại:**

Cách phân loại của Mueller đã không trực tiếp phân loại dựa trên những khác biệt về hệ thống báo cáo tài chính mà dựa trên cơ sở của những khác biệt về thực tế kế toán, một cách gián tiếp, cách phân loại này dựa trên sự khác biệt của các yếu tố quan trọng như yếu tố kinh tế, chính phủ và hoạt động kinh doanh. Theo quan niệm, những hệ thống kế toán có sự phát triển tương tự nhau cũng sẽ có những phương pháp kế toán tương tự nhau, chẳng hạn như Anh và Mỹ. Mueller cũng đã đề cập đến vấn đề này trong cách phân loại của mình. Cách phân loại này đã không đề cập đến hệ thống kế toán các nước xã hội chủ nghĩa.

Cách phân loại của Gray cũng đã thể hiện được sự phân nhóm của các hệ thống kế toán theo các giá trị văn hóa, cách phân loại này cũng hết sức xác thực và thấy rõ trong thực tế, đó là nếu kế toán bị kiểm soát theo luật định thì thường mang tính thống nhất cao, còn nếu linh hoạt thì thường công khai.

Cách phân loại của Nobes (1983) thể hiện sự phân loại theo phạm vi ảnh hưởng. Từ hai hệ thống kế toán chủ yếu sẽ là các hệ thống kế toán của các quốc gia chịu sự ảnh hưởng của hai hệ thống kế toán đó từ đó tạo nên các hệ thống kế toán khác nhau. Tuy nhiên cách phân loại này cũng chỉ mới là cách phân loại trên cơ sở các nước phương tây đã phát triển mà chưa đề cập đến các nước đang phát triển và các quốc gia xã hội chủ nghĩa.

Có thể thấy việc phân loại các hệ thống kế toán đều được dựa trên những cơ sở nhất định như: dựa vào thực tế kế toán và các yếu tố về kinh tế, chính phủ hay dựa trên các giá trị văn hoá, các đặc điểm của môi trường kinh doanh, môi trường pháp lý... Những cơ sở này không biệt lập mà bổ sung cho nhau, từ đó tạo nên các hệ thống kế toán theo từng nhóm, khu vực với những đặc điểm giống hoặc khác nhau. Với nhiều cách phân loại hệ thống kế toán nhưng nhìn chung có thể thấy hệ thống kế toán trên thế giới chia thành hai trường phái chính. Một trường phái với hệ thống kế toán có tính linh động, mang tính xét đoán nghề nghiệp cao, và một trường phái với hệ thống kế toán có tính

thống nhất, thận trọng, chịu sự chi phối của luật pháp. Hai trường phái trên được tiêu biểu cho hai cực của hệ thống kế toán trên thế giới là Anglo – Saxon và châu Âu lục địa mà chúng ta vẫn thường phân loại và đề cập khi nói đến sự khác biệt của các hệ thống kế toán. Nhưng chúng ta cũng cần hiểu rằng các quốc gia khi đã được xếp vào một trường phái thì không phải sẽ có hệ thống kế toán giống hệt nhau hoàn toàn mà chỉ là có những đặc điểm chủ yếu tương tự nhau.

Mặc dù các cách phân loại thường ít đề cập đến các quốc gia đang phát triển và các nước thuộc trường phái xã hội chủ nghĩa, và điều này cũng hợp lý vì ở các quốc gia này thị trường chứng khoán chưa phát triển, có rất ít hoặc không có các công ty cổ phần đại chúng, kế toán phát triển ở mức độ thấp, chưa được chú trọng cũng như không có ảnh hưởng lớn. Mặc dù vậy, nhưng theo quá trình hội nhập quốc tế và sự phát triển kinh tế quốc gia, các quốc gia này cũng đã dần cải cách hệ thống kế toán theo hướng hội nhập với nhiều mức độ khác nhau và vì vậy cũng làm cho hệ thống kế toán các quốc gia này nghiêng về một trong hai trường phái trên.

Sự phân cực thành 2 trường phái kế toán này cho chúng ta thấy tổng quát sự ảnh hưởng của các nhân tố môi trường đến hệ thống kế toán. Quá trình phân loại có thể có nhiều cách tiếp cận khác nhau nhưng cũng đã giúp chúng ta mô tả và so sánh hệ thống kế toán trên thế giới bằng cách nào đó nhằm tăng cường sự hiểu biết tính phức tạp của thực tế trong kế toán. Từ đó:

- Hiểu biết được hệ thống kế toán quốc gia này tương tự hay bất đồng với hệ thống kế toán của quốc gia khác.
- Hiểu biết các dạng kế toán khác nhau của các quốc gia trong mối liên hệ với quốc gia khác và xu hướng phát triển của nó.
- Trợ giúp cho các nhà hoạch định chính sách nhận thấy những khía cạnh của sự hòa hợp kế toán quốc tế.

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Kế toán là ngôn ngữ của kinh doanh, một trong những công cụ giúp người sử dụng thông tin ra các quyết định kinh tế. Kế toán chỉ có thể đáp ứng được mục tiêu của mình khi có những quy định mang tính chuẩn chung để giúp kế toán thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin một cách tốt nhất. Những quy định này đã hiện hữu ở hầu hết các quốc gia, đó chính là hệ thống kế toán quốc gia. Tuy nhiên, hệ thống kế toán ở các quốc gia không giống nhau mà có sự khác biệt đáng kể nguyên nhân là do sự khác biệt về văn hoá, hệ thống luật pháp, hệ thống chính trị và quan điểm chung về kinh doanh.

Lịch sử phát triển kế toán ở mỗi quốc gia là khác nhau. Một hệ thống kế toán có thể chịu sự chi phối mạnh mẽ bởi Nhà nước nhưng cũng có những hệ thống kế toán mà Nhà nước chỉ can thiệp ở một giới hạn nhất định. Điều này làm cho quá trình hoà hợp kế toán cũng khác nhau ở mỗi nước.

Hệ thống kế toán quốc gia chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố vì vậy để hoà nhập với quốc tế đòi hỏi phải xem tất cả các yếu tố mà hệ thống kế toán đang chịu ảnh hưởng để có những bước đi phù hợp.

## **Chương 2**

# **TỪ HÒA HỢP ĐẾN HỘI TỤ KẾ TOÁN QUỐC TẾ VÀ QUÁ TRÌNH HỘI NHẬP CỦA KẾ TOÁN VIỆT NAM**

### **2.1. QUÁ TRÌNH HÒA HỢP KẾ TOÁN QUỐC TẾ:**

#### **2.1.1. Sự cần thiết của quá trình hòa hợp kế toán quốc tế:**

Hệ thống kế toán các quốc gia hình thành và phát triển, các hoạt động kinh tế cũng ngày càng phát triển và vượt ra khỏi biên giới quốc gia. Sự phụ thuộc, quan hệ, hợp tác giữa các nước ngày càng trở nên phổ biến. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế toàn cầu, trong xu thế mở cửa hội nhập và thu hút vốn đầu tư nước ngoài đã hình thành sự liên kết kinh tế giữa các nước, các khu vực và các tổ chức kinh tế thế giới, ngày càng có nhiều doanh nghiệp phát triển rộng lớn thành các công ty đa quốc gia trong một môi trường thương mại tự do rộng khắp hơn. Đầu tư và thương mại quốc tế tăng đáng kể thông qua các dòng vốn đầu tư FDI, năm 1980 đạt 53.674 triệu USD, năm 1990 đạt 242.490 triệu USD, năm 2000 đạt 1.200.783 triệu USD<sup>5</sup>. Vấn đề niêm yết cổ phiếu ra thị trường chứng khoán nước ngoài tuy chưa rộng rãi và còn ở mức độ thấp nhưng cũng đã trở thành mối quan tâm của các công ty và có một ảnh hưởng đáng kể đến các nhà đầu tư.

Trong điều kiện đó, kế toán – một công cụ quản lý - đã phát triển và mang tính phổ biến, có sự ảnh hưởng chung trên phạm vi khu vực và toàn cầu nhưng lại mang nhiều khác biệt giữa các quốc gia. Sự phát triển trong lĩnh vực kinh doanh quốc tế đã dẫn đến mối quan tâm ngày càng cao đến kế toán quốc tế. Các công ty đa quốc gia thì muốn việc hợp nhất báo cáo tài chính với các công ty con trên khắp thế giới được đơn giản hơn nếu tất cả đều dựa trên một nền tảng tương tự nhau. Còn các nhà đầu tư và các nhà phân tích tài chính thì cần thiết phải hiểu được báo cáo tài chính của các công ty nước

---

<sup>5</sup> 2004 Development and Globalization – Fact and Figures - UNCTAD

ngoài mà họ đang có ý định đầu tư. Họ muốn báo cáo tài chính từ các quốc gia khác nhau thì đáng tin cậy và có thể so sánh hoặc ít nhất cũng phải rõ ràng về bản chất và mức độ khác biệt. Quá trình này đòi hỏi phải nâng cao chất lượng của thông tin tài chính, tiêu chuẩn hóa các nguyên tắc kế toán để đảm bảo quyền lợi của nhà đầu tư trước tính trạng báo cáo tài chính được lập theo chuẩn mực kế toán khác nhau cho các kết quả khác nhau, làm ảnh hưởng đến tính so sánh các báo cáo tài chính của các công ty thuộc từng quốc gia khác nhau.

Như vậy, sự khác nhau giữa hệ thống chuẩn mực kế toán của các quốc gia đã trở thành trở ngại của tiến trình hội nhập và khả năng hợp tác đầu tư quốc tế. Với tất cả các nhân tố và xu hướng phát triển chung đã thúc đẩy sự hoà hợp kế toán giữa các quốc gia và khu vực. Vấn đề này chỉ có thể được giải quyết khi có một hệ thống chuẩn mực mang tính quốc tế chung có khả năng thu hẹp khoảng cách khác biệt trong hệ thống kế toán các quốc gia. Và như vậy, việc xây dựng và ban hành các chuẩn mực kế toán quốc tế là nhu cầu hết sức cần thiết và khách quan cho quá trình hoà hợp kế toán quốc tế.

### **2.1.2. Quá trình hòa hợp kế toán trước khi IASC ra đời:**

Từ năm 1904, các tổ chức kế toán trên thế giới đã lần lượt tổ chức những Hội nghị kế toán tại nhiều nơi trên thế giới như Saint Louis (1904), Amsterdam (1926), New York (1929)... Kể từ năm 1952, Hội nghị được tổ chức 5 năm một lần như tại London (1952), Amsterdam (1957). Nhưng mãi đến những năm 1960 quá trình hoà hợp kế toán mới thực sự được bắt đầu.

Những nỗ lực đầu tiên của quá trình hoà hợp kế toán ở giai đoạn này được xem như bước khởi đầu của tư duy thống nhất kế toán trên thế giới. Mọi quan tâm đến việc thống nhất kế toán ở giai đoạn này được thể hiện qua nhiều sự kiện như: Hội nghị quốc tế về kế toán được tiếp tục tổ chức với quy mô lớn hơn, những hướng dẫn về kế toán của các công ty kế toán và những bài viết, bài báo về kế toán quốc tế của các cá nhân và tổ chức của Mỹ như: Thực tiễn kế toán quốc tế (AICPA – 1966, Mueller – 1965,

Kollaritsch – 1965, Davidson and Kohlmeier – 1966); Môi quan hệ giữa kế toán và sự phát triển kinh tế quốc gia (Engelmann – 1962, Enthoven – 1965); Khả năng thiết lập các nguyên tắc kế toán quốc tế (Tennings – 1962)... Tất cả những điều đó đã “phôi thai” cho một quá trình hoà hợp kế toán quốc tế.

Năm 1965, Ủy ban quan hệ quốc tế thuộc Hội kế toán viên công chứng Mỹ (AICPA) đã thực hiện một cuộc nghiên cứu về những khác biệt trong chuẩn mực kế toán của các quốc gia. Kết quả của nghiên cứu này đã trình bày được những khác biệt trong chuẩn mực kế toán của 25 quốc gia và những nguyên tắc kế toán của Mỹ. Từ đó, vấn đề nghiên cứu về chuẩn mực kế toán đã trở thành mối quan tâm lớn ở Mỹ. Sự cộng tác quốc tế trong lĩnh vực này ngày càng được mở rộng.

Năm 1966, các quốc gia thuộc Anglo – Saxon đã có ý định hình thành một nhóm nghiên cứu quốc tế với mục tiêu là so sánh việc thực hiện kế toán và hệ thống kế toán của Mỹ, Anh và Canada. Tháng 2/1967, tổ chức trên ra đời với tên gọi Nhóm nghiên cứu quốc tế về kế toán (Accountants International Study Group) với các thành viên đến từ Hội kế toán viên công chứng Mỹ (AICPA), Hội kế toán viên công chứng Anh và xứ Wales (ICAEW), Hội kế toán viên công chứng Canada (CICA).

Sự hòa hợp ở Liên minh châu Âu bắt đầu từ sự hoà hợp hệ thống luật pháp của các nước thành viên. Luật doanh nghiệp của các quốc gia thành viên quy định về kế toán và báo cáo tài chính rất chặt chẽ. Tuy nhiên, hệ thống luật này lại khác nhau giữa các quốc gia nên các vấn đề về kế toán và báo cáo tài chính tất yếu cũng khác nhau. Năm 1957, thông qua Hiệp ước Rome, các quốc gia thành viên đã thực hiện việc hòa hợp Luật doanh nghiệp. Quá trình hòa hợp này là nền tảng cho sự hòa hợp kế toán ở EU cùng với việc sử dụng các chỉ thị kế toán. Năm 1968 ban hành Chỉ thị số 1. Các chỉ thị tiếp theo được dự thảo trong những năm sau đó. Đặc biệt với dự thảo năm 1971 của Chỉ thị số 4 với mục tiêu là hòa hợp các nguyên tắc kế toán, vấn đề về trình bày, công bố báo cáo tài chính và kiểm toán được xem là bước chuẩn bị cho quá trình hòa hợp kế toán ở khu vực này cho những năm về sau.

Như vậy, với quá trình hòa hợp ở phạm vi khu vực và sự ra đời của các nhóm nghiên cứu quốc tế về kế toán ở giai đoạn này đã thúc đẩy quá trình hòa hợp diễn ra ở phạm vi rộng hơn và đòi hỏi phải hình thành một tổ chức quốc tế để đảm nhận quá trình thiết lập những tiêu chuẩn quốc tế nhằm xoá bỏ những khác biệt về kế toán giữa các quốc gia mang đến sự hoà hợp quốc tế.

### **2.1.3. Sự hình thành Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế:**

Xuất phát từ yêu cầu cần phải có một tổ chức quốc tế để thực hiện việc hoà hợp kế toán, tại Hội nghị kế toán quốc tế lần thứ X năm 1972 tổ chức tại Sydney (Australia) đã dẫn đến sự hình thành của Ủy ban hợp tác kế toán quốc tế (ICCAP). Đến ngày 26/6/1973 thì Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC) được các tổ chức kế toán của 10 quốc gia là Úc, Canada, Pháp, Tây Đức, Nhật, Mexico, Hà Lan, Anh, Ái Nhĩ Lan và Mỹ thành lập dưới dạng một tổ chức độc lập. IASC thực hiện nhiệm vụ phê duyệt nội dung và ban hành các quy định, thủ tục kế toán dưới dạng các chuẩn mực kế toán. Công việc của IASC được chỉ đạo bởi Hội đồng cố vấn và Hội đồng quản trị. Hội đồng cố vấn gồm đại diện của nhiều tổ chức quốc tế có nhiệm vụ tư vấn cho IASC về việc soạn thảo các Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS). Còn Hội đồng quản trị gồm đại diện của 13 quốc gia và tổ chức sẽ chịu trách nhiệm quyết định trong quá trình xây dựng các chuẩn mực.

Mục tiêu của IASC là:

- Xây dựng và ban hành các Chuẩn mực kế toán (IAS) và để cho các IAS được chấp nhận rộng rãi trên thế giới;
- Cập nhật, cải tiến và biến đổi phù hợp các quy định về kế toán, chuẩn mực kế toán và các thủ tục trình bày báo cáo tài chính.
- Phát huy tối đa tính hiệu quả, hiệu lực của chuẩn mực kế toán quốc gia và quốc tế.

Khi xây dựng hệ thống Chuẩn mực kế toán quốc tế, IASC dựa trên nguyên tắc chính là chỉ tập trung vào các vấn đề lớn, và đó thường là những vấn đề có sự khác biệt trong cách giải quyết giữa các quốc gia. Phương pháp giải quyết là cố gắng dung hoà càng nhiều càng tốt sự khác biệt về nguyên tắc, thủ tục, chính sách kế toán của các quốc gia khác nhau trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Hệ thống chuẩn mực sẽ được xét duyệt liên tục để luôn cập nhật những vấn đề mới nhất.

Hệ thống Chuẩn mực kế toán quốc tế do IASC ban hành bao gồm 3 phần chính:

- Khuôn mẫu lý thuyết (IAS framework).
- Các chuẩn mực kế toán cụ thể (IAS).
- Từ điển thuật ngữ.

#### **2.1.4. Sự hòa hợp quốc tế sau khi IASC ra đời:**

##### **2.1.4.1. Sự phát triển của các chuẩn mực kế toán quốc tế:**

Cho đến tháng 1/1999, IASC đã ban hành được 38 chuẩn mực. Các chuẩn mực này áp dụng cho mọi loại hình doanh nghiệp. Tuy vậy, các chuẩn mực không thể vượt quá luật lệ quy định ở các quốc gia. Sự thành công của các IAS phần lớn dựa vào sự hỗ trợ của các tổ chức nghề nghiệp kế toán, trong đó chủ yếu là Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC).

Sau khi có hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) các quốc gia đều cố gắng hoà hợp với chúng. Việc xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán của nhiều quốc gia trên thế giới được dựa trên nền tảng hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế và hình thành nên các mô hình vận dụng như sau:

+ Mô hình 1: Áp dụng toàn bộ hệ thống IAS, gần như không sửa đổi. Đây là cách của một số quốc gia như: Nigeria, Malaysia, Singapore. Còn ở Hồng Kông và Indonesia, IAS có ảnh hưởng rất đáng kể trong việc thiết lập chuẩn mực kế toán. Ở các quốc gia này, các IAS được hiệu chỉnh tối thiểu khi thiết lập hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia.



+ Mô hình 2: Các quốc gia vừa mới chuyển từ nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường như Trung Quốc, Đông Âu đã sử dụng hệ thống IAS làm cơ sở chủ yếu để xây dựng hệ thống chuẩn mực cho mình. Ảnh hưởng của IAS cũng tương tự như cách quốc gia theo mô hình 1, tuy nhiên, họ không vận dụng toàn bộ hay sao chép mà chỉ vận dụng một phần có sửa đổi để xây dựng và hoàn thiện hệ thống chuẩn mực của riêng mình.

+ Mô hình 3: Áp dụng tại các quốc gia mà hệ thống chuẩn mực kế toán của họ ra đời trước khi có sự ra đời của IAS, nên họ chỉ cần sửa đổi để hòa hợp với các IAS. Đây là trường hợp của các quốc gia đã phát triển, có nền kế toán lâu đời, thuộc hai trường phái Anglo – Saxon và Châu Âu lục địa.

Nhiều thị trường chứng khoán cũng đã chấp nhận các báo cáo tài chính được lập trên cơ sở IAS mà không cần chỉnh hợp như: Luân Đôn, Frankfurt, Zurich, Thái Lan, Hồng Kông, Amsterdam, Rome và Malaysia.

Tháng 3/2001 Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC) được thay thế bằng Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (với tên gọi IASB) và thực hiện nhiệm vụ mới là hội tụ quốc tế về kế toán mà chúng ta sẽ nghiên cứu trong những phần tiếp theo.

#### **2.1.4.2. Sự hòa hợp quốc tế ở mức độ khu vực:**

Sau khi IASC ra đời quá trình hoà hợp khu vực phát triển mạnh mẽ, nhất là tại khu vực các quốc gia thuộc EU. Để tăng cường quyền lực kinh tế và chính trị, EU đã thực hiện những nỗ lực ban đầu là hoà hợp kế toán trong phạm vi khu vực của mình. Các Chỉ thị được xem là phương tiện có tính pháp lý được ban hành bởi Ủy ban Châu Âu (EC) để hoà hợp Luật công ty của các quốc gia thành viên. EU đã ban hành hàng loạt các chỉ thị nhưng quan trọng nhất là Chỉ thị số 4 và Chỉ thị số 7.

Chỉ thị số 4 (ban hành năm 1978) quy định các nguyên tắc kế toán cơ bản cho các công ty riêng lẻ và đưa ra một biểu mẫu chuẩn cho Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Chỉ thị này đã đưa đến những thay đổi quan trọng

trong kế toán không chỉ đối với các công ty lớn mà còn có ảnh hưởng đến các công ty nhỏ không niêm yết. Mục tiêu đầu tiên của Chỉ thị số 4 là hoà hợp các nguyên tắc kế toán, vấn đề trình bày, công bố báo cáo tài chính và kiểm toán bằng việc đưa ra những chuẩn mực để áp dụng cho các quốc gia thành viên. Mục tiêu thứ hai là tăng tính cạnh tranh lành mạnh giữa các công ty trong các quốc gia thành viên.

Chỉ thị số 7 (ban hành năm 1983) được phát triển từ sự mở rộng của chỉ thị số 4 liên quan đến kế toán về hợp nhất kinh doanh của các tập đoàn. Chỉ thị số 7 thiết lập các cơ sở chung của việc trình bày báo cáo tài chính của tập đoàn. Tương tự như Chỉ thị số 4, Chỉ thị số 7 là một sự thoả hiệp hài hoà sự khác biệt của các quốc gia. Chỉ thị này yêu cầu các công ty tập đoàn phải cung cấp các báo cáo tài chính hợp nhất, các báo cáo này phải tuân theo những quy định về biểu mẫu và cách trình bày chi tiết theo hướng dẫn của chỉ thị. Chỉ thị số 7 cũng yêu cầu các báo cáo tài chính hợp nhất phải được kiểm toán, công bố và phải phù hợp với yêu cầu chuyển đổi nhất định. Một số quốc gia đã yêu cầu các tập đoàn phải thực hiện theo các quy định về hợp nhất ngay khi Chỉ thị số 7 được ban hành.

Năm 1986, Liên đoàn các chuyên gia kế toán Châu Âu (FEE) được thành lập. FEE là được xem là một “Hội quốc tế”, là một tổ chức đại diện cho nghề nghiệp kế toán ở Châu Âu. Hội bao gồm 38 các tổ chức nghề nghiệp từ 26 quốc gia (bao gồm tất cả 15 nước thành viên của EU). Mục tiêu của FEE là:

- Hướng tới hòa hợp về kế toán của EU ở cả khu vực công và khu vực tư.
- Thúc đẩy hợp tác của các tổ chức nghề nghiệp kế toán ở Châu Âu trong mối quan hệ với việc tạo ra lợi ích chung cho cả khu vực tư và khu vực công.
- Đại diện cho nghề nghiệp kế toán Châu Âu ở phạm vi quốc tế.
- Là một tổ chức tư vấn duy nhất của nghề nghiệp kế toán Châu Âu trong mối quan hệ với chính quyền EU.
- Sắp xếp và tổ chức các kỳ đại hội và hội nghị chuyên đề về kế toán.

Để đạt được mục tiêu là một tổ chức đại diện cho nghề nghiệp kế toán Châu Âu ở phạm vi quốc tế, FEE đã phát triển các mối quan hệ gần gũi với IASC, Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) và Tổ chức hợp tác và phát triển kinh tế thế giới (OECD). Từ năm 1999 đến năm 2000 FEE đã đóng góp cho sự phát triển của kế toán quốc tế thông qua việc nghiên cứu so sánh giữa các Chỉ thị kế toán của EU và IAS. EU đã thực hiện những nỗ lực cùng với IASC trong quá trình toàn cầu hoá các chuẩn mực kế toán. Năm 1995, Ủy ban Châu Âu (EC) ban hành một Thông báo (Communication) đề nghị các quốc gia thành viên cho phép các công ty nước ngoài niêm yết trên thị trường chứng khoán lập báo cáo tài chính hợp nhất theo IAS<sup>6</sup>. Đề nghị này nhằm tạo điều kiện cho các quốc gia thành viên tiếp cận dễ dàng với thị trường vốn quốc tế.

## **2.2. QUÁ TRÌNH HỘI TỤ KẾ TOÁN QUỐC TẾ:**

### **2.2.1. Yêu cầu hội tụ kế toán quốc tế:**

Với sự ra đời của các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) đã tạo điều kiện cho sự hoà hợp kế toán trên thế giới, các chuẩn mực này được xem là nền tảng để các nước xây dựng chuẩn mực kế toán quốc gia theo hướng hội nhập. Thế nhưng khi xây dựng chuẩn mực kế toán quốc gia cho riêng mình thì nhiều quốc gia đã không áp dụng một cách trọn vẹn các nội dung của chuẩn mực kế toán quốc tế mà có sự sửa đổi, điều chỉnh sao cho phù hợp điều kiện và hoàn cảnh của mỗi quốc gia. Từ đó tạo ra nhiều nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (GAAP) và vì vậy các báo cáo tài chính được lập ở từng quốc gia sẽ tuân thủ theo GAAP quốc gia đó dẫn đến việc đánh giá tài sản và công bố thông tin cũng khác nhau. Sự thất bại của quá trình hòa hợp ngày càng lộ rõ khi thị trường vốn phát triển mạnh mẽ. Chẳng hạn, năm 1993, Daimler Benz, công ty sản xuất hàng đầu của Đức và là công ty đầu tiên của nước này niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán New York, đã buộc phải chấp nhận các yêu cầu công bố thông tin

---

<sup>6</sup> Communication of the European Commission on “*Accounting Harmonisation: A new strategy vis-à-vis international harmonisation*”, COM 95(508).

theo chuẩn mực kế toán Mỹ. Điều thú vị là trong khi thông báo cho các nhà đầu tư Đức rằng trong năm 1992, Daimler Benz có lợi nhuận là 615 triệu DM (theo chuẩn mực kế toán Đức), các nhà quản lý của Daimler Benz lại thông báo cho các nhà đầu tư Hoa Kỳ là công ty bị lỗ 1.839 triệu DM trong năm 1992 (theo chuẩn mực kế toán Mỹ). Mặt khác, các chuẩn mực kế toán quốc tế mặc dù cố gắng dung hoà càng nhiều càng tốt sự khác biệt về tiêu chuẩn và chính sách kế toán của các quốc gia nhưng đã không dung hoà toàn nên thường cho phép lựa chọn một trong hai phương pháp là phương pháp chuẩn và phương pháp thay thế trong việc xử lý các vấn đề về kế toán, từ đó làm thông tin kế toán trở nên không nhất quán khi mà quá trình hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng hơn và thị trường vốn quốc tế ngày càng phát triển và lớn mạnh so với giai đoạn trước đây. Năm 1990 mức vốn hoá thị trường thế giới là 8.893 tỷ USD, năm 2000 tăng lên 30.957 tỷ USD và đến năm 2005 là 44.460 tỷ USD<sup>7</sup>. Việc niêm yết trên các thị trường chứng khoán nước ngoài ngày càng trở nên phổ biến. Năm 2005, có 459 công ty nước ngoài đến từ 47 quốc gia niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán New York (NYSE), chiếm 20% tổng số các công ty niêm yết và 33% mức vốn hoá thị trường. Sàn giao dịch NASDAQ, có 338 công ty nước ngoài đến từ 35 quốc gia, chiếm 10% tổng số các công ty niêm yết. Trên sàn giao dịch chứng khoán Luân Đôn con số này là 17%, chiếm hơn 60% giá trị thị trường. Tỷ lệ các công ty nước ngoài niêm yết trên các thị trường chứng khoán khác như: Euronext (bao gồm Pháp, Bỉ, Bồ Đào Nha, Netherlands), 25%; Đức, 21%; New Zealand, 21%; Singapore, 14%; Switzerland, 31%.<sup>8</sup>

Xuất phát từ vấn đề trên thì việc cải tiến cho một hệ thống chuẩn mực kế toán chung được chấp nhận toàn cầu được xem là quá trình chuyển từ hoà hợp đến hội tụ kế toán. Mục tiêu chung của quá trình hội tụ kế toán là tạo ra một hệ thống kế toán chuẩn để có thể áp dụng cho các giao dịch quốc tế, đặc biệt là trên thị trường vốn quốc tế

<sup>7</sup> World Federation of Exchanges

<sup>8</sup> P.Pacter, "What exactly is convergence? International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 2, Nos 1/2, 2005

nhằm cung cấp thông tin tài chính một cách thống nhất, có thể so sánh và minh bạch đáp ứng quá trình toàn cầu hoá.

### **2.2.2. Quá trình hội tụ kế toán quốc tế:**

Quá trình hội tụ kế toán quốc tế đi theo thứ tự phát triển từ thấp đến cao, lần lượt theo thời gian và theo từng mối quan hệ:

#### *Quan hệ giữa IASC và Tổ chức quốc tế các Ủy ban chứng khoán (IOSCO):*

Quá trình hình thành những IAS ban đầu cho phép nhiều lựa chọn trong việc áp dụng các phương pháp kế toán đã dẫn đến các chuẩn mực này không có ảnh hưởng đáng kể đến các chuẩn mực quốc gia và không đảm bảo chất lượng của báo cáo tài chính. Tổ chức quốc tế các Ủy ban chứng khoán (IOSCO), người có ảnh hưởng rất lớn đến việc chấp nhận IAS của các thành viên của mình trên toàn thế giới, đã yêu cầu IASC phải giảm bớt sự cho phép lựa chọn nói trên. Năm 1989, IASC đã tiến hành một dự án (E32) rà soát lại toàn bộ các IAS theo hướng này. Năm 1993, một thoả thuận mới giữa IASC và IOSCO về việc xây dựng một hệ thống chuẩn mực chuẩn (core standards), thoả thuận này chính thức có hiệu lực vào năm 1995. IASC đã hoàn thành hệ thống chuẩn mực này vào cuối năm 1998. Nhưng do sự can thiệp của Mỹ, hệ thống chuẩn mực chuẩn này đã không được IOSCO chấp nhận ngay vào thời điểm đó. Cho đến tháng 5/2000, IOSCO mới tuyên bố chấp nhận 30 chuẩn mực này.

Năm 2001, IASC chuyển đổi cơ cấu thành IASB. Ủy ban chuyên trách của IOSCO đã giúp đỡ Ban quản trị mới của IASB để có thể trở thành những nhà thiết lập chuẩn mực độc lập và chuyên nghiệp. Với quyết định tìm kiếm một sự hội tụ giữa các chuẩn mực kế toán trên thế giới của IASB, IOSCO đã hoàn toàn ủng hộ và tin tưởng rằng việc giải quyết những vấn đề khác biệt trong kế toán giữa các chuẩn mực kế toán quốc gia sẽ tạo nên một hệ thống chuẩn mực kế toán toàn cầu chất lượng cao.

Năm 2005, với việc một số lượng lớn các quốc gia cam kết thực hiện IFRS bắt đầu từ năm này trở về sau, IOSCO đã khẳng định một lần nữa về việc ủng hộ cho sự phát

triển và áp dụng IFRS như một hệ thống chuẩn mực quốc tế chất lượng cao. IOSCO cũng đề nghị các quốc gia thành viên của IOSCO nên cho phép các công ty đa quốc gia đang hoạt động trên lãnh thổ sử dụng IFRS khi phát hành cổ phiếu, niêm yết và bổ sung bằng cách công bố, giải thích và chỉnh hợp các báo cáo tài chính khi cần thiết để thấy được những vấn đề nổi bật hiện đang tồn tại giữa kế toán quốc gia hoặc khu vực so với IFRS. IOSCO cũng khuyến khích các thành viên đánh giá biện pháp bổ sung này và tiếp tục thực hiện IFRS. Bằng biện pháp này IOSCO hy vọng IFRS sẽ được cho phép áp dụng trong tương lai mà không cần điều chỉnh theo GAAP quốc gia.

Năm 2006, 2007 các IFRS tiếp tục được đưa ra thảo luận với IOSCO. Tháng 6/2008, đại diện của IOSCO, Ủy ban Châu Âu (EC), Cơ quan dịch vụ tài chính Nhật Bản (JFSA) và Ủy ban chứng khoán Hoa Kỳ (SEC) đã liên kết với nhau và hình thành nên một Nhóm Giám sát (Monitoring Group) thuộc Quỹ Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB Foundation - IASCF). Nhóm này sẽ thực hiện nhiệm vụ tạo mối liên kết giữa các Ủy ban chứng khoán và IASCF trong quá trình áp dụng và thực hiện IFRS tại các thị trường vốn trên thế giới.

*Quan hệ giữa IASB và Liên minh Châu Âu (EU):*

Ngày 13/2/2001, EC chấp nhận một đề nghị của Quốc hội và Hội đồng ứng dụng chuẩn mực kế toán quốc tế của Châu Âu cho một quy định về việc yêu cầu các công ty niêm yết của EU phải lập báo cáo tài chính hợp nhất theo IAS (IFRS) kể từ năm 2005. Theo quy định này thì các công ty cũng được phép lựa chọn hoặc là yêu cầu hoặc là cho phép các công ty không niêm yết cũng áp dụng IAS.

Ngày 26/6/2001, Nhóm Tư vấn báo cáo tài chính Châu Âu (EFRAG) thành lập, bao gồm một Nhóm chuyên viên kỹ thuật và một Hội đồng tư vấn. Nhóm chuyên viên kỹ thuật sẽ cung cấp những kỹ thuật chuyên môn kế toán ở mức độ cao liên quan đến việc sử dụng các IAS trong môi trường luật pháp của EU và đóng một vai trò quan trọng

trong quá trình xây dựng các chuẩn mực kế toán quốc tế. Chức năng chính của Nhóm chuyên viên kỹ thuật là:

- Đóng góp công việc với IASB: tạo ra sự phối hợp giữa những nhà thiết lập chuẩn mực kế toán Châu Âu, tổ chức nghề nghiệp kế toán, người sử dụng thông tin kế toán và người lập báo cáo tài chính để góp phần mang đến tính hiệu quả của quá trình xây dựng các chuẩn mực kế toán quốc tế của IASB.

- Hỗ trợ trong những thay đổi của các Chỉ thị kế toán của EU: giúp đỡ Ủy ban Châu Âu trong việc đánh giá tính phù hợp giữa các IAS với các Chỉ thị kế toán và đề xuất những thay đổi trong Chỉ thị.

- Đánh giá các chuẩn mực kế toán của IASB và các hướng dẫn: chấp nhận hoặc tranh luận những vấn đề còn mâu thuẫn của các chuẩn mực, các hướng dẫn cho việc vận dụng chúng ở EU.

EU đã luôn tạo ra mối quan hệ với IASB và đóng một vai trò tích cực trong quá trình thiết lập các chuẩn mực kế toán quốc tế. Với việc yêu cầu các công ty niêm yết phải lập báo cáo tài chính hợp nhất theo IFRS đã được sự ủng hộ và tán thành mạnh mẽ, hơn 7.000 công ty niêm yết đã thực hiện yêu cầu này từ ngày 1/1/2005. Tuy nhiên, do còn một số vấn đề chưa thống nhất giữa EU và IASB nên EU đã không chấp nhận toàn bộ các IFRS và yêu cầu các công ty niêm yết chỉ sử dụng những IFRS nào đã được sự chấp nhận của EU. Trên các báo cáo tài chính riêng của các công ty niêm yết và các công ty không niêm yết vẫn chưa bắt buộc phải sử dụng IFRS. Hiện nay EU và IASB vẫn tiếp tục các cuộc thảo luận để giải quyết những vấn đề còn tồn tại giữa hai bên nhằm đạt đến sự thống nhất cuối cùng.

*Quan hệ giữa IASB và Ủy ban chuẩn mực kế toán tài chính của Mỹ (FASB):*

Kể từ khi IASC chính thức trở thành IASB thì vấn đề hội tụ kế toán ở phạm vi quốc tế cũng chính thức được quan tâm và nghiên cứu. Mối quan hệ giữa IASB và FASB cũng phức tạp hơn bởi sự thống nhất giữa US GAAP và các IAS đã gặp nhiều

trở ngại liên quan đến sự khác biệt về khuôn mẫu lý thuyết và một số chuẩn mực kế toán cụ thể.

Vào ngày 18/9/2002 trong một cuộc họp tại Norwalk, Connecticut của Mỹ, FASB và IASB đã chấp nhận một cam kết về việc phát triển một hệ thống chuẩn mực kế toán chất lượng cao mà có thể sử dụng cho cả trong nước và ngoài nước. Tại cuộc họp, hai bên đã đề xuất những nỗ lực cần thiết như: (a) Làm cho các chuẩn mực kế toán hiện hành của 2 bên trở nên tương thích một cách hoàn toàn, (b) Hợp tác trong các chương trình làm việc tương lai để đạt được mục tiêu đề ra.

Tính tương thích ở đây không có nghĩa là 2 hệ thống chuẩn mực phải giống nhau từng câu từng chữ mà có nghĩa là 2 hệ thống chuẩn mực không có sự mâu thuẫn với nhau. Để đạt được tính tương thích, IASB và FASB đã nhất trí những vấn đề ưu tiên cần phải làm:

- Thực hiện một dự án ngắn hạn nhằm mục đích loại ra những khác biệt giữa US GAAP và IFRS (IAS)
- Liên kết với nhau trong các dự án hiện đang thực hiện và các chương trình làm việc tương lai;
- Thúc đẩy các hoạt động hợp tác của 2 cơ quan hướng dẫn và giải thích các chuẩn mực là EITF (Emerging Issues Task Force) của FASB và IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) của IASB.

Tháng 10/2002, IASB và FASB đã ký kết một Bản ghi nhớ (Memorandum Of Understanding) với những cam kết chính thức đánh dấu một bước tiến quan trọng của họ đối với vấn đề hội tụ giữa Chuẩn mực kế toán Mỹ và Chuẩn mực kế toán quốc tế. Hai bên đã đạt được những thỏa thuận đối với các điều khoản trong Bản ghi nhớ mà những điều khoản này trước đây đã được trao đổi tại cuộc họp tại Nowalk vào tháng 9/2002, vì vậy Bản ghi nhớ này còn được gọi là “Hiệp ước Norwalk 2002”.



Để thực hiện mục tiêu hội tụ, từ năm 2003 đến 2004 IASB đã sửa đổi nhiều chuẩn mực kế toán quốc tế đã ban hành trước đó bởi IASC và cũng đã ban hành nhiều chuẩn mực kế toán mới. Những thay đổi trong các chuẩn mực kế toán mới ban hành và sửa đổi là những nội dung của quá trình hội tụ. Những chuẩn mực kế toán mới như Hợp nhất kinh doanh và cách xử lý lợi thế thương mại là một ví dụ, nó là một sự thống nhất với chuẩn mực kế toán hiện hành của FASB. Cũng tương tự như vậy với chuẩn mực mới của IASB về Tài sản giữ chờ thanh lý.

Ngày 27/2/2006, FASB và IASB đã công bố một Bản ghi nhớ mới, Bản ghi nhớ này xác nhận một lần nữa về mục tiêu của hai bên về việc phát triển một hệ thống chuẩn mực kế toán chất lượng cao sử dụng cho thị trường vốn thế giới. Bản ghi nhớ lần này chi tiết hơn Bản ghi nhớ năm 2002. Hai bên đã đồng ý cùng làm việc để có thể đạt được mục tiêu của chương trình hội tụ FASB-IASB vào năm 2008, các công việc bao gồm:

**Bảng 2.1:** Chương trình hội tụ ngắn hạn giữa FASB và IASB

<b>Thực hiện bởi FASB</b>	<b>Thực hiện bởi IASB</b>
Giá trị hợp lý quyền chọn	Chi phí đi vay
Tồn thất tài sản (cùng với IASB)	Tồn thất tài sản (cùng với FASB)
Thuế thu nhập (cùng với IASB)	Thuế thu nhập (cùng với FASB)
Bất động sản đầu tư	Các khoản trợ cấp của chính phủ
Chi phí nghiên cứu và phát triển	Liên doanh
Sự kiện sau ngày kết thúc niên độ	Báo cáo bộ phận

(Nguồn: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com))

Ngoài ra, còn các dự án liên kết khác giữa FASB và IASB được bắt đầu từ năm 2006 và dự kiến hoàn tất vào năm 2008 như: Hợp nhất kinh doanh, hợp nhất báo cáo tài chính, hướng dẫn xác định giá trị hợp lý, những vấn đề về nợ phải trả và vốn chủ sở hữu, trình bày báo cáo tài chính, phúc lợi nghỉ hưu, ghi nhận doanh thu, công cụ tài

chính, tài sản vô hình, thuê tài sản... Những dự án này vẫn luôn được tiếp tục cập nhật và bổ sung sau đó.

Với những nỗ lực trên thì tại cuộc họp của FASB ngày 15/11/2007, Ủy ban chứng khoán Hoa Kỳ (SEC) đã chấp nhận quy định mới là cho phép các công ty nước ngoài niêm yết được lập báo cáo tài chính theo IFRS của IASB mà không cần chỉnh hợp theo US GAAP. Quy định mới này đã được ban hành ngày 21/12/2007 và có hiệu lực vào ngày 4/3/2008. Sau đó, vào ngày 27/8/2008, SEC đã công bố một đề xuất cho lộ trình thực hiện IFRS của Mỹ để lấy ý kiến rộng rãi. Theo lộ trình này, về cơ bản SEC ủng hộ việc hướng đến một hệ thống chuẩn mực kế toán chất lượng cao chung cho toàn thế giới, trong đó dự kiến tất cả các công ty niêm yết của Mỹ sẽ bắt buộc tuân thủ IFRS kể từ năm 2014 với những điều kiện nhất định và được khuyến khích cho phép áp dụng từ năm 2010. Quyết định chính thức của SEC sẽ được đưa ra vào năm 2011. Những điểm chính có thể tác động đến quyết định của SEC bao gồm<sup>9</sup>:

- Những cải tiến trong hệ thống các chuẩn mực kế toán.
- Trách nhiệm và sự tài trợ của IASC Foundation.
- Những cải tiến trong khả năng sử dụng các dữ liệu tương tác cho việc lập báo cáo tài chính theo IFRS.
- Công tác giáo dục và đào tạo ở Mỹ liên quan đến IFRS.
- Đánh giá việc cho phép một số công ty áp dụng sớm IFRS kể từ năm 2010 xem liệu IFRS có hỗ trợ cho các nhà đầu tư Mỹ hay không.
- Việc xác định thời điểm chuyển đổi của SEC.
- Việc bắt buộc áp dụng IFRS có nên phân tách theo từng ngành, hay theo mức vốn hoá của từng nhóm công ty.

Với sự kiện này có thể xem quá trình hội tụ giữa FASB và IASB về cơ bản đã thành công và khả năng hình thành một hệ thống chuẩn mực kế toán chất lượng cao chung cho toàn thế giới đã dần rõ nét mặc dù còn những trở ngại không nhỏ.

---

<sup>9</sup> SEC Road Map for Transition to IFRS Available (26/11/2008), Journal of Accountancy.

Quan hệ giữa IASB và các quốc gia lớn khác:

Tháng 1/2006, Ủy ban chuẩn mực kế toán Canada (AcSB) đã thông quan chiến lược về việc chuyển sang vận dụng các Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) trong việc lập báo cáo tài chính của các công ty đại chúng. Chiến lược này đưa ra kế hoạch thực hiện bắt đầu kể từ ngày 1/1/2011. Về cơ bản, khuôn mẫu lý thuyết của IFRS cũng tương đồng với những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (GAAP) hiện tại của Canada. Gần đây, AcSB cũng đã xuất bản những tài liệu hướng dẫn về hội tụ với IFRS.

Trung Quốc, vào tháng 6/2005, cũng đã đồng ý với IASB một kế hoạch hành động để đạt tới một hệ thống chuẩn mực kế toán chất lượng cao. Tháng 10/2005, một phái đoàn của IASB đã đến Trung Quốc để thảo luận về dự thảo hội tụ kế toán quốc tế của Trung Quốc. Tháng 11/2005, Ủy ban chuẩn mực kế toán Trung Quốc (CASC) và IASB đã tổ chức thành công một cuộc họp về vấn đề hội tụ chuẩn mực kế toán. Năm 2006, Trung Quốc đã quyết định kết hợp IFRS vào hệ thống luật pháp của mình và đã ban hành được một hệ thống chuẩn mực kế toán mới về cơ bản là phù hợp với IFRS trong những nguyên tắc chủ yếu (có hiệu lực vào tháng 1/2007 cho các công ty niêm yết).

Ủy ban chuẩn mực kế toán Nhật Bản (ASBJ) và IASB cũng đã tin tưởng rằng việc hướng tới hội tụ với một hệ thống chuẩn mực chất lượng cao sẽ mang lại lợi ích to lớn cho các thị trường vốn trên thế giới. Do đó, họ đã bắt đầu một dự án liên kết vào tháng 3/2005 với mục tiêu là đạt được sự hội tụ giữa GAAP Nhật Bản và IFRS. Trong các cuộc thảo luận, hai bên đã nhận thấy được những khác biệt giữa hai hệ thống chuẩn mực và đã xây dựng một quá trình hướng tới việc loại trừ những khác biệt đó. Mục tiêu đến tháng năm 2008 phải loại trừ được những khác biệt và đến ngày 30/6/2011 sẽ đạt được sự hội tụ giữa GAAP Nhật Bản và IFRS.

Tháng 3/2007, Ủy ban giám sát tài chính Hàn Quốc và Viện kế toán Hàn Quốc đã thông báo một lộ trình cho việc chấp nhận IFRS vào hệ thống khuôn mẫu báo cáo tài

chính quốc gia (thường được gọi là IFRS Hàn Quốc hay “K-IFRS”). Hàn quốc cũng đã dự kiến cho phép các công ty niêm yết được áp dụng IFRS vào năm 2009, ngoại trừ các tổ chức tài chính. Đến năm 2011, tất cả các công ty niêm yết sẽ được yêu cầu áp dụng IFRS trong việc lập báo cáo tài chính.

Có thể nói sự chuyển đổi từ IASC thành IASB cũng là quá trình chuyển từ hoà hợp đến hội tụ kế toán. Sự ra đời của Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do IASB ban hành và sửa đổi các IAS trước đây đã thúc đẩy mạnh mẽ quá trình hội tụ các nguyên tắc kế toán quốc tế. Cho đến năm 2007, hơn 100 quốc gia trên thế giới đã thực hiện việc yêu cầu (bắt buộc) hoặc cho phép (không bắt buộc) các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán của họ sử dụng IFRS khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Người ta cũng dự đoán rằng con số này tăng lên 150 quốc gia trong một vài năm tiếp theo

**Bảng 2.2:** Tình hình sử dụng IFRS trên thế giới tính đến tháng 8/2008:

	<b>Công ty niêm yết</b>	<b>Công ty không niêm yết</b>
Yêu cầu sử dụng IFRS cho toàn bộ	85	28
Yêu cầu sử dụng IFRS cho một số trường hợp	4	20
Cho phép sử dụng IFRS	24	36
Không cho phép sử dụng IFRS	34	34
Không có thị trường chứng khoán/Không có thông tin	15	44
Tổng số khảo sát	162	162

(Nguồn: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com))

### 2.2.3. Các trở ngại và giải pháp:

Các IFRS của IASB với mục tiêu đạt được sự hội tụ quốc tế hy vọng sẽ thành công khi Liên minh châu Âu quyết định yêu cầu tất cả các công ty niêm yết phải lập báo cáo

tài chính hợp nhất dựa trên IFRS bắt đầu từ năm 2005. Thế nhưng mục tiêu này đã gặp những trở ngại liên quan đến 25 nước thành viên của EU.

Có 3 trở ngại chính đó là:

- Thứ nhất, hệ thống 2 loại chuẩn mực của EU. Tất cả các quốc gia thuộc EU đều yêu cầu các công ty niêm yết phải lập báo cáo tài chính hợp nhất theo IFRS. Tuy nhiên, phần lớn các nước này lại không yêu cầu áp dụng IFRS cho các báo cáo tài chính riêng của các công ty niêm yết và không niêm yết. Các trường hợp này phải sử dụng GAAP quốc gia. Như vậy, một hệ thống với 2 loại chuẩn mực đang được sử dụng ở EU.

- Thứ hai, vấn đề liên quan đến các IFRS được chấp nhận của EU. EU tán thành việc yêu cầu các công ty niêm yết phải lập báo cáo tài chính theo IFRS. Nhưng lại yêu cầu các công ty phải sử dụng các IFRS mà đã được EU chấp nhận cho phép sử dụng. Nguyên nhân là do sự bất đồng ý kiến của nhiều nước thành viên đối với các vấn đề về ghi nhận và đánh giá các công cụ tài chính (IAS 39) của IASB. Điều này dẫn đến EU đã cắt bỏ 3 đoạn trong IAS 39 (đoạn 9b, 35 và 81a). Quyết định này cho thấy sự không hoà hợp hoàn toàn với IAS 39 của IASB. Điều này có thể làm tổn hại đến quá trình hội tụ kế toán quốc tế.

- Thứ ba, sự không thống nhất về ngữ nghĩa trong các IFRS được chấp nhận của EU. Vấn đề này liên quan đến việc dịch thuật các thuật ngữ, khái niệm của chuẩn mực kế toán quốc tế sang ngôn ngữ của các nước thành viên. Toàn văn của các IFRS được chấp nhận của EU mặc dù đã được chuyển đổi ngôn ngữ nhưng vẫn chưa rõ ràng hoặc do các thuật ngữ này có tính mới, chưa từng đề cập đến trong thuật ngữ chuyên môn quốc gia. Nghiên cứu của Abd-Elsalam và Weetman (2003) cho thấy sự tương đồng và gần gũi giữa chuẩn mực kế toán quốc tế và quốc gia là rất quan trọng, nó ảnh hưởng lớn đến hiệu quả hoà hợp với IFRS.

Bên cạnh những trở ngại liên quan đến EU thì còn những mối trở ngại khác như quan hệ giữa IASB và FASB trong việc thống nhất với nhau về khuôn mẫu lý thuyết.

Khuôn mẫu lý thuyết của FASB thì chi tiết cụ thể hơn so với IASB và còn nhiều quan điểm khác biệt. Vì vậy nếu việc không thống nhất trong khuôn mẫu lý thuyết thì những điểm không nhất quán trong các chuẩn mực kế toán sẽ gia tăng.

Quan điểm trình bày trung thực và hợp lý thông tin kế toán của trường phái Anglo – Saxon vẫn còn đối lập với trình bày thông tin theo luật pháp của trường phái Châu Âu lục địa. Tư tưởng quốc gia chủ nghĩa vẫn còn thống trị ở nhiều quốc gia, họ không dễ dàng từ bỏ các kết quả do họ đã vun đắp từ lâu đời. Tổ chức nghề nghiệp ở một số quốc gia còn non yếu có thể làm cho việc vận dụng và hoà nhập với các chuẩn mực quốc tế bị hạn chế. Ngoài ra, các chuẩn mực kế toán quốc tế được đánh giá là quá phức tạp trong việc ghi nhận và xử lý các nghiệp vụ kế toán đối với các quốc gia mà nền kinh tế phát triển chưa đầy đủ, do đó có thể gây khó khăn cho việc vận dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế ở những quốc gia này.

Để khắc phục các trở ngại trên các quốc gia đã thực hiện việc hợp tác, liên kết với nhau trong việc thống nhất các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán thông qua các dự án ngắn hạn và dài hạn. Các chiến lược, lộ trình để thích nghi và áp dụng các IFRS cũng được các quốc gia đề ra và cố gắng thực hiện.

## **2.3. CHIẾN LƯỢC HỘI NHẬP QUỐC TẾ VỀ KẾ TOÁN TẠI CÁC NƯỚC VÀ BÀI HỌC KINH NGHIỆM CHO VIỆT NAM:**

### **2.3.1 Sự cần thiết một chiến lược hội nhập quốc tế về kế toán:**

#### **2.3.1.1 Khái niệm chiến lược:**

Chiến lược thường được hiểu là một kế hoạch dài hạn nhằm đạt được một mục tiêu nhất định. Một chiến lược sẽ cần thiết cho việc đạt được mục tiêu trên cơ sở phối hợp tốt nhất các nguồn lực và các bước đi.

### **2.3.1.2. Sự cần thiết một chiến lược hội nhập quốc tế về kế toán:**

Quá trình hội nhập quốc tế về kế toán đang diễn ra trên quy mô rộng lớn toàn thế giới. Quá trình hội nhập chuẩn mực kế toán quốc gia với chuẩn mực kế toán quốc tế sẽ không thể diễn ra một cách dễ dàng và nhanh chóng ở bất cứ quốc gia nào cho dù đó là các quốc gia phát triển. Vì vậy nếu không có những nghiên cứu, chuẩn bị ngay từ đầu chắc chắn sẽ gặp những sai lầm, trở ngại lớn khi hội nhập với kế toán quốc tế. Xuất phát từ vấn đề trên mà mọi quốc gia cần thiết phải có một chiến lược rõ ràng với những bước đi vững chắc để chuẩn bị đầy đủ thể và lực cho quá trình hội nhập.

### **2.3.2. Chiến lược hội nhập quốc tế về kế toán tại một số quốc gia trên thế giới:**

#### **2.3.2.1. Liên minh châu Âu và các quốc gia châu Âu lục địa:**

Năm 2000, Liên minh châu Âu (EU) đã công bố chiến lược hội nhập quốc tế của mình có tên *Chiến lược báo cáo tài chính của Liên minh châu Âu – con đường phía trước*, trong đó bao gồm các nội dung chính sau:

- Mục tiêu cần đạt đến là một hệ thống chuẩn mực kế toán thống nhất và có chất lượng cao cho toàn bộ thị trường chứng khoán của EU
- Có hai sự lựa chọn là chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực của Hoa Kỳ. IFRS đã có những cải tiến vượt bậc và có tầm quốc tế. Trong khi đó hệ thống chuẩn mực của Hoa Kỳ phù hợp với môi trường của Hoa Kỳ và EU không muốn phụ thuộc vào các quyết định của Hoa Kỳ.
- Tất cả các công ty niêm yết tại thị trường chứng khoán thuộc EU phải áp dụng IFRS cho báo cáo tài chính hợp nhất trước năm 2005. Các công ty không niêm yết có thể được lập báo cáo tài chính theo IAS. Khuyến khích các tổ chức tài chính và bảo hiểm (không niêm yết) lập báo cáo tài chính theo IFRS.
- Các bước đi thích hợp bao gồm việc hình thành cơ chế phê chuẩn các IAS cụ thể áp dụng tại EU, cơ chế nghiên cứu và xử lý những vấn đề kỹ thuật phát sinh, cơ chế

giám sát việc tuân thủ và các công tác sửa đổi các quy định hiện hành cho phù hợp với chiến lược.

Các quốc gia thuộc trường phái Châu Âu lục địa như Pháp, Đức, Ý cũng đã có những động thái, chiến lược hội nhập với IFRS, cụ thể như sau:

- Năm 2003, Pháp ban hành Luật an toàn tài chính (LSF) với những thay đổi quan trọng bao gồm: Đổi mới việc kiểm soát và các tổ chức giám sát các công ty bảo hiểm, ngân hàng và các công ty đầu tư; bảo vệ nhà đầu tư và đổi mới các báo cáo tài chính, kiểm soát tính hợp pháp và sự minh bạch. Cùng với việc đổi mới theo các chỉ thị 4 và 7 của EU, Pháp đã yêu cầu các công ty niêm yết áp dụng IFRS trong các báo cáo tài chính hợp nhất từ năm 2005. Các công ty có lập báo cáo tài chính hợp nhất nhưng chưa niêm yết thì được phép áp dụng IFRS mà không bắt buộc. Còn các công ty không phải tập đoàn thì không được phép áp dụng IFRS.

- Ngày 09/12/2004, Bộ Tư pháp Đức ban hành luật hướng dẫn IFRS và cải thiện chất lượng kiểm toán, nó được coi là đạo luật cải cách luật kế toán và ngày 20/12/2004 đã ban hành đạo luật kiểm soát luật kế toán, luật này thiết lập chế độ tuân thủ đối với các quy định kế toán. Đức đã yêu cầu các công ty tập đoàn niêm yết phải áp dụng IFRS cho các báo cáo tài chính hợp nhất từ năm 2005 trở đi. Các công ty niêm yết đã áp dụng US GAAP trước đây được phép áp dụng IFRS kể từ ngày 1/1/2007 theo những quy định chuyển đổi của EU. Ngoài ra, Đức cũng yêu cầu các công ty đang dự định niêm yết phải sử dụng IFRS. Các công ty chưa niêm yết cũng được phép áp dụng IFRS khi lập báo cáo tài chính hợp nhất. Nếu một công ty đã chấp nhận IFRS thì phải tuân thủ theo tất cả các IFRS. Luật cũng cho phép các công ty niêm yết được áp dụng IFRS trên báo cáo tài chính riêng cho mục đích công bố rộng rãi. Tuy nhiên, khi trình bày các báo cáo tài chính riêng cho mục đích tính thuế và phân phối cổ tức phải áp dụng theo Luật thương mại (HGB) của Đức.



- Quá trình hội nhập của Ý cũng được thực hiện qua nhiều bước như việc điều chỉnh Luật công ty bắt đầu năm 2001, giúp thể hiện sự minh bạch của báo cáo tài chính các công ty niêm yết và không niêm yết. Hướng dẫn giá trị hợp lý đã được thi hành trong Luật Thương mại vào tháng 12/2003. Nghị định số 38/2005 yêu cầu thông tin tài chính phải có thể so sánh được để tăng tính hiệu quả của thị trường vốn và bắt buộc áp dụng IFRS. Nghị định này yêu cầu các công ty niêm yết, ngân hàng, các công ty tài chính và các công ty có sử dụng công cụ tài chính áp dụng IFRS cho báo cáo tài chính hợp nhất từ năm 2005 và cho báo cáo tài chính riêng từ năm 2006. Các công ty chưa niêm yết cũng được phép áp dụng IFRS trên cả báo cáo tài chính hợp nhất và báo cáo tài chính riêng.

#### **2.3.2.2. Hoa Kỳ và Canada**

Sau một thời gian cân nhắc, thảo luận về việc tuân thủ theo các IFRS thì vào ngày 14/11/2008 SEC đã xuất bản những nội dung bình luận cho bản đề xuất (đã được triển khai vào 8/2008) - "*Lộ trình cho khả năng sử dụng các báo cáo tài chính được lập theo IFRS bởi các công ty Mỹ*". Những nội dung bình luận này tiếp tục lấy ý kiến và dự kiến kết thúc vào ngày 19/2/2009. Theo bản đề xuất lộ trình, một nhóm khoảng 110 công ty lớn, sẽ được cho phép sử dụng các IFRS cho các báo cáo tài chính kể từ ngày 15/12/2009. Điều này cũng có nghĩa báo cáo thường niên năm 2009 của các công ty này sẽ phải tuân theo IFRS. Các công ty được chọn là các công ty đáp ứng được yêu cầu nằm trong danh sách 20 công ty lớn nhất thế giới trong các ngành cụ thể đồng thời các đối thủ cạnh tranh của các công ty này đều đã sử dụng IFRS. Lộ trình được đề xuất của SEC cũng đang lấy ý kiến và cân nhắc việc liệu có nên quy định bắt buộc tất cả các công ty của Mỹ chuyển sang sử dụng IFRS theo từng giai đoạn và theo thứ tự dựa trên mức vốn hóa thị trường hay không? Theo kế hoạch, các công ty quy mô lớn áp dụng từ năm 2014 trở đi, đối với các công ty quy mô vừa là năm 2015 và các công ty nhỏ có thể hoãn đến năm 2016. Quyết định cuối cùng sẽ được đưa ra vào năm 2011.

Năm 2006, Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Canada (AcSB) cũng đã công bố chiến lược hội nhập có tên: *Chuẩn mực kế toán Canada – Hướng đi mới*. AcSB chủ trương là mỗi loại hình tổ chức sẽ có một chiến lược riêng. Trong đó, việc hội nhập quốc tế chủ yếu tập trung vào các công ty niêm yết và các loại hình doanh nghiệp khác như công ty bảo hiểm, ngân hàng hoặc các tổ chức có trách nhiệm tài chính đối với tiền của người khác. Các công ty này phải chuyển sang áp dụng IFRS (đã được hội tụ với các chuẩn mực Hoa Kỳ) từ năm 2011. AcSB cũng công bố các giải thích về chiến lược, các bước đi cần thiết và xây dựng một website giúp các doanh nghiệp hiểu về IFRS.

### **2.3.2.3. Trung quốc**

Trung Quốc không có một chiến lược được công bố rõ ràng. Trong tiến trình hội nhập của mình Trung quốc áp dụng sử dụng song song hai hệ thống: Hệ thống chuẩn mực kế toán (CAS) và hệ thống kế toán doanh nghiệp. Sự phối hợp này cho phép Trung quốc vừa hội nhập vừa kiểm soát được kế toán tại doanh nghiệp. Năm 2001, Trung quốc ban hành hệ thống kế toán doanh nghiệp mới, trước mắt áp dụng cho các công ty niêm yết, các doanh nghiệp khác được khuyến khích sử dụng. Cũng vào năm này, Ủy ban giao dịch chứng khoán Trung quốc quy định các công ty niêm yết bên cạnh báo cáo tài chính theo hệ thống kế toán Trung quốc, còn phải công bố báo cáo tài chính lập theo chuẩn mực quốc tế. Năm 2006, công bố toàn bộ hệ thống chuẩn mực kế toán gồm 1 chuẩn mực chung và 38 chuẩn mực cụ thể, áp dụng cho các công ty niêm yết từ năm 2007, cho các doanh nghiệp nhà nước kiểm soát từ năm 2008 và các doanh nghiệp quy mô vừa và lớn khác từ năm 2009. Hệ thống này bao gồm hầu hết các vấn đề của IFRS và rất gần với chuẩn mực quốc tế mặc dù vẫn còn những khác biệt nhất định. Do đó, các công ty niêm yết được loại bỏ yêu cầu công bố báo cáo tài chính lập theo IFRS.

### **2.3.3. Bài học kinh nghiệm cho Việt nam**

#### **2.3.3.1 Xác lập mục tiêu**

Về nguyên tắc, việc mục tiêu được xác định rõ ngay từ đầu sẽ giúp cho mục tiêu không bị chệch hướng, giúp cho bên ngoài hiểu được quan điểm và hướng đi của mình, các doanh nghiệp, các cơ sở đào tạo biết và có những thay đổi, chuẩn bị phù hợp, không lãng phí nguồn lực... Đi vào chi tiết, việc xác định mục tiêu cần phải làm là trả lời các câu hỏi: Sẽ hội tụ về đâu và cần giới hạn trong phạm vi nào.

Trước đây, IFRS và US GAAP thường được các quốc gia cho phép lựa chọn sử dụng đối với các công ty niêm yết khi lập báo cáo tài chính tập đoàn đáp ứng sự phát triển của thị trường vốn. Tuy nhiên, giai đoạn hiện nay hầu hết các quốc gia đang chuyển hướng sang sử dụng một hệ thống chuẩn mực duy nhất có tính quốc tế để đảm bảo tính thống nhất và minh bạch của thông tin tài chính. Các IFRS đã trở thành mục tiêu chung của thế giới. Các quốc gia mà trước đây vẫn thường áp dụng US GAAP đã mạnh dạn chuyển sang sử dụng IFRS cùng với những bước đi thích hợp, kể cả Mỹ cũng đã đề ra những chiến lược hội nhập với IFRS và ủng hộ mạnh mẽ IFRS khi SEC quyết định sẽ chỉ chấp nhận các báo cáo tài chính của EU tuân thủ theo IFRS đã được IASB ban hành một cách đầy đủ trước tình trạng EU cho biết họ có quyền chấp thuận hoặc sửa đổi các chuẩn mực được ban hành bởi IASB, đồng thời cho phép các ngân hàng có thể bỏ qua một số phần của chuẩn mực. Như vậy, trong bối cảnh hiện nay, mục tiêu hội tụ với IFRS có thể được xem một lựa chọn phù hợp. Tuy nhiên, mức độ hội tụ như thế nào là một vấn đề cần phải xem xét trong việc xác định mục tiêu hội tụ.

Các vùng lãnh thổ hoặc quốc gia thường xác lập một phạm vi nhất định cho hội tụ. Chẳng hạn như EU đã xác lập các quốc gia thành viên sẽ hội tụ với IFRS cho toàn bộ doanh nghiệp niêm yết, trong đó các quốc gia châu Âu lục địa ưu tiên cho các báo cáo tài chính tập đoàn. Canada đã xác lập chỉ hội tụ trong khu vực công ty niêm yết và các doanh nghiệp nhạy cảm. Như vậy, đối với các quốc gia này việc hội tụ đối với các

doanh nghiệp riêng lẻ không niềm yết vẫn là một vấn đề còn bỏ ngỏ. Đó cũng là những điểm cần chú ý khi xây dựng chiến lược cho Việt Nam.

### 2.3.3.2. Xây dựng và công bố lộ trình

Nếu như chiến lược là một kế hoạch dài hạn thì lộ trình là việc chia kế hoạch dài hạn này ra thành nhiều giai đoạn để thực hiện, nó là những kế hoạch ngắn hạn nhấn mạnh đến yếu tố thời gian, thời điểm bắt đầu, thời điểm kết thúc và những việc làm cụ thể cần phải thực hiện trong lộ trình này.

Lộ trình sẽ giúp chúng ta đạt được mục tiêu cụ thể. Trong trường hợp mục tiêu đạt được đòi hỏi phải có sự tham gia của nhiều người thì lộ trình sẽ cung cấp những hướng dẫn cho các thành viên tham gia và cung cấp một lịch trình làm việc giúp mang lại hiệu quả cao. Một lộ trình thường liên quan đến các vấn đề như: ai là người có liên quan? những hướng dẫn nào cần được định rõ? những nguyên tắc nào cần được thiết lập? cách đánh giá kết quả đạt được? việc ứng dụng những kết quả đạt được trong tương lai như thế nào?... Vì vậy cấu trúc của một lộ trình sẽ bao gồm các nội dung sau:

- **Mục đích:** giải thích lý do của việc thực hiện công việc này.
- **Mục tiêu:** kết quả mong muốn đạt được là gì?.
- **Các hướng dẫn:** mô tả các nguyên tắc, cách thức làm việc
- **Vai trò của những người tham gia:** xác định rõ nhiệm vụ của từng người tham gia.
- **Kế hoạch hoạt động:** phác thảo các bước thực hiện trong lộ trình, trong đó quan trọng nhất là xác định mốc thời gian hoàn thành từng bước.
- **Thông tin phản hồi:** đánh giá mức độ thành công của lộ trình, kết quả đạt được của lộ trình sẽ được sử dụng cho các vấn đề khác trong tương lai.

Từ trên có thể thấy lộ trình sẽ giúp chúng ta đạt được mục tiêu lâu dài của mình trong điều kiện khả năng, năng lực có giới hạn. Trong điều kiện của Việt Nam, để thực hiện được chiến lược hội nhập kế toán quốc tế thì việc xây dựng lộ trình với từng giai đoạn thực hiện là hết sức cần thiết. Mỗi một lộ trình khi thành công cũng chính là sự thành công của chiến lược. Trong quá trình xây dựng lộ trình thì các hướng dẫn trong quá trình thực hiện, xác định trách nhiệm của các tầng người, từng tổ chức tham gia và các kế hoạch, các bước đi cụ thể là rất quan trọng. Vì vậy, việc công bố một lộ trình hội nhập rõ ràng với đầy đủ nội dung của cấu trúc một lộ trình là vấn đề cần phải làm ngay để các bên các liên quan biết được những công việc cần phải làm và có sự chuẩn bị ngay từ đầu, qua đó cũng thể hiện trách nhiệm của chúng ta đối với lộ trình, tạo động lực, niềm tin và cố gắng thực hiện.

### **2.3.3.3. Các giải pháp chiến lược**

Qua nghiên cứu quá trình hướng đến hội tụ với IFRS của các quốc gia trên thế giới đặc biệt là các quốc gia thuộc trường phái Châu Âu lục địa và các quốc gia có đặc điểm tương tự Việt Nam có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho việc xây dựng những giải pháp chiến lược trong quá trình hội tụ kế toán quốc tế của Việt Nam như sau:

- **Cơ sở pháp lý:** Hệ thống luật bao gồm luật công ty, luật chứng khoán hay luật kế toán được xem là các hành lang pháp lý trong hệ thống kế toán quốc gia. Vì vậy việc cải cách hệ thống luật pháp, các văn bản pháp quy hiện hành về kế toán cho phù hợp với thông lệ quốc tế là việc làm đầu tiên mà hầu hết các quốc gia đều thực hiện trước khi tiến đến hội nhập sâu rộng với kế toán quốc tế. Để hội tụ với chuẩn mực kế toán quốc tế, Bộ Tư pháp của Đức đã ban hành một đạo luật gọi là Cải cách luật kế toán vào năm 2004 và đạo luật về Kiểm soát luật kế toán nhằm thiết lập một khuôn mẫu nguyên tắc cho việc cải tiến chất lượng báo cáo tài chính, thị trường vốn và chấp nhận các chuẩn mực kế toán Châu Âu và quốc tế. Pháp cũng đã ban hành Luật an toàn

tài chính (LSF) năm 2003 đưa ra những thủ tục mới cho thị trường tài chính, nghề nghiệp kiểm toán và thông tin tài chính nhằm minh bạch và kiểm soát các báo cáo tài chính và các giao dịch tài chính.

- **Tổ chức nghề nghiệp:** Các tổ chức nghề nghiệp là rất quan trọng họ phải là người tham gia trực tiếp vào việc phát triển hệ thống kế toán quốc gia. Do đó, cơ quan soạn thảo các chuẩn mực kế toán nên là một tổ chức độc lập do các chuyên gia kế toán, kiểm toán và các tổ chức nghề nghiệp đảm trách, có nhiệm vụ soạn thảo các chuẩn mực, tư vấn trong các vấn đề sửa đổi luật kế toán, đại diện trong các tổ chức kế toán quốc tế. Các chuẩn mực sau khi được soạn thảo sẽ được trình lên cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước phê chuẩn và ban hành. Ở Đức, GASB là cơ quan thực hiện các nhiệm vụ trên, nó là một tổ chức tư nhân do các nhà làm luật của Đức thành lập, còn Bộ tư pháp thì ký duyệt và ban hành các chuẩn mực do GASB soạn thảo. Ủy ban nguyên tắc kế toán Pháp (CRC) tuy là một cơ quan trực thuộc Hội đồng kế toán quốc gia (CNC) nhưng có quyền ban hành các sắc lệnh về kế toán một cách độc lập và được chính phủ cho phép cải cách những vấn đề về kế toán khi cần thiết. Còn ở Ý, cơ quan thiết lập các chuẩn mực kế toán là một tổ chức tư nhân độc lập.

- **Cơ sở hạ tầng:** bao gồm các vấn đề như dịch vụ kế toán, quản lý nghề nghiệp, các phương pháp kỹ thuật, công nghệ hiện đại được xem là những cơ sở hạ tầng phục vụ và hỗ trợ cho sự phát triển của hệ thống kế toán. Cơ sở hạ tầng vững chắc này sẽ thúc đẩy hoạt động cung cấp dịch vụ kế toán phát triển đáp ứng yêu cầu của các doanh nghiệp khi mà lĩnh vực kế toán ngày càng phát triển ở trình độ cao, đồng thời giúp cho việc mở cửa và hội nhập thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán khu vực và quốc tế. Vì vậy bất kỳ một quốc gia nào cũng cần có những cơ sở hạ tầng vững chắc cho hệ thống kế toán của mình. Hiện nay các quốc gia đang tiến tới việc thừa nhận chất lượng dịch vụ lẫn nhau, đó cũng là biểu hiện của sự hội nhập quốc tế về kế toán.

Cơ sở hạ tầng cho sự phát triển của kế toán còn thể hiện ở việc thiết lập các cơ quan kiểm tra, kiểm soát quá trình thực thi các quy định về kế toán và các chuẩn mực kế toán. Biện pháp này đã được Bộ Tư pháp và Bộ Tài chính của Đức thực hiện để phát triển thị trường vốn của Đức. Hai bộ này đã cơ cấu cho một tổ chức tư nhân, tổ chức này tự đề ra các nguyên tắc hoạt động và được sự giúp đỡ của các công ty Đức. Tổ chức này có quyền kiểm tra việc không tuân thủ các nguyên tắc kế toán đối với các công ty niêm yết, sau đó sẽ báo cáo lại cho một cơ quan thuộc Bộ tài chính, cơ quan này sẽ có những biện pháp trừng phạt thích hợp. Ở Pháp và Ý thì những nhà quản lý thị trường vốn là những người kiểm soát sự tuân thủ này.

- **Đào tạo:** Là khâu không thể thiếu khi phải tiếp cận với một hệ thống chuẩn mực chất lượng cao và phức tạp như IFRS. Tại Trung Quốc, có rất nhiều trung tâm đào tạo lớn tại Hong Kong, Thượng Hải có kế hoạch bài bản cho việc đào tạo kế toán. Những viện này thường mời chuyên gia giỏi của nước ngoài tham gia giảng dạy và cách làm này thực sự đã mang lại hiệu quả. Sau khi ban hành 38 chuẩn mực kế toán mới để hội nhập với IFRS thì trong chiến lược của mình các vấn đề quan trọng được đặt ra trong đó có vấn đề phải đảm bảo việc giáo dục và đào tạo cho các đội ngũ kế toán và kiểm toán viên các phương pháp và yêu cầu công bố thông tin mới. Điển hình như việc ACCA đã thực hiện đào tạo cho hàng nghìn kế toán viên của Trung Quốc về IFRS trong thời gian qua. Cuối cùng cũng không kém phần quan trọng là cần phải thành lập một ủy ban giải thích và hướng dẫn các IFRS nhằm mục tiêu đóng góp cho việc áp dụng thống nhất các IFRS tại quốc gia và cộng tác hiệu quả với Ủy ban giải thích chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRIC). Đức đã thành lập được Ủy ban này “Rechnungslegungs Interpretations Committee – RIC”.

## **2.4. QUÁ TRÌNH HỘI NHẬP CỦA KẾ TOÁN VIỆT NAM HIỆN NAY:**

Sau Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI năm 1986, Việt Nam bước đầu chuyển sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa đồng thời với việc thực hiện chính sách mở cửa. Quá trình này cũng đồng thời là quá trình đổi mới hệ thống kế toán Việt Nam theo hướng đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế thị trường và hội nhập với thông lệ quốc tế.

### **2.4.1. Quá trình hội nhập của kế toán Việt Nam qua các giai đoạn:**

#### **2.4.1.1. Giai đoạn 1986 – 1990:**

Từ năm 1987, sự đa dạng hoá các thành phần kinh tế dẫn đến nhiều thay đổi trong lĩnh vực kế toán. Để chuẩn bị cho một nền kinh tế thị trường, giai đoạn này Nhà nước bắt đầu có những thay đổi trong hệ thống kế toán đối với từng loại doanh nghiệp, đa dạng hoá các báo cáo kế toán. Thông tư 10-TC/CĐKT ngày 7/2/1987 đặt ra những quy định về kế toán cho các thành phần kinh tế Thông tư 26-TC/CĐKT ngày 1/4/1987 kế thừa và bổ sung những quy định về hệ thống tài khoản kế toán thống nhất được hướng dẫn trong Quyết định 425-TC/CĐKT.

Pháp lệnh kế toán và thống kê, ban hành ngày 10/5/1988 nhấn mạnh nhu cầu xây dựng hệ thống kế toán như một yếu tố tiên quyết cho việc chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường và phục vụ mục đích giám sát của Chính phủ đối với công tác kế toán và thống kê. Pháp lệnh này được áp dụng cho mọi doanh nghiệp. Pháp lệnh kế toán và thống kê quy định những yêu cầu kế toán cơ bản như:

- Hệ thống ghi chép hạch toán
- Hệ thống lưu giữ sổ sách
- Biểu mẫu và báo cáo
- Niên độ báo cáo và thống kê.



Tiếp theo của công cuộc đổi mới, ngày 18/3/1989 Nhà nước ký ban hành Nghị định 25-HĐBT về điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước thay thế cho Nghị định 157- CP năm 1961. Mục tiêu của Nghị định 25-HĐBT là duy trì một hệ thống kế toán thống nhất cho các ngành nghề và khu vực kinh tế. Nghị định 25-HĐBT quy định chi tiết các yêu cầu kế toán nhà nước, bao gồm:

- Quy định chung: định nghĩa, chức năng của kế toán, quy định áp dụng bút toán kép.
- Nội dung công tác kế toán: các chứng từ kế toán, tài khoản và sổ kế toán, báo cáo kế toán, tính giá thành, kiểm kê tài sản và kiểm tra kế toán, lưu trữ tài liệu và quản lý kế toán.
- Các quy định khác.

Năm 1989, Nghị định 26-HĐBT ngày 18/3/1989 về điều lệ kế toán trưởng trong xí nghiệp quốc doanh được ban hành. Đây là quy định về đạo đức nghề nghiệp kế toán đầu tiên, quy định về vị trí kế toán trưởng, trách nhiệm, quyền và nghĩa vụ và chế độ cho kế toán trưởng.

Như vậy, đặc điểm của quá trình đổi mới hệ thống kế toán thời kỳ này là đáp ứng yêu cầu đổi mới doanh nghiệp nhà nước từ chế độ bao cấp sang tự chủ tài chính hơn là đáp ứng yêu cầu của một nền kinh tế thị trường đầy đủ. Yếu tố hội nhập với các thông lệ quốc tế còn rất mờ nhạt, tuy nhiên có thể thấy một số ảnh hưởng của hệ thống kế toán Pháp trong giai đoạn này:

- Phương pháp đánh số hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam năm 1990
- Kết cấu Bảng tổng kê tài sản và nhất là Báo cáo kết quả kinh doanh trong hệ thống báo cáo kế toán ban hành theo quyết định 224 TC/CĐKT ngày 18/4/1990 của Bộ tài chính.

Những ảnh hưởng này xuất phát từ quá trình tiếp cận kế toán Pháp của các nhà nghiên cứu, giảng dạy và lập quy Việt Nam vào những năm 1989-1990. Các tài liệu về kế toán Pháp được biên dịch và xuất bản vào thời gian này của các tác giả như Lâm Bình Lễ, Phạm Huyền, Lâm Bình Kiệt... Việc lựa chọn Pháp có lẽ là xuất phát từ ảnh hưởng sâu đậm của quốc gia này trong lịch sử Việt Nam và những quan hệ quốc tế trong thời giai đoạn đầu cải cách này.

#### **2.4.1.2. Giai đoạn 1991 – 1995:**

Chính sách đổi mới trong giai đoạn này hướng về việc sắp xếp lại Doanh nghiệp nhà nước bắt đầu từ Nghị định 388/HĐBT của Chính phủ ngày 20/11/1991 theo hướng giảm bớt số lượng nhưng nâng chất lượng hoạt động của các doanh nghiệp Nhà nước. Bên cạnh đó, các thành phần kinh tế khác cũng phát triển mạnh mẽ trong giai đoạn này đã góp phần tạo ra một nền kinh tế thị trường đầy đủ hơn so với giai đoạn trước. Điều này tạo ra một sức ép phải đổi mới hệ thống kế toán Việt Nam cho phù hợp hơn với giai đoạn phát triển mới của nền kinh tế thị trường Việt Nam.

Luật đầu tư nước ngoài đã thúc đẩy sự phát triển của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam trong giai đoạn này. Việc cho phép các doanh nghiệp này sử dụng các hệ thống kế toán với hệ thống kế toán Việt Nam đã mở rộng tầm nhìn của các nhà nghiên cứu và lập quy Việt Nam đến các quốc gia khác trên thế giới và các chuẩn mực quốc tế. Kế toán Mỹ, dưới nhiều hình thức khác nhau, bắt đầu được quan tâm bởi các chuyên gia kế toán Việt Nam.

Kết quả của các yếu tố trên là sự ra đời của Chế độ kế toán cho doanh nghiệp sản xuất kinh doanh theo quyết định 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 sau một năm áp dụng hệ thống thử nghiệm trong một số bộ phận của nền kinh tế. Chế độ kế toán và hệ thống tài khoản kế toán này là cơ sở cho các chế độ kế toán của các ngành nghề và các khu vực kinh tế ra đời sau đó. Vấn đề hoà hợp với các thông lệ quốc tế

được đặt ra chính thức như một yêu cầu của cải cách hệ thống kế toán vì Việt Nam bắt đầu tham gia vào nhiều hoạt động quốc tế và khu vực. Tuy nhiên, sự hoà hợp này không dựa trên các chuẩn mực quốc tế vì trong giai đoạn này Việt Nam chưa có các chuyên gia nghiên cứu về các Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS). Những thay đổi của kế toán Việt Nam theo thông lệ quốc tế trong giai đoạn này tiếp tục một số ảnh hưởng của kế toán Pháp (hệ thống tài khoản thống nhất...) đồng thời đưa ra một số vấn đề dựa trên các giáo trình kế toán Mỹ được sử dụng phổ biến ở Việt Nam (thuê tài chính, báo cáo lưu chuyển tiền tệ...). Các giáo trình này thực sự chỉ dừng lại ở mức độ nguyên lý chứ chưa phải là một hệ thống kế toán Mỹ đúng nghĩa, vốn rất chi tiết để phục vụ một thị trường chứng khoán phát triển.

Năm 1994, Hội kế toán Việt Nam (VAA) được thành lập theo Quyết định số 12/TTg ngày 10/01/1994 (hiện nay là Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam). Sự ra đời của VAA đã ghi nhận sự hiện diện của ngành kế toán và nghề kế toán chuyên nghiệp ở Việt Nam.

#### **2.4.1.3. Giai đoạn 1996 – đến nay:**

Toàn cầu hoá đã gây áp lực đối với Việt Nam phải cải cách hệ thống kế toán để có thể hoà hợp với những tiêu chuẩn quốc tế. Áp lực của các tổ chức quốc tế và các nhà tài trợ đòi hỏi Chính phủ Việt Nam phải cung cấp và cho phép tiếp cận với một hệ thống luật pháp đầy đủ và những hệ thống báo cáo tài chính và kế toán minh bạch.

Đặc điểm nổi bật của giai đoạn này là Dự án trợ giúp kỹ thuật cho Việt Nam của Liên minh Châu Âu (gọi tắt là EURO-TAPVIET) về kế toán và kiểm toán, bắt đầu từ tháng 9/1995 và kết thúc vào tháng 8/1998. Dự án này đã giúp các nhà lãnh đạo Việt Nam hiểu về các thông lệ kế toán quốc tế và trang bị một khối lượng kiến thức nhất định về kế toán và kiểm toán của nền kinh tế thị trường.

Được sự giúp đỡ của Liên minh châu Âu, năm 1996, Hội kế toán Việt Nam đã tổ chức thành công Hội nghị quốc tế về kế toán tại Việt Nam với hơn 160 đại biểu từ

các hiệp hội nghề nghiệp như: Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), Hiệp hội kế toán châu Âu, Liên đoàn kế toán châu Á – Thái Bình Dương, Liên đoàn kế toán Đông Nam Á cũng như các Hội nghề nghiệp tại nhiều quốc gia khác trên thế giới. Cũng trong năm này Hội kế toán Việt Nam trở thành thành viên của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC). Đến năm 1998 là thành viên của Liên đoàn kế toán các nước Đông Nam Á (AFA). Sự kiện này đánh dấu một bước quan trọng của quá trình hội nhập và sự thừa nhận của quốc tế về nghề nghiệp kế toán ở nước ta.

Trong giai đoạn này, Bộ Tài chính cũng đã ban hành nhiều văn bản kế toán quan trọng như: Quyết định số 1177 TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996 về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ; Quyết định số 144/2001/QĐ-BTC bổ sung, sửa đổi cho Quyết định số 1177 TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996; Chế độ báo cáo tài chính doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000...

Việc xây dựng Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) trên cơ sở của Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) được Bộ tài chính chỉ đạo tiến hành. Ủy ban soạn thảo Chuẩn mực kế toán Việt Nam được thành lập theo Quyết định 1563/1998/QĐ-BTC ngày 30/10/1998. Tính đến nay, sau 5 đợt ban hành đã có 26 chuẩn mực kế toán (VAS), cụ thể như sau:

- Đợt 1: Ban hành 4 chuẩn mực theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 (Bao gồm: VAS 02 - Hàng tồn kho; VAS 03 - Tài sản cố định hữu hình; VAS 04 - Tài sản cố định vô hình; VAS 14 - Doanh thu và thu nhập khác)
- Đợt 2: Ban hành 6 chuẩn mực theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 (Bao gồm: VAS 01 - Chuẩn mực chung; VAS 06 - Thuê tài sản; VAS 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái; VAS 15 - Hợp đồng xây dựng; VAS 16 - Chi phí đi vay; VAS 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ)
- Đợt 3: Ban hành 6 chuẩn mực theo quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 (Bao gồm: VAS 05 - Bất động sản đầu tư; VAS 07 - Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết; VAS 08 - Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên

doanh; VAS 21 - Trình bày báo cáo tài chính; VAS 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con; VAS 26 - Thông tin về các bên liên quan)

- Đợt 4: Ban hành 6 chuẩn mực theo quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/2/2005 (Bao gồm: VAS 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp; VAS 22 - Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự; VAS 23 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm; VAS 27 - Báo cáo tài chính giữa niên độ; VAS 28 - Báo cáo bộ phận; VAS 29 - Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót)

- Đợt 5: Ban hành 4 chuẩn mực theo quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 (Bao gồm: VAS 11 - Hợp nhất kinh doanh; VAS 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng; VAS 19 - Hợp đồng bảo hiểm; VAS 30 - Lãi trên cổ phiếu)

Luật kế toán năm 2003 được Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003 là một bước tiến quan trọng trong quá trình cải cách, chuyển đổi hệ thống kế toán ở Việt Nam. Luật kế toán đưa ra những nguyên tắc cơ bản về kế toán và kết hợp chúng với hệ thống luật pháp Việt Nam, phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam cũng như những tiêu chuẩn kế toán chuyên nghiệp.

Sau khi ban hành được 26 chuẩn mực kế toán và sự ra đời của Luật kế toán Việt Nam, Bộ tài chính đã tiến hành sửa đổi chế độ kế toán doanh nghiệp theo hướng phù hợp với chuẩn mực kế toán và các chính sách tài chính hiện hành. Ngày 20/3/2006, Bộ tài chính ký Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp mới thay thế Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 và Chế độ báo cáo tài chính doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000. Tiếp theo đó, ngày 14/9/2006, Bộ trưởng Bộ Tài chính ký Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa với mục tiêu nhằm giảm độ phức tạp của các nghiệp vụ kế toán, báo cáo tài chính cho phù hợp với năng lực có phần bị hạn

chế của các doanh nghiệp nhỏ và vừa, Quyết định này thay thế Quyết định số 1177 TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996 và Quyết định số 144/2001/QĐ-BTC trước đây.

\* Quá trình hội nhập của kế toán Việt Nam đã chuyển sang một giai đoạn mới, với sự nhận thức được mở rộng ra phạm vi thế giới hơn là chỉ gói gọn trong một vài quốc gia. Hệ thống kế toán không chỉ còn bó hẹp trong phạm vi kế toán doanh nghiệp và kế toán hành chính sự nghiệp như trước đây, mà đã phát triển trong các khu vực doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp xây lắp, bảo hiểm, tài chính – ngân hàng, chứng khoán... Kế toán được chia thành kế toán tài chính, kế toán quản trị và đều có vị trí, vai trò quan trọng trong hệ thống kế toán Việt Nam

**2.4.2. Đặc điểm của hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay và những vấn đề đặt ra cho quá trình hội nhập kế toán quốc tế.**

**2.4.2.1. Đặc điểm hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay**

**2.4.2.1.1. Tổ chức lập quy và các văn bản pháp lý hiện hành của kế toán**

**Việt Nam:**

- Quốc hội: Ban hành Luật kế toán
- Chính phủ ban hành các nghị định thi hành Luật kế toán.
- Bộ tài chính:
  - Quản lý về mặt Nhà nước đối với công tác kế toán
  - Ban hành các Chuẩn mực kế toán
  - Ban hành Chế độ kế toán.
  - Ban hành các thông tư hướng dẫn thực hiện các Chuẩn mực kế toán
- Tổ chức nghề nghiệp: Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA).
- Các văn bản pháp lý hiện hành bao gồm các văn bản chính như:

- Luật kế toán
- Hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam
- Chế độ kế toán doanh nghiệp
- Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa

Ngoài ra còn một số văn bản khác có liên quan đến kế toán như: Nghị định hướng dẫn Luật kế toán, Thông tư hướng dẫn các chuẩn mực kế toán, Thông tư về hướng dẫn trích lập các khoản dự phòng, Quyết định về quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định và các chế độ kế toán cho các doanh nghiệp đặc thù khác....

#### **2.4.2.1.2. Các đặc điểm của hệ thống kế toán hiện hành:**

##### **Các quy định về kế toán có mối quan hệ chặt chẽ với các chính sách thuế và chính sách tài chính:**

Báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải đáp ứng cả các yêu cầu thông tin của cơ quan thuế và các cơ quan chức năng khác của Nhà nước như cơ quan thống kê... Các quy định về kế toán như Thông tư hướng dẫn trích lập các khoản dự phòng, Quyết định về chế độ quản lý, sử dụng và khấu hao tài sản cố định đều nhằm phục vụ cho mục đích thuế thu nhập doanh nghiệp

Ngoài mối liên hệ chặt chẽ giữa các quy định về kế toán và các chính sách thuế, các quy định kế toán Việt Nam thường chịu ảnh hưởng rất lớn bởi chính sách tài chính. Chính sách tài chính là những quy định mang tính pháp quy của Nhà nước với hoạt động tài chính và được áp dụng cho một số ngành nghề và khu vực kinh tế nhất định nhằm mục đích phục vụ công tác kiểm tra giám sát của chính phủ. Ví dụ: đối với doanh nghiệp nhà nước được quy định trong Nghị định số 199/2004/NĐ-CP ngày 3/12/2004, đơn vị hành chính sự nghiệp có thu được quy định trong Nghị định số 10/2002/ NĐ-CP ngày 16/01/2002, Đối với hợp tác xã nông nghiệp thì được quy định trong Thông tư liên tịch số 74/2008/TTLT/BTC-BNN ngày 14/8/2008....

Chính sách tài chính thường đề cập đến các nội dung chủ yếu như: Huy động và sử dụng vốn, vay nợ và nghĩa vụ trả nợ, tài sản và quản lý tài sản, sử dụng tài sản, đầu tư vốn ra ngoài doanh nghiệp, thu nhập và chi phí, lợi nhuận và phân phối lợi nhuận, thanh lý, giải thể, sáp nhập, chia tách, cổ phần hóa, bán, cho thuê, phá sản doanh nghiệp. Trong khi đó, các quy định về kế toán thì đề cập đến những quy định mang tính nguyên tắc về các phương pháp kế toán áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính. Các quy định về kế toán thường đề cập đến những nội dung như khái niệm, định nghĩa, nguyên tắc đánh giá, phương pháp kế toán, thuyết minh, trình bày báo cáo tài chính trong lĩnh vực kế toán. Thông thường, chính sách tài chính được xác lập trước và các quy định kế toán phải tuân thủ cơ chế tài chính. Vì vậy, chính sách sách và các quy định kế toán phần lớn phải có sự phù hợp.

**Các chuẩn mực kế toán được xây dựng bởi Nhà nước, dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế nhưng có sự chọn lọc phù hợp với đặc điểm của Việt Nam:**

Ở Việt Nam quá trình soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán được thực hiện bởi cơ quan chức năng của Nhà nước, mà cụ thể là Bộ tài chính. Các quy tắc kế toán và kiểm toán được xem là một công cụ quản lý nhà nước. Do đó, Bộ tài chính đóng nhiều vai trò quan trọng trong việc kiểm soát và quản lý tài chính của nền kinh tế. Thẩm quyền của Bộ tài chính được quy định trong Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 1/7/2003. Theo đó, Bộ tài chính có những chức năng sau:

- Đề xuất các chỉ thị về kế toán lên Chính phủ.
- Ban hành các quy tắc, tiêu chuẩn, các vấn đề liên quan đến kế toán và kiểm toán, các tiêu chuẩn đối với nhân viên kế toán, kế toán trưởng, các tiêu chí để các công ty được phép cung cấp các dịch vụ kế toán và kiểm toán độc lập.
- Hướng dẫn thanh tra, kiểm tra hệ thống quy chế của chính phủ liên quan đến kế toán và kiểm toán; đảm bảo việc thực hiện đồng bộ các quy tắc kiểm toán trong các



doanh nghiệp; và đưa ra các quyết định cuối cùng trong trường hợp xảy ra tranh chấp hay bất đồng trong ý kiến của các kiểm toán viên độc lập.

Những chức năng này mang lại cho Bộ tài chính quyền hạn cao nhất trong việc điều chỉnh các chính sách kế toán cũng như việc hướng dẫn thi hành. Bộ tài chính là cơ quan duy nhất chịu trách nhiệm điều chỉnh và giám sát việc thực hiện các nguyên tắc kế toán và kiểm toán.

Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA) là một tổ chức nghề nghiệp trong cấu trúc hệ thống kế toán quốc gia nhưng VAA vẫn chưa có vai trò lập quy nên những đóng góp của VAA trong việc thiết lập các VAS còn hết sức nhỏ bé. Chức năng của hội được thể hiện trong bản điều lệ như sau:

- Nghiên cứu các lý thuyết và chuẩn mực kế toán cũng như các cơ sở pháp lý cho ngành nghề và đưa ra các dịch vụ trợ giúp.
- Kiểm tra năng lực chuyên môn của những kế toán viên hành nghề; xem xét những vấn đề đạo đức và cấp chứng chỉ cho các kế toán và kiểm toán viên.
- Tư vấn cho các cơ quan có thẩm quyền về những luật lệ hay quy định liên quan đến kế toán.

Ủy ban chứng khoán Nhà nước (SSC) là một cơ quan quản lý Nhà nước, trực thuộc Bộ Tài chính Việt Nam, chỉ thực hiện chức năng quản lý về các hoạt động liên quan đến chứng khoán và những luật lệ liên quan đến kinh doanh chứng khoán mà chưa thực sự là một tổ chức có đóng góp tích cực cho việc xây dựng cũng như thực hiện các chuẩn mực kế toán.

Khi xây dựng các chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS), quan điểm xuyên suốt là tuân thủ các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). Mặc dù vậy, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam vẫn còn khác biệt với quốc tế do chỉ vận dụng những nội dung phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam, phù hợp với đặc thù về trình độ phát triển kinh tế, cơ chế chính trị, hệ thống pháp luật, văn hóa, xã hội của Việt Nam, phù hợp với trình độ nguồn nhân lực kế toán của Việt Nam và vẫn còn một khoảng cách khá lớn

giữa lý thuyết và thực tiễn. Những khác biệt này cũng chỉ là tạm thời và ngày càng thu hẹp khi nền kinh tế Việt Nam phát triển đến mức độ cao hơn, nguồn nhân lực kế toán tốt hơn,... các VAS sẽ được tiếp tục hoàn thiện ở mức độ cao hơn, thống nhất cao hơn với các IAS và IFRS.

**Một hệ thống kế toán có tính thống nhất:**

Hệ thống kế toán được quy định một cách thống nhất từ hệ thống tài khoản đến báo cáo tài chính, sổ sách kế toán và phương pháp hạch toán. Các vấn đề về kế toán được thực hiện và tuân thủ theo chế độ kế toán. Chế độ kế toán bao gồm: Hệ thống tài khoản, Các bước hạch toán kế toán cho từng nghiệp vụ kinh tế, Biểu mẫu báo cáo tài chính, Chứng từ kế toán và sổ sách kế toán.

Hệ thống tài khoản được quy định khác nhau tùy theo đặc điểm kinh doanh và quy mô doanh nghiệp như: hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp được ban theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 về chế độ kế toán doanh nghiệp, hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa được ban theo theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006, hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho các ngân hàng và tổ chức tín dụng được ban theo theo Quyết định số 479/2006/QĐ-NHNN ngày 29/4/2004,... Các hệ thống tài khoản này được quy định một cách cụ thể và thống nhất, một số tài khoản còn được quy định cụ thể đến tài khoản cấp 2, thậm chí cấp 3.

Bên cạnh hệ thống tài khoản ban hành thì phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế có liên quan đến từng tài khoản cũng được hướng dẫn cụ thể trong chế độ kế toán. Sau khi các chuẩn mực kế toán ban hành thì các thông tư hướng dẫn sẽ được ban hành tiếp theo nhằm hướng dẫn kế toán thực hiện các chuẩn mực. Mục đích chung của các thông tư này là chỉ ra những đặc trưng của từng chuẩn mực một cách rõ nét hơn, làm rõ những khái niệm trong chuẩn mực, xác định các tài khoản và hướng dẫn các bước hạch toán vào các tài khoản, cách trình bày thông tin trên báo cáo tài chính.

Hệ thống báo cáo tài chính cũng được quy định chặt chẽ thống nhất từ biểu mẫu đến cách lập, trình bày và công bố thông tin từ báo cáo tài chính năm đến báo cáo tài chính giữa niên độ. Đối với báo cáo tài chính hợp nhất cũng được hướng dẫn cách điều chỉnh, hợp nhất, ghi chép và trình bày báo cáo. Hệ thống báo cáo tài chính nói chung, bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Hệ thống chứng từ kế toán được quy định rõ trong chế độ kế toán về hình thức, biểu mẫu, trình tự luân chuyển, kiểm tra và lưu trữ chứng từ. Hệ thống kế toán Việt Nam cũng đã chấp nhận có hình thức chứng từ điện tử thông qua khái niệm: “Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán” (Luật kế toán Việt Nam, Điều 4, mục 7). Chứng từ kế toán được phân thành 2 nhóm là chứng từ kế toán bắt buộc và chứng từ kế toán hướng dẫn. Chứng từ kế toán bắt buộc được Nhà nước tiêu chuẩn hóa quy cách, biểu mẫu, chỉ tiêu phản ánh, phương pháp lập và áp dụng thống nhất cho mọi lĩnh vực, cho các thành phần kinh tế. Chứng từ kế toán hướng dẫn chủ yếu là những chứng từ sử dụng trong nội bộ đơn vị kế toán. Nhà nước hướng dẫn những chỉ tiêu đặc trưng để các ngành, các thành phần kinh tế dựa vào đó mà vận dụng vào từng trường hợp cụ thể.

Đối với sổ kế toán thì Nhà nước quy định bắt buộc về mẫu sổ, nội dung và phương pháp ghi chép đối với các loại Sổ Cái, sổ Nhật ký; quy định mang tính hướng dẫn đối với các loại sổ, thẻ kế toán chi tiết. Về hình thức sổ kế toán, doanh nghiệp được áp dụng một trong năm hình thức kế toán sau: Nhật ký chung, Nhật ký - Sổ Cái, Chứng từ ghi sổ, Nhật ký- Chứng từ, Kế toán trên máy vi tính.

## **2.4.2.2. Những vấn đề đặt ra cho quá trình hội nhập kế toán quốc tế của Việt Nam:**

### **2.4.2.2.1. Ưu điểm của hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay:**

- Trong những năm qua, Việt Nam đã nghiên cứu và học tập nội dung các chuẩn mực kế toán quốc tế để áp dụng vào thực tiễn nền kinh tế Việt Nam và đã xây dựng được 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam trên nền tảng của chuẩn mực kế toán quốc tế đáp ứng kịp thời cho sự phát triển của thị trường chứng khoán Việt Nam và quốc tế.

- Bên cạnh việc ban hành hệ thống 26 chuẩn mực kế toán thì hệ thống các văn bản pháp luật có liên quan cũng khá hoàn chỉnh, từ văn bản cao nhất điều chỉnh lĩnh vực hoạt động này là Luật Kế toán đến các Thông tư hướng dẫn chuẩn mực, các chế độ kế toán doanh nghiệp mới đã góp phần làm trong sạch và lành mạnh hoá tình hình tài chính của các doanh nghiệp nói chung, đáp ứng yêu cầu cấp thiết trong quá trình đổi mới, hội nhập và phát triển nền kinh tế đất nước, góp phần cho hoạt động kế toán, kiểm toán của Việt Nam phát triển sẽ theo kịp các nước có nền kinh tế thị trường. Đồng thời tạo điều kiện về môi trường pháp lý cho hội nhập kinh tế quốc tế và khu vực ASEAN.

- Quá trình soạn thảo chuẩn mực kế toán do Bộ Tài chính tiến hành đã huy động và thu hút sự tham gia của đông đảo các chuyên gia từ nghiên cứu lý luận đến thực tiễn và có sự trợ giúp của các chuyên gia nước ngoài, nên công việc soạn thảo đã tiến hành nhanh chóng, đạt chất lượng, đáp ứng yêu cầu thực tiễn.

- Đối với các cơ quan chức năng của Nhà nước, hệ thống chuẩn mực kế toán là một trong những cơ sở để kiểm tra, kiểm soát đánh giá trách nhiệm của kế toán và những người có liên quan đồng thời thông qua đó nhằm nâng cao chất lượng nghề nghiệp.

- Nội dung của các chuẩn mực kế toán về cơ bản là có sự thống nhất, không có sự xung đột với các cơ chế tài chính hiện hành nhờ đó tạo điều kiện thuận lợi cho các doanh nghiệp trong quá trình thực hiện

- Đội ngũ những người hành nghề kế toán, kiểm toán Việt Nam ngày càng phát triển về lượng và có sự tiến bộ về chất. Việt Nam hiện đang có 1.300 người có chứng chỉ hành nghề, trong đó 300 người có chứng chỉ hành nghề quốc tế. Số lượng doanh nghiệp tham gia thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán cũng gia tăng đáng kể. Tính đến đầu năm 2007, số công ty kiểm toán đã là 130 công ty, trong đó 4 công ty kiểm toán danh tiếng nhất trên thế giới đã hoạt động ở Việt Nam trên 10 năm nay. Cùng với việc ban hành Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, hệ thống 38 chuẩn mực kiểm toán và các văn bản quy định trong hoạt động kiểm toán như Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về Kiểm toán độc lập, Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/5/2007 về Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán... Đã đưa hoạt động kiểm toán vào nề nếp và từng bước phát triển về chất.

- Về quản lý nghề nghiệp, đã có sự đổi mới căn bản. Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định 47/2005/QĐ-BTC chuyển giao chức năng quản lý nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cho hội nghề nghiệp. Đây là một bước mở đường để hình thành nên tổ chức nghề nghiệp độc lập, tự quản, tự cân đối theo đúng thông lệ quốc tế.

- Việt Nam đã tạo lập được mối quan hệ với các tổ chức quốc tế, là thành viên của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC), Liên đoàn Kế toán các nước ASEAN (AFA). Nhiều tổ chức nghề nghiệp kế toán quốc tế lớn đã và đang có nhiều hoạt động tích cực tại Việt Nam như ACCA, CPA Australia trong các lĩnh vực đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao, tổ chức hội thảo chuyên ngành, cập nhật kiến thức cho những người làm kế toán, kiểm toán... Từ đó đã tạo lập được môi trường thông thoáng, bình đẳng và hội nhập với khu vực và thế giới.

#### **2.4.2.2.2. Nhược điểm của hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay**

- Hệ thống chuẩn mực kế toán ban hành chưa đầy đủ và vẫn còn nhiều khác biệt, chưa thực sự phù hợp với quốc tế.

- Hệ thống kế toán Việt Nam còn mang tính thống nhất cao, một số quy định, hướng dẫn còn mang tính cứng nhắc, làm giảm tính linh hoạt trong chuyên môn, nghiệp vụ.

- Hệ thống các văn bản pháp lý về kế toán tuy đã được liên tục sửa đổi nhưng các văn bản này vẫn thường có sự mâu thuẫn hoặc ban hành chậm trễ, sửa đổi chưa kịp thời.

- Giá trị của các Chuẩn mực kế toán không được đánh giá cao so với Chế độ kế toán và các Thông tư hướng dẫn.

- Hệ thống kế toán lai tạp, trong khi hệ thống các chuẩn mực mới đang được soạn thảo và thực thi thì hệ thống cũ vẫn còn hiệu lực. Điều này khiến cho hệ thống kế toán trở nên lẫn lộn.

- Hệ thống kế toán còn bị chi phối nhiều bởi Nhà nước, các tổ chức nghề nghiệp có vai trò nhỏ bé, tính đại chúng trong phát triển nghề nghiệp chưa được quan tâm đúng mức.

- Còn có sự chưa thống nhất trong một số khái niệm, thuật ngữ sử dụng giữa chuẩn mực kế toán với các văn bản pháp luật có liên quan như Luật Đầu tư nước ngoài, Luật thuế...

#### **2.4.2.2.3. Những trở ngại cho quá trình hội nhập kế toán quốc tế:**

Từ những ưu, nhược điểm của hệ thống kế toán như đã phân tích ở trên và qua đánh giá thực tế ta có thể thấy được những trở ngại lớn cho quá trình hội nhập kế toán quốc tế của Việt Nam. Đó là:

#### **Việc tuân thủ các quy định, nguyên tắc kế toán chưa được thực hiện tốt:**

Mặc dù lĩnh vực tài chính, kế toán của Việt Nam hiện nay đang có nhiều thay đổi theo hướng hoàn thiện hơn nhưng vẫn còn một phần lớn các doanh nghiệp chưa nhận thức đầy đủ về vai trò của công tác tài chính, kế toán vì phần lớn các doanh

nghiệp ở nước ta hiện nay còn ở quy mô nhỏ và vừa. Hơn nữa, mãi đến năm 2003, Việt Nam mới ban hành Luật Kế toán và có hiệu lực thi hành từ 1/1/2004. Nhiều doanh nghiệp do chưa quan tâm thỏa đáng đến công tác quản trị tài chính và kế toán đã gặp những hậu quả đáng tiếc sau một số năm hoạt động. Tình trạng hai hệ thống sổ kế toán xảy ra khá phổ biến. Một hệ thống sổ phục vụ cho nội bộ doanh nghiệp. Một hệ thống sổ phục vụ cho việc “báo cáo thuế” và đối phó với nhà nước, hệ thống này, về hình thức, theo đúng quy định của pháp luật nhưng thông tin, số liệu trong đó hoàn toàn không phản ánh đúng thực tiễn hoạt động kinh doanh. Vấn đề về công bố thông tin, đánh giá tài sản, trích lập dự phòng theo yêu cầu của chuẩn mực chưa được thực hiện tốt. Tất cả những điều này làm ảnh hưởng đến quá trình hội nhập kế toán của Việt Nam. Bởi vì quá trình hội nhập kế toán hiện nay trên thế giới là nhằm vào mục tiêu cung cấp thông tin ngày càng trung thực và minh bạch cho người sử dụng và đáp ứng yêu cầu thị trường vốn quốc tế.

**Tính chuyên nghiệp của đội ngũ kế toán chưa cao:**

Tuy được đào tạo khá nhiều nhưng sự gia tăng về lượng không tương xứng với sự nâng cao về chất. Điều này một phần là do các chương trình đào tạo của các trường đại học chưa chú ý đến việc đưa các chuẩn mực kế toán vào giảng dạy mà chủ yếu xoay quanh các vấn đề về chế độ, tài khoản và định khoản kế toán. Vai trò của kế toán chưa được quan tâm đúng mức, kể cả người làm kế toán cũng chưa thấy được vai trò to lớn của mình mà chỉ mới dừng lại ở việc ghi chép và báo cáo, còn thụ động trong việc đối phó với những vấn đề nghiệp vụ mới phát sinh, tính xét đoán nghề nghiệp còn ở mức độ thấp. Chưa có thái độ thân thiện với chuẩn mực kế toán. Những điều này đã ảnh hưởng đến khả năng phát triển nghề nghiệp một cách độc lập và bản lĩnh chuyên nghiệp của đội ngũ kế toán.

**Quá trình soạn thảo và đưa các chuẩn mực kế toán vào thực tế còn nhiều hạn chế:**

Quá trình soạn thảo các chuẩn mực kế toán Việt Nam còn chưa độc lập, tất cả đều được thực hiện thông qua Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán thuộc Bộ tài chính. Sự đóng góp của các tổ chức nghề nghiệp còn hạn chế, việc thu thập ý kiến đóng góp và phản hồi chưa rộng rãi, chỉ giới hạn trong một số tổ chức có liên quan làm cho các chuẩn mực sau khi ban hành đôi khi khó áp dụng và không được sự ủng hộ nhiệt tình của các đối tượng có nhiệm vụ phải thực thi chuẩn mực.

Cũng giống như Ủy ban hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRIC), Bộ tài chính ban hành các thông tư cung cấp các hướng dẫn bổ sung cho từng chuẩn mực. Những văn bản hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán Việt Nam của Bộ tài chính thể hiện tính kiểm soát của Bộ tài chính đối với các chuẩn mực kế toán hơn là truyền tải tinh thần của chuẩn mực. Việc hướng dẫn thường đi vào quy định các bước hạch toán kế toán chi tiết cho từng nghiệp vụ kinh tế. Điều này đi ngược với sự phát triển của ngành kế toán và kiểm toán độc lập cũng như tinh thần của IFRS. Hạn chế này còn làm cho các chuẩn mực kế toán Việt Nam trở nên xa vời, khó tiếp xúc và tầm quan trọng không được đánh giá cao trong tâm trí của các nhà kế toán bởi mọi vấn đề đã được thông tư hướng dẫn cụ thể đến từng tài khoản mà không cần đến chuẩn mực. Vì vậy khi chưa có thông tư hướng dẫn thì các chuẩn mực kế toán được hiểu là “chưa thể áp dụng được” mặc dù đã có hiệu lực.

Quá trình soạn thảo chuẩn mực chưa khoa học, khả năng nghiên cứu và tiếp cận các chuẩn mực còn yếu sẽ có ảnh hưởng rất lớn đến việc thích ứng với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Bên cạnh đó, các văn bản pháp quy có liên quan đến kế toán được ban hành tiếp theo thường có nội dung chòng chéo, mâu thuẫn với các văn bản trước và chuẩn mực kế toán làm cho các vấn đề kế toán trở nên khó xử lý và các chuẩn mực trở nên vô hiệu.



Mặc dù đã ban hành được 26 chuẩn mực kế toán nhưng mức độ hài hòa với chuẩn mực quốc tế còn hạn chế, một số chuẩn mực ban hành trước đây đã trở nên lỗi thời khi mà các chuẩn mực kế toán quốc tế đã có sự cập nhật, sửa đổi căn bản. Thí dụ nguyên tắc giá gốc đã bị thay thế dần bởi nguyên tắc giá trị hợp lý trong chuẩn mực quốc tế, trong khi đó, chuẩn mực kế toán Việt Nam nguyên tắc giá gốc đóng vai trò chủ đạo. Các chuẩn mực ban hành chưa đầy đủ, còn thiếu các chuẩn mực cần thiết như công cụ tài chính, giảm giá trị tài sản...để áp dụng cho các công ty niêm yết hoạt động trong các ngành nhạy cảm như ngân hàng, bảo hiểm...

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Sự chuyển hướng từ hòa hợp sang hội tụ kế toán quốc tế xuất phát từ sự phát triển chung của nền kinh tế thế giới, đặc biệt là sự phát triển của thị trường vốn quốc tế. Tuy nhiên vấn đề cũng đang gặp phải nhiều trở ngại nhưng quan điểm hội tụ về kế toán vẫn là mục tiêu chung của thế giới. Mọi nỗ lực hiện nay đều vì sự thành công của mục tiêu hội tụ này.

Để hội tụ với kế toán quốc tế mỗi quốc gia đã có những bước đi khác nhau, nhưng nhìn chung hầu hết các quốc gia đều có chiến lược hội tụ từng phần với IFRS, trong đó chủ yếu tập trung vào các công ty tập đoàn, doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán hoặc các công ty hoạt động trong các ngành nhạy cảm.

Xuất phát từ tình hình thực tế của quốc gia và trên cơ sở tham khảo chiến lược, học tập kinh nghiệm hội tụ với kế toán quốc tế của các nước trên thế giới thì chiến lược hội nhập từng phần với IFRS sẽ là bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, đó là nên xác định một mục tiêu hội nhập rõ ràng, thí dụ mức độ hội nhập cụ thể cho các nhóm đối tượng khác nhau trong nền kinh tế. Để thực hiện được chiến lược hội nhập này thì các vấn đề về xây dựng hành lang pháp lý, phát huy vai trò của các tổ chức nghề nghiệp, phát triển cơ sở hạ tầng kế toán và các kế hoạch đào tạo đội ngũ kế toán, kiểm toán là những bài học cần phải nghiên cứu và thực hiện khi xây dựng chiến lược.

Trải qua các giai đoạn phát triển, đổi mới, hội nhập của mình, hệ thống kế toán Việt Nam đã có những thay đổi rõ rệt. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được xây dựng dựa trên nền tảng của chuẩn mực kế toán quốc tế đã đáp ứng được nhu cầu phát triển và hội nhập của quốc gia. Với sự ra đời của Luật kế toán và các chế độ kế toán mới thể hiện sự hoàn thiện dần của hệ thống kế toán. Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam, Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam ra đời và ngày càng được củng cố góp phần cho sự phát triển nghề nghiệp và hệ thống kế toán. Tuy nhiên, hệ thống kế toán Việt Nam vẫn còn nhiều hạn chế cần tiếp tục hoàn chỉnh để hội nhập với quốc tế.

## **Chương 3**

# **CHIẾN LƯỢC CHO VIỆT NAM TRONG QUÁ TRÌNH HỘI NHẬP KẾ TOÁN QUỐC TẾ**

### **3.1. CÁC NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG CHIẾN LƯỢC:**

#### **3.1.1. Phải xuất phát từ môi trường kinh doanh, pháp lý và văn hóa Việt Nam.**

Môi trường kinh doanh: Thị trường chứng khoán của Việt Nam đang phát triển và hội nhập với thị trường vốn thế giới. Điều này có ảnh hưởng lớn đến việc nỗ lực nâng cao chất lượng thông tin của báo cáo tài chính phục vụ thị trường chứng khoán trong vấn đề hội nhập kế toán quốc tế.

Môi trường pháp lý: Nhà nước có một ảnh hưởng lớn hệ thống kế toán Việt Nam. Vì vậy, chiến lược hội nhập theo kiểu vẫn duy trì sự kiểm soát sẽ là sự lựa chọn ban đầu.

Môi trường văn hóa: Là quốc gia theo chủ nghĩa tập thể và chịu ảnh hưởng nhiều bởi văn hóa Pháp trước đây nên hệ thống kế toán Việt Nam mang tính thận trọng và thống nhất cao. Do đó quá trình hội nhập quốc tế về kế toán theo tinh thần công khai và linh hoạt của IFRS chắc chắn phải được thực hiện từng bước và có thời gian cho sự thích ứng.

#### **3.1.2. Phải tính đến yếu tố thời gian và tính tương tác với sự phát triển của nền kinh tế thị trường và tiến trình hội nhập của Việt Nam.**

Để hội nhập với kế toán quốc tế cần phải có đầy đủ thời gian cho sự chuẩn bị, không thể đốt cháy giai đoạn. Đó là sự chuẩn bị cần thiết cho những vấn đề như đào tạo, xây dựng cơ sở hạ tầng kế toán, cải cách luật pháp... Do đó, yếu tố thời gian phải

được xem xét và tính toán ngay từ đầu để đảm bảo đúng tiến độ và lộ trình của chiến lược.

Nền kinh tế Việt Nam đang chuyển dần sang một nền kinh tế thị trường phát triển đầy đủ, đang hội nhập sâu rộng với thế giới. Việc đầu tư, hợp tác với quốc tế sẽ ngày càng được mở rộng. Thị trường chứng khoán sẽ ngày càng hoàn thiện và phát triển trong thời gian tới. Vì vậy, quá trình hội nhập cần tính đến sự tương tác với sự phát triển của nền kinh tế để đảm bảo sự phát triển hài hòa.

### **3.1.3. Phải tính đến sự đóng góp của nhiều bên, ngoài vai trò của Bộ Tài chính.**

Mặc dù Nhà nước có một ảnh hưởng lớn hệ thống kế toán Việt Nam, đặc biệt là vai trò Bộ tài chính nhưng quá trình hội nhập quốc tế đòi hỏi phải có sự tham gia của nhiều bên. Bộ tài chính thực hiện chức năng kiểm soát quá trình hội nhập nhưng cần giới hạn sự ảnh hưởng và can thiệp quá sâu của mình. Với tinh thần phát triển độc lập của nghề nghiệp kế toán, kiểm toán thì các tổ chức nghề nghiệp, các viện nghiên cứu, các trường đại học, các kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề.... phải là những người tham gia trực tiếp và có đóng góp tích cực trong quá trình hội nhập. Sự năng động và ý thức nghề nghiệp của những người hành nghề, sự đóng góp của các trường, viện nghiên cứu sẽ góp phần trong việc nghiên cứu và giải thích các chuẩn mực quốc tế và khả năng ứng dụng tại Việt Nam.

## **3.2. CÁC NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA CHIẾN LƯỢC:**

### **3.2.1. Xác định mục tiêu:**

Với mục đích xây dựng một chiến lược hội nhập giữa Chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) đáp ứng nhu cầu hội nhập của quốc gia và xu hướng chung của thế giới. Với chiến lược được xây dựng cần phải xác định mục tiêu cần đạt được của chiến lược này.

Xuất phát từ sự phát triển của thị trường chứng khoán Việt Nam và các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực nhạy cảm như ngân hàng, bảo hiểm... đòi hỏi Việt Nam cần có ngay các chuẩn mực kế toán chất lượng cao dựa trên IFRS và đảm bảo tính tuân thủ để bảo vệ quyền lợi của nhà đầu tư và các bên liên quan khác, sự ổn định của nền kinh tế đồng thời đảm bảo cho sự hội nhập thị trường vốn quốc tế. Bên cạnh đó, việc hội nhập toàn bộ một lần với IFRS được xem là không thể thực hiện được trong điều kiện của Việt Nam. Trên cơ sở học tập kinh nghiệm của các nước, chiến lược hội nhập từng phần với IFRS được xem phù hợp với điều kiện của Việt Nam. Mục tiêu trước mắt là chi hội tụ trong khu vực công ty niêm yết, các tổ chức hoạt động trong các ngành nhạy cảm như ngân hàng, bảo hiểm ... và báo cáo tài chính hợp nhất. Đối với các doanh nghiệp còn lại thì không bắt buộc và cho phép giảm bớt một số yêu cầu phức tạp của chuẩn mực. Vẫn duy trì hệ thống tài khoản kế toán thống nhất nhưng tăng tính linh hoạt để các doanh nghiệp thuận lợi hơn khi áp dụng IFRS.

### **3.2.2. Lộ trình và công bố lộ trình:**

Phải xây dựng một lộ trình cụ thể và công bố lộ trình này. Nội dung của lộ trình bao gồm những vấn đề sau:

- *Xác định đối tượng tham gia:*
  - + Bộ tài chính phụ trách chung.
  - + Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam: lên kế hoạch và đề xuất những nội dung mà các chuẩn mực cần cập nhật, sửa đổi hoặc ban hành mới
  - + Các trường đại học, các kế toán, kiểm toán viên: đóng góp ý kiến chuyên môn trong quá trình cập nhật, sửa đổi hay ban hành mới.

○ **Lập kế hoạch thực hiện lộ trình:** liên quan đến việc xác định thời gian cập nhật, sửa đổi các chuẩn mực và hệ thống luật, ban hành chuẩn mực mới, thời gian bắt đầu và kết thúc một lộ trình.

Lộ trình có thể trải dài trong nhiều năm với nhiều giai đoạn khác nhau, từng giai đoạn có thể được đề xuất như sau:

+ Giai đoạn 1: Hoàn thiện hệ thống luật pháp; cập nhật, sửa đổi các chuẩn mực đã ban hành.

+ Giai đoạn 2: Tiếp tục ban hành các chuẩn mực kế toán mới trên cơ sở chuẩn mực kế toán quốc tế.

+ Giai đoạn 3: Thực hiện hội tụ với IFRS đối với các công ty niêm yết, các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực nhạy cảm và các báo cáo tài chính hợp nhất.

### **3.3. CÁC GIẢI PHÁP CHIẾN LƯỢC:**

Sau khi nghiên cứu về lịch sử phát triển của kế toán, sự hình thành hệ thống kế toán cũng như quá trình hội tụ với IFRS của các quốc gia trên thế giới, kết hợp với những bài học kinh nghiệm được rút ra và căn cứ đặc điểm, tình hình của Việt Nam tôi xin đưa ra một số giải pháp để có thể thực hiện được chiến lược trên như sau:

#### **3.3.1. Đẩy mạnh những nghiên cứu về lý thuyết kế toán:**

Lịch sử kế toán đã có từ lâu đời và đến nay đã trở thành một hệ thống tri thức với đầy đủ cơ sở khoa học cho sự tồn tại và phát triển. Vì vậy những tri thức về kế toán trên thế giới là những tư liệu quý báu mà Việt Nam cần phải nghiên cứu để vận dụng làm nền tảng, cơ sở cho việc xây dựng hệ thống kế toán quốc gia được hoàn chỉnh và khoa học đáp ứng khả năng hội nhập với kế toán thế giới. Những vấn đề này bao gồm những nghiên cứu sau đây:

- Lịch sử hình thành và phát triển của các xu hướng lớn trong kế toán, cũng như lịch sử phát triển của kế toán Việt Nam. Chỉ những hiểu biết sâu sắc về lịch sử mới

giải thích được cơ sở của những quan điểm hiện tại và các xu hướng mới trong tương lai.

- Kế toán quốc tế đối chiếu: nghiên cứu về sự khác biệt hệ thống kế toán các quốc gia, các nhân tố tác động đến hệ thống kế toán của một nước từ đó xây dựng hệ thống kế toán Việt Nam hoàn thiện hơn.

- Các chuẩn mực kế toán quốc tế, bao gồm việc giải thích cơ sở của từng chuẩn mực, phân tích những điểm tiến bộ và hạn chế so với xu hướng chung của thế giới.

- Khảo sát, đánh giá về tình hình của đội ngũ nghề nghiệp, thực trạng áp dụng các chế độ, chuẩn mực kế toán.

- Biên soạn tự điển thuật ngữ kế toán như một bước trong quá trình Việt nam hóa các tri thức về lĩnh vực này, đồng thời khẳng định sự nhận thức của các nhà kế toán Việt Nam, góp phần xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam dễ hiểu, dễ áp dụng.

- Các nghiên cứu về hành vi ứng xử trong kế toán làm nền tảng cho việc vận dụng các chuẩn mực quốc tế vào Việt Nam.

### **3.3.2. Thiết lập một cơ chế mới cho hệ thống kế toán Việt Nam**

Hiện nay các quy định về kế toán Việt Nam do một cơ quan nhà nước ban hành đó là Bộ tài chính. Tổ chức nghề nghiệp là Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam có vai trò mờ nhạt trong quá trình này. Cơ chế hiện tại có tác dụng đáng kể trong giai đoạn đầu phát triển hệ thống kế toán vì nó đảm bảo tính tổ chức mà vẫn động viên, tập hợp được trí tuệ của chuyên gia, nhưng về lâu dài sẽ không thích hợp cho việc mở rộng hệ thống vì sự phát triển ngày càng cao của các quan hệ kinh tế và các giao dịch kinh tế đòi hỏi hệ thống kế toán phải linh hoạt và phát triển ở một trình độ mới. Do đó cần thiết lập một cơ chế mới cho kế toán Việt Nam. Để thiết lập một cơ chế mới cần tăng cường vai trò của tổ chức nghề nghiệp trong quá trình lập quy, chuyên nghiệp hóa trong quá trình

soạn thảo các chuẩn mực kế toán bằng cách hình thành một tổ soạn thảo làm việc toàn thời gian, các cá nhân tham gia ý kiến từ bên ngoài sẽ hoạt động dưới dạng các tổ tư vấn, các dự thảo chuẩn mực cần được sự đóng góp ý kiến của đông đảo những người có kiến thức, chuyên môn thực tế về kế toán. Cần thiết phải đưa các bản dự thảo trên trang Web của các tổ chức soạn thảo một cách rộng rãi như cách làm của Đức và một số quốc gia khác trên thế giới để mọi đối tượng có quan tâm đều được đóng góp ý kiến cho dự thảo. Cơ quan soạn thảo chuẩn mực, về lâu dài nên là một tổ chức độc lập với nhà nước.

Cần xây dựng Ủy ban chuẩn mực kế toán Việt Nam nhằm chuyên trách soạn thảo các chuẩn mực kế toán để trình Bộ tài chính ban hành. Tuy nhiên khi Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam phát triển mạnh hơn, Hội nên có vai trò là tổ chức lập quy, ban hành các chuẩn mực kế toán Việt Nam. Ủy ban chuẩn mực kế toán nên bao gồm các thành viên có trình độ chuyên môn và kinh nghiệm cao từ các khu vực kiểm toán, người lập, người sử dụng, các trường đại học, Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam, và Bộ tài chính. Qua nghiên cứu cơ cấu tổ chức ban hành của quốc tế, Anh và Mỹ, Ủy ban chuẩn mực kế toán Việt Nam nên thành lập thêm bốn tổ chức gồm:

- Ban tư vấn chuẩn mực kế toán có trách nhiệm lập các chiến lược, kế hoạch, biện pháp hoàn thiện hệ thống kế toán và kiểm toán.
- Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán có nhiệm vụ nghiên cứu, xây dựng và soạn thảo các chuẩn mực kế toán để đệ trình lên Ủy ban chuẩn mực kế toán.
- Ban hướng dẫn chuẩn mực kế toán có trách nhiệm ban hành các hướng dẫn đối với các chuẩn mực kế toán.
- Ban kiểm tra có trách nhiệm tham gia giám định và xử lý các tranh chấp về kế toán, kiểm toán.



### **3.3.3. Nâng cao năng lực đội ngũ kế toán viên**

Trong giai đoạn hội nhập với kế toán quốc tế vai trò kế toán đã thay đổi căn bản, không thuần túy là tổ chức ghi nhận, xử lý và tổng hợp các thông tin kinh tế - tài chính, không chỉ là công cụ kiểm kê, kiểm soát và đo lường hoạt động và hiệu quả kinh tế - tài chính, mà kế toán phải là người có trí tuệ cao trong nghề nghiệp, có năng lực, trình độ tổ chức, điều hành công việc, có kỹ năng và sự nhạy cảm, sáng tạo trong xử lý nghiệp vụ, đặc biệt là năng lực xử lý các nghiệp vụ kinh tế tài chính trong một nền kinh tế năng động và hội nhập. Phải trung thực, khách quan và bản lĩnh nghề nghiệp. Bản lĩnh nghề nghiệp đòi hỏi người làm kế toán phải tôn trọng sự thật và tính khách quan của hoạt động kinh tế, các ý kiến và thái độ trước thông tin kinh tế tài chính phải thể hiện trách nhiệm và sự vững vàng về chuyên môn, sự tin cậy và xác thực của bằng chứng, sự mềm mại trong ứng xử và thuyết phục.

Các chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) được coi là rất phức tạp, ngay cả ở những nền kinh tế phát triển. Kế toán viên Việt Nam sẽ gặp nhiều khái niệm mới và các phương pháp hạch toán mới không có trong hệ thống kế toán Việt Nam. Thay vào đó, phương pháp hạch toán các giao dịch theo IFRS dựa trên bản chất của giao dịch, do đó yêu cầu phải có xét đoán và đánh giá mang tính phân tích của cán bộ quản lý, những người sẽ tham vấn nhân viên kế toán của mình. Cần xây dựng các hệ thống nhân viên kế toán đủ năng lực, có thể lưu trữ toàn bộ dữ liệu liên quan của các giao dịch, đảm bảo việc xử lý giao dịch đầy đủ, chính xác và đưa ra được các phân tích tài chính chi tiết. Việc áp dụng đúng các phương pháp hạch toán phù hợp và các yêu cầu trình bày và thuyết minh theo IFRS có thể đòi hỏi phải ghi chép những thông tin mà doanh nghiệp hiện không lưu giữ. Những công việc đó chỉ có thể thực hiện với sự hỗ trợ của Hội đồng quản trị doanh nghiệp. Các doanh nghiệp cần thiết lập hệ thống và qui trình để đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực kế toán áp dụng. Việc quản lý công tác báo cáo tài chính, trong đó có yêu cầu tuân thủ và kiểm toán nội bộ, cần được tăng cường nhằm đảm bảo tính trung thực của báo cáo tài chính.

Việc lập lộ trình để áp dụng IFRS, bao gồm nâng cao nhận thức, đào tạo và xây dựng hệ thống kế toán khoa học, hiệu quả là cấp bách và bắt buộc. Năng lực của kế toán phải đạt được những yêu cầu cụ thể sau:

- Có kiến thức tốt về kinh tế, tài chính, hiểu biết sâu về các quy định kế toán và kiểm toán.
- Có khả năng xử lý các nghiệp vụ chuyên môn thông qua việc chủ động nghiên cứu các chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam.
- Có khả năng tổ chức công việc thu thập, xử lý và tổng hợp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản lý. Tham mưu về quản trị doanh nghiệp, trong các quyết định kinh doanh.
- Thích ứng với môi trường kinh doanh nhiều biến động.

Khi hội nhập kinh tế thì thông tin nghiệp vụ trở nên rộng lớn, do vậy đòi hỏi người làm kế toán, kiểm toán phải thường xuyên cập nhật kiến thức và nâng cao trình độ đạt tiêu chuẩn quốc tế mới hoàn thành nhiệm vụ. Do đó, cần thiết mở rộng tổ chức đào tạo trong nước và nước ngoài, không chỉ các trường đại học mà còn thông qua các tổ chức nghề nghiệp, bằng nhiều phương thức: tập trung, từ xa, trực tuyến (online)... thống nhất về chương trình đào tạo, huấn luyện nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trên cơ sở đó công nhận, thừa nhận lẫn nhau về bằng cấp, chứng chỉ hành nghề.

#### **3.3.4. Cải tiến phương pháp giảng dạy kế toán trong nhà trường**

Chương trình đào tạo theo niên chế hiện nay đã dẫn đến những hạn chế cho người học. Người học không có quyền lựa chọn các khối kiến thức phù hợp với khả năng của mình về phát triển nghề nghiệp sau này vì mỗi sinh viên có thể có nhu cầu chuyên sâu của mình ở các mức độ khác nhau như về kế toán quản trị, hệ thống thông tin kế toán, hay kiểm toán. Từ đó làm khả năng chuyển đổi nghề nghiệp trong tương lai và mức độ chuyên sâu, mở rộng kiến thức bị hạn chế. Việc chuyển đổi sang mô hình đào tạo theo

hệ thống tín chỉ mà Bộ giáo dục và đào tạo đang triển khai sẽ khắc phục được những hạn chế trên. Theo hình thức đào tạo này, người học có thể mở rộng kiến thức của mình theo sở thích, giúp sinh viên chuyên sâu hơn ở từng lĩnh vực như kế toán tài chính, kế toán quản trị, kiểm toán... hoặc mở rộng thêm kiến thức với hệ thống các môn học tự chọn về tài chính, ngân hàng, bảo hiểm, chứng khoán... Khi chuyển sang hệ đào tạo tín chỉ, việc xây dựng khung chương trình cũng nên tham khảo chương trình tiên tiến của các nước để việc thừa nhận bằng cấp, chuyển đổi môn học hay chuyển tiếp học ở bậc học cao hơn được thuận lợi. (Phụ lục 6: Chương trình đào tạo kế toán một số nước tiên tiến trên thế giới)

Hiện nay mặc dù chúng ta đã có một hệ thống các chuẩn mực kế toán nhưng hầu hết các giáo trình về kế toán đều viết trên tinh thần của các thông tư hướng dẫn nên đã hạn chế phần nào đến khả năng suy luận, nghiên cứu, bình luận, xét đoán của sinh viên, làm cho sinh viên quen với những gì có sẵn mà không quen với việc đọc và nghiên cứu chuẩn mực. Hệ thống các chuẩn mực kế toán quốc tế luôn luôn thay đổi. Do vậy, việc đọc và hiểu các chuẩn mực để vận dụng là rất cần thiết. Trước thực tế trên thì cần thay đổi một cách căn bản các giáo trình về kế toán, trong đó lấy chuẩn mực kế toán là nền tảng để học viên hiểu thực chất vấn đề thay vì sa đà chi tiết quá nhiều nghiệp vụ như hiện nay. Như vậy, giáo trình sẽ hạn chế những thay đổi liên tục khi chế độ kế toán thay đổi. Ngược lại, phần bài tập, thực hành cần gắn với thực tiễn chứng từ, sổ sách nhiều hơn thông qua việc xây dựng mô hình phòng kế toán mô phỏng, mô hình này cho phép sinh viên tiếp cận với hệ thống chứng từ thật của một doanh nghiệp và bắt đầu chia nhóm thực hành đi từ khâu lập chứng từ, ghi sổ đến lập báo cáo tài chính với đầy đủ những phương tiện, công cụ, nhân viên kế toán như đang ở một doanh nghiệp thật. Tạo thói quen cho sinh viên nghiên cứu chuẩn mực kế toán thông qua việc gắn kết các chuẩn mực với các phần hành kế toán cụ thể có liên quan. Ngoài ra việc nghiên cứu, tổng hợp thông tin từ báo, tạp chí, Internet... về những bài viết có liên quan đến chuyên ngành học cần được khuyến khích và nghiên cứu nhiều hơn. Đó cũng được

xem là các seminar của môn học. Cần đưa tiếng Anh vào giảng dạy chuyên ngành kế toán để khi tốt nghiệp sinh viên có thể cạnh tranh với đội ngũ kế toán chuyên nghiệp ở nước ngoài, cũng như việc nghiên cứu về kế toán quốc tế được thuận lợi, dễ dàng hơn.

Các cơ sở đào tạo chuyên ngành kế toán, kiểm toán và các hiệp hội nghề nghiệp, các doanh nghiệp cần phải phối hợp với nhau để tổ chức các buổi giới thiệu, hội thảo về những chương trình mới, nội dung mới, các vấn đề về thực tế kế toán tại doanh nghiệp với sinh viên. Mối liên kết này sẽ tạo ra nhiều lợi ích: về phía các cơ sở đào tạo sẽ tạo ra được một kênh thông tin giữa yêu cầu thực tế và vấn đề đang đào tạo để điều chỉnh chương trình, nội dung cho phù hợp, các giảng viên sẽ có môi trường, có điều kiện cập nhật, nắm bắt được những thay đổi, đặc biệt là những thay đổi quốc tế. Về phía sinh viên sẽ được hưởng thụ những mặt tích cực này, tạo sự năng động, định hướng nhất định về nghề nghiệp, có kiến thức cơ bản về thực tế bên cạnh những lý thuyết đã học để sau khi ra trường có thể tiếp quản công việc một cách nhanh chóng.

Và cuối cùng là chuẩn hóa đội ngũ giảng viên tại các cơ sở đào tạo. Đội ngũ giảng viên của chúng ta được đào tạo từ hai nguồn trong nước và nước ngoài. Những giảng viên được đào tạo trong nước thì trình độ ngoại ngữ thường không cao, phương pháp nghiên cứu khoa học cũng vẫn chưa có nhiều thay đổi, đặc biệt là việc tiếp cận với những thay đổi của khu vực, thế giới còn rất hạn chế. Còn đội ngũ giảng viên được đào tạo từ nước ngoài thì họ có một trình độ ngoại ngữ nhất định, phương pháp làm việc khoa học hơn nhưng để ứng dụng của những cái mới này vào các bài giảng thì vẫn còn gặp những khó khăn vì các chương trình trong nước và nước ngoài vẫn có những điểm chưa tương đồng, môi trường, điều kiện học tập của sinh viên và phương pháp tiếp cận môn học cũng khác nhau. Do đó, cần từng bước đào tạo và đào tạo lại đội ngũ giảng viên tiếp cận dần với những nội dung, phương pháp tiên tiến trên thế giới, cải tiến phương pháp giảng dạy nhằm thay đổi thói quen thụ động của sinh viên.

### **3.3.5. Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam**

Với các bài học kinh nghiệm rút ra từ các quốc gia trên thế giới trong quá trình tiến tới hội nhập với quốc tế về kế toán cho thấy một hệ thống chuẩn mực kế toán hoàn chỉnh, có khả năng áp dụng vào thực tế doanh nghiệp và phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế là một công cụ quan trọng góp phần tạo nên thành công cho quá trình hội tụ kế toán quốc tế. Vì thế hầu hết các quốc gia đều có chiến lược bổ sung, sửa đổi và hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán của mình sao cho hài hòa, tương đồng với IFRS. Ở Việt Nam cũng vậy, cần tiếp tục rà soát, cập nhật và hoàn thiện nội dung của 26 chuẩn mực kế toán đã ban hành; hoàn chỉnh, bổ sung những điểm còn chưa phù hợp hoặc chưa thống nhất với IFRS do các chuẩn mực được ban hành thành 5 đợt trong 5 năm khác nhau trong điều kiện các IFRS đã có những thay đổi, đòi hỏi chúng ta phải cập nhật đảm bảo sự nhất quán với các IFRS mới nhất.

Ban hành tiếp tục các Chuẩn mực kế toán Việt Nam cần thiết cho sự phát triển và hội nhập của nền kinh tế bao gồm các chuẩn mực kế toán liên quan đến ghi nhận, đánh giá, trình bày và thuyết minh về công cụ tài chính; về giảm giá tài sản; về nông nghiệp; về thông tin phản ánh sự ảnh hưởng của thay đổi giá cả; về Báo cáo tài chính trong nền kinh tế siêu lạm phát; về phúc lợi của người lao động, ... Những chuẩn mực này đều là những chuẩn mực khó và chưa phổ biến ở Việt Nam. Do đó, quá trình soạn thảo cần tiến hành từng bước, trong một thời gian nhất định đủ để hiểu được nội dung của các IFRS tương ứng và xác định cách thức áp dụng vào Việt Nam cho phù hợp. Riêng lĩnh vực tài chính công cần sớm ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán công nhằm đổi mới cách thức về quản lý kế toán, tài chính và ngân sách trong lĩnh vực công theo mô hình kế toán "dồn tích" để tạo lập một hệ thống thông tin thống nhất và phù hợp với xu hướng chung của các nước tiên tiến trên thế giới.

Cần khuyến khích và cho phép các doanh nghiệp áp dụng theo IFRS đối với các chuẩn mực mà Việt Nam chưa ban hành để đáp ứng kịp thời nhu cầu phát triển và công bố thông tin kế toán theo chuẩn quốc tế.

Việc nghiên cứu, ban hành các chuẩn mực kế toán là quan trọng nhưng quan trọng hơn là đưa chúng vào thực tiễn. Nghiên cứu, tiếp thu các chuẩn mực kế toán là công việc rất phức tạp. Do đó, ban hành các chuẩn mực kế toán chưa phải đã là hoàn thành nhiệm vụ. Thực tiễn cho thấy, không ít các doanh nghiệp, cán bộ kế toán còn rất xa lạ khi nói đến chuẩn mực kế toán. Vì vậy, để đưa các chuẩn mực kế toán vào cuộc sống phải nhanh chóng triển khai các chuẩn mực, thông tư hướng dẫn đã ban hành vào thực tiễn cùng với các văn bản pháp luật khác như Luật Kế toán, Luật chứng khoán, Luật doanh nghiệp, các Nghị định hướng dẫn... Chỉ có thông qua việc triển khai các văn bản trên vào thực tiễn, chúng ta mới có câu trả lời xác đáng nhất về tính phù hợp của hệ thống chuẩn mực, đồng thời, chúng ta mới có thể hoàn thiện chúng ngày một tốt hơn. Để làm được điều này, ngoài việc triển khai đến các doanh nghiệp sớm, cần có sự kiểm tra đánh giá thường xuyên, có hệ thống kết quả của công tác triển khai đó ở các loại hình doanh nghiệp. Soạn thảo các tài liệu hướng dẫn, sách tham khảo, các buổi hội thảo làm cho các văn bản trên gần gũi, dễ hiểu hơn với người thực hiện. Hiện nay, với số lượng chuẩn mực đã ban hành cần tập trung vào việc khảo sát tổng kết đánh giá hiệu quả của quá trình soạn thảo, áp dụng trong thực tế, cũng như mức độ phù hợp giữa VAS và IFRS nhằm rút ra những kinh nghiệm cho các lần ban hành sau.

### **3.3.6. Tăng cường việc giám sát và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán**

Xuất phát từ yêu cầu chính đáng của các nhà đầu tư là các báo cáo tài chính có kiểm toán của các công ty niêm yết phải có chất lượng tốt, cung cấp thông tin chính xác cho thị trường chứng khoán thì việc lựa chọn các công ty kiểm toán có đủ năng lực, uy tín, đảm bảo kiểm toán là điều kiện quan trọng để phát triển thị trường chứng khoán. Để đảm bảo việc tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và nâng cao chất lượng, độ tin cậy của báo cáo tài chính thì cần phải quy định chặt chẽ hơn về tiêu chuẩn công ty kiểm toán cho các công ty niêm yết; quy định kiểm soát chất lượng ở các công ty kiểm toán cho các công ty niêm yết; kiểm tra việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của

kiểm toán viên; quy định về lập và công khai báo cáo tài chính đối với công ty niêm yết; quy định về thiết lập và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ; quy định về xử phạt đối với các hành vi vi phạm về công bố thông tin...

Bên cạnh đó, các doanh nghiệp kiểm toán cần phải nâng cao nâng cao chất lượng đội ngũ kiểm toán viên. Tổ chức chương trình đào tạo riêng dành cho kế toán của các doanh nghiệp và kiểm toán viên của các công ty kiểm toán. Đồng thời, nâng cao kiến thức của các kiểm toán viên về lĩnh vực chứng khoán, thị trường chứng khoán, cập nhật liên tục các chuẩn mực kế toán, kiểm toán mới nhất.

### **3.3.7. Nâng cao vai trò và chức năng của các tổ chức nghề nghiệp**

Càng hội nhập sâu trong lĩnh vực kế toán chúng ta càng nhận thấy vai trò của Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA) và Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) trong việc truyền bá chuyên môn kiến thức lý luận và thực tiễn về hệ thống chuẩn mực kế toán cũng như trong quá trình đào tạo nguồn nhân lực đạt trình độ quốc tế cho đất nước. Đó cũng chính là sứ mệnh của các tổ chức nghề nghiệp.

Để phù hợp với thông lệ quốc tế, Nhà nước không nên can thiệp quá sâu vào hoạt động nghề nghiệp, các cơ quan Nhà nước cần tiếp tục chuyển giao một số chức năng quản lý cho hội nghề nghiệp. Các tổ chức hội cần kiện toàn tổ chức theo hướng tái cơ cấu hiện tại để hình thành tổ chức mới hoặc hình thành tổ chức mới theo mô hình quốc tế ngay từ đầu.

Hội kế toán và kiểm toán Việt nam (VAA) là thành viên của Liên hiệp các Hội khoa học và kỹ thuật Việt Nam (VUSTA); là thành viên chính thức của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) và Hiệp hội kế toán Đông Nam Á (AFA). Hội đã có những đóng góp trọng vào sự phát triển nghề nghiệp trong khu vực, nâng cao vị thế AFA trong khu vực cũng như trong nghề nghiệp kế toán thế giới. Hội đã đưa ra các sáng kiến nghề nghiệp trong các vấn đề về hợp tác đào tạo và huấn luyện nghề nghiệp. Hội và các tổ chức thành viên đang tích cực triển khai công việc quản lý hành nghề kế toán và kiểm

toán do Bộ tài chính chuyển giao. Trong thời gian tới Hội cần đổi mới mạnh hơn, nhiều hơn cả về tổ chức, phương thức hoạt động và nội dung hoạt động để làm tròn chức năng là nơi tập hợp và kiểm soát nghề nghiệp.

Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), thông qua việc nhận chuyển giao một số chức năng của Bộ Tài chính như giám sát hoạt động kiểm toán thì bên cạnh đó, Hội cần triển khai việc áp dụng quy tắc đạo đức nghề nghiệp, nâng cao chất lượng đào tạo và kỳ thi kiểm toán viên hành nghề để có thể lựa chọn được những kiểm toán viên giỏi phục vụ cho sự phát triển của ngành Kiểm toán Việt Nam.



### KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Để hội nhập với kế toán quốc tế đòi hỏi phải có cơ sở, nền tảng vững chắc ngay từ đầu, phải biết tận dụng cơ hội, thế mạnh đang có và khắc phục những khó khăn, thách thức đang tồn tại. Việc xây dựng một chiến lược hội nhập sẽ bao gồm nhiều vấn đề, trong đó cần phải xác định được mục tiêu cần đạt được và xây dựng các lộ trình cụ thể với từng bước đi được xác định rõ ràng. Với một quốc gia chưa phát triển ngang bằng với các nước tiên tiến, hệ thống kế toán còn chưa hoàn chỉnh thì mục tiêu hội nhập với IFRS ban đầu chỉ thực hiện đối với các công ty niêm yết, các tổ chức hoạt động trong các ngành nhạy cảm và báo cáo tài chính hợp nhất. Để thực hiện được mục tiêu của này cần phải có những giải pháp chiến lược như tăng cường nghiên cứu lý thuyết kế toán, cải tiến phương pháp giảng dạy kế toán trong nhà trường, hoàn thiện cơ chế ban hành và hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, nâng cao trình độ đội ngũ kế toán và chất lượng kiểm toán, phát huy năng lực của các tổ chức nghề nghiệp... Các giải pháp này được thực hiện tốt thì mục tiêu sẽ đạt được và chiến lược sẽ thành công.

## KẾT LUẬN

Kế toán là một hệ thống cung cấp những thông tin hữu ích cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng để ra quyết định. Thế nhưng do những khác biệt về các yếu tố của môi trường kinh doanh, hệ thống luật pháp và nền văn hóa nên hệ thống kế toán các quốc gia có những khác biệt đáng kể.

Với quá trình hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng thì những khác biệt kế toán sẽ là một trở ngại lớn cho quá trình hội nhập. Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế ra đời ban đầu với mục tiêu “hòa hợp”, nhằm giảm bớt sự khác biệt trong hệ thống chuẩn mực kế toán các quốc gia, tức làm cho hệ thống chuẩn mực kế toán các quốc gia chạy trên hai đường thẳng song song nhau, thì giờ đây lại chuyển sang mục tiêu “hội tụ”, tức muốn hệ thống chuẩn mực kế toán các quốc gia phải gặp nhau tại một điểm chung, điều này xuất phát từ quá trình hội nhập toàn cầu và sự phát triển thị trường vốn quốc tế ở mức độ cao. Việc xây dựng một hệ thống chuẩn mực kế toán chất lượng cao được chấp nhận toàn cầu là yêu cầu khách quan để đạt được mục tiêu hội tụ này.

Quá trình hội tụ kế toán quốc tế là một quá trình đòi hỏi phải tốn nhiều thời gian và gặp không ít những khó khăn, trở ngại. Mỗi quốc gia, khu vực đều thực hiện những chiến lược của mình để có thể hội tụ với chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) nhưng nhìn chung đều thực hiện chiến lược hội nhập từng phần với IFRS tức chỉ hội tụ những bộ phận mà có thể đáp ứng sự phát triển của thị trường vốn quốc tế.

Việt Nam là một quốc gia đang phát triển, đang trong giai đoạn hội nhập sâu rộng với thế giới và đã đạt được những kết quả nhất định trong quá trình hội nhập của mình trong lĩnh vực kế toán, nhưng để vượt qua những thử thách hiện nay, chúng ta cần phải nghiên cứu và xây dựng một chiến lược mới. Chiến lược mới được dựa trên thực tiễn quốc gia và tham khảo bài học kinh nghiệm của các nước trên thế giới, đó là chiến lược với mục tiêu hội tụ chủ yếu đối với các công ty niêm yết, các tổ chức nhạy cảm và báo cáo tài chính hợp nhất. Các doanh nghiệp không thuộc đối tượng trên thì không bắt buộc và cho phép giảm trừ một số yêu cầu của chuẩn mực.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. Bộ tài chính, *Hệ thống 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam và các Thông tư hướng dẫn đã ban hành*.
2. Bộ tài chính (2006), *Chế độ kế toán doanh nghiệp, Quyển 1: Hệ thống tài khoản, ban hành theo quyết định số 15/2006 – QĐ/BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính*, Nhà Xuất bản tài chính, Hà Nội.
3. Bộ tài chính (2006), *Chế độ kế toán doanh nghiệp, Quyển 2: Báo cáo tài chính, chứng từ và sổ kế toán, ban hành theo quyết định số 15/2006 – QĐ/BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính*, Nhà Xuất bản tài chính, Hà Nội.
4. Bộ tài chính (2008), *Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa, ban hành theo quyết định số 48/2006 – QĐ/BTC ngày 14/9/2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính*, Nhà Xuất bản tài chính, Hà Nội.
5. Nguyễn Tấn Bình, Nguyễn Bảo Linh, Trần Thị Kim Chi (2005), *Khép lại hồ cách GAAP*, Chương trình giảng dạy kinh tế Fulbright, Tp.HCM.
6. Nguyễn Tấn Bình, Nguyễn Bảo Linh, Trần Thị Kim Chi (2005), *Những trở ngại trong việc thống nhất các tiêu chuẩn kế toán quốc tế*, Chương trình giảng dạy kinh tế Fulbright, Tp.HCM.
7. Vũ Hữu Đức (1999), *Chuyên đề: Phân tích các nhân tố tác động đến hệ thống kế toán tại các quốc gia để xác định phương hướng hòa nhập với các thông lệ kế toán quốc tế của Việt Nam*, Trường đại học kinh tế Tp.HCM.
8. Vũ Hữu Đức (1999), *Chuyên đề: Hệ thống kế toán và kiểm toán Việt Nam trên con đường hội nhập với các thông lệ quốc tế*, Trường đại học kinh tế Tp.HCM.
9. Phan Đức Dũng (2007), *Kế toán Mỹ, Đối chiếu kế toán Việt Nam*, Nhà xuất bản thống kê, TpHCM.
10. Phạm Quỳnh Giang (2007), “Đổi mới công tác đào tạo kế toán - kiểm toán trong điều kiện hội nhập kinh tế”, *Tạp chí kế toán*, (số 69), Trang 31-33.
11. Hương Giang (2006), “Rút ngắn khoảng cách với thế giới”, *Tạp chí kế toán*, (số 63), Trang 33-34.

12. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (2006), *Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) – nối liền khoảng cách kiến thức*, Tài liệu Hội thảo, Tp.HCM.
13. Nguyễn Đình Hựu (2008), “Pháp lệnh kế toán và thống kê 1998: Mốc son trên con đường luật hóa tư tưởng, quan điểm và quy tắc kế toán ở Việt Nam”, *Tạp chí kế toán*, (số 70), Trang 17-18.
14. Nguyễn Đình Hựu (2008), “Luật kế toán 2003: Sự tiếp nối và phát triển của Pháp lệnh Kế toán và Thống kê 1998”, *Tạp chí kế toán*, (số 71), Trang 15-16.
15. Đặng Thái Hùng (2008), “Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam: Định hướng hoàn thiện trong thời gian tới”, *Tạp chí kế toán*, (số 71), Trang 9-11.
16. Đặng Thái Hùng (2008), “Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam: Sự cần thiết, nội dung và lộ trình của việc cập nhật và ban hành mới”, *Tạp chí kế toán*, (số 72), Trang 14-16.
17. Hà Thị Ngọc Hà (2008), “Hệ thống kế toán, kiểm toán Việt Nam đã phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế”, *Tạp chí kế toán*, (số 74), Trang 6-7.
18. Bùi Công Khánh (2007), “Từ khuôn mẫu lý thuyết kế toán quốc tế nhìn về chuẩn mực chung kế toán Việt Nam”, *Tạp chí kế toán*, (số 69), Trang 10-12.
19. Lê Văn Liên, Nguyễn Thị Mỹ Trinh (2005), *Thông lệ kế toán quốc tế*, Học viện tài chính, Hà Nội.
20. Lê Thị Thúy Loan (2004), “Hoàn thiện và xây dựng cơ chế ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam”, *Tạp chí phát triển kinh tế*, (số 169), Trang 38-39.
21. Ian Lydall-Tổng giám đốc PWC, (2006)“Chuẩn mực Báo cáo tài chính Quốc tế (IFRS): Thách thức đối với các doanh nghiệp hoạt động tại Việt Nam trong tiến trình hội nhập”, *Tạp chí kế toán*, (số 58), Trang 28-29.
22. Lâm Bình Lễ, Phạm Huyền, Lâm Bình Kiệt, *Kế toán Pháp theo hệ thống tài khoản kế toán tổng quát 1982*, Vụ chế độ kế toán kiểm toán Bộ tài chính, 1991.
23. Mai Thị Hoàng Minh (2007), “Kế toán và kiểm toán Việt Nam trên lộ trình hội nhập toàn cầu”, *Tạp chí kế toán*, (số 67), Trang 10-12.

24. Mai Thị Hoàng Minh (2008), “Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam: Từ lý luận đến thực tiễn”, *Tạp chí kế toán*, (số 71), Trang 12-14.
25. Nhà xuất bản chính trị quốc gia (2005), *Hội nhập với các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế*, Hà Nội.
26. Trần Thị Giang Tân (1999), *Vận dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế để hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học kinh tế Tp.HCM.
27. Đặng Văn Thanh (2007), “Đưa kế toán và kiểm toán Việt Nam ngang tầm khu vực và quốc tế”, *Tạp chí kế toán*, (số 68), Trang 11-14.
28. Đoàn Xuân Tiên (2006), “Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam: Những vấn đề cần tiếp tục hoàn thiện”, *Tạp chí kiểm toán*, (số 6), Trang 38-41.
29. Nguyễn Việt (1995), *Vấn đề hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam*, Luận án phó tiến sĩ khoa học kinh tế, Trường đại học kinh tế Tp.HCM.
30. Thịnh Văn Vinh (2007), “Giảng dạy nghiệp vụ kế toán khi triển khai Luật kế toán và hệ thống chuẩn mực kế toán”, *Tạp chí kế toán*, (số 67), Trang 23-24

## **Tiếng Anh**

31. Accounting Standards Board (AcSB) (2006), *Accounting Standards in Canada: New Directions, Accounting Standards Board Strategic Plan*.
32. Elena Barbu, Doctorante en Sciences de Gestion Allocataire de recherche LOG-IAE d'Orléans (2004), *Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization*.
33. Kennard S. Brackney and Philip R. Witmer (2005), *The European Union's Role in International Standards Setting*.
34. Pascale Delvaille, Gabi Ebberts, Chiara Saccon (2005), *International Financial Reporting Convergence: Evidence from Three Continental European Countries*.
35. Karel Van Hulle - Head of Unit at the European Commission (2002), *From accounting directives to international accounting standards*.

36. Karel Van Hulle, Head of Unit for financial information and company law at the European Commission in Brussels (2002), *International convergence of accounting standards*.
37. International Accounting Standard Board (IASB), *International Financial Reporting Standards*.
38. Irena Jindrichovska - Charles University, Prague; Anglo-American University, Prague (2004), *International Differences in Accounting: The Birth of an Accounting Harmonization Process?*.
39. Robert K. Larson and Donna L. Street (2006), *The Roadmap to Global Accounting Convergence*.
40. Charlie McCreedy, European Commissioner for Internal Market and Services (2006), *Global convergence of accounting standards: the EU perspective*.
41. Christopher Nobes and Robert Parker (1995), *Comparative International Accounting*, Prentice – Hall.
42. Clare Roberts, Pauline Weetman, Paul Gordon (1998), *International Financial Accounting, A Comparative Approach*, Financial Times, Pitman Publishing.
43. Securities and Exchange Commission (2008), *Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards (“IFRS”) as issued by the International Accounting Standards Board by U.S. issuers*.
44. Working Party on Accounting Standards UNESCO (2001), *GAAP 2000: A Survey of National Accounting Rules in 53 Countries*.
45. Mr. Peter H.Y. Wong, a former member of the Board of IFAC (2006), *Challenges and successes in implementing international standards: Achieving convergence to IFRSs and ISAs*, The Institute of Chartered Accountants of Pakistan.
46. Liu Yuting, Director General of Accounting Regulatory Department, Ministry of Finance, P. R. China (2007), *The Development and Implementation of Chinese Accounting Standards*.

**Các trang web chính:**

<http://www.vaa.vn>

<http://www.vacpa.org.vn>

<http://www.tapchiketoan.info>

<http://www.kiemtoan.com.vn>

<http://www.hoiketoan-tp.org.vn>

<http://www.mof.gov.vn>

<http://www.ssc.gov.vn>

<http://www.iasplus.com>

<http://www.iasb.org>

<http://www.ifac.org>

<http://www.sec.gov>

<http://www.fasb.org>

<http://www.iosco.gov>

<http://www.geert-hofstede.com>

## PHỤ LỤC

### Phụ lục 1:

**Bảng điểm của Hofstede về các yếu tố văn hoá: Khoảng cách quyền lực (PD), Chủ nghĩa cá nhân (IDV), Sự né tránh những vấn đề chưa rõ (UAV) và Định hướng dài hạn (LTO) của các quốc gia.**

Quốc gia	Chỉ số PD	Chỉ số IDV	Chỉ số UAV	Chỉ số LTO
Arab World	80	38	68	
Argentina	49	46	86	
Australia	36	90	51	31
Austria	11	55	70	
Austria	11	55	70	
Bangladesh	80	20	60	40
Belgium	65	75	94	
Brazil	69	38	76	65
Bulgaria	70	30	85	
Canada	39	80	48	23
Chile	63	23	86	
China	80	20	30	118
Colombia	67	13	80	
Costa Rica	35	15	86	
Czech Republic	57	58	74	13
Denmark	18	74	23	
East Africa	64	27	52	25
Ecuador	78	8	67	
El Salvador	66	19	94	
Estonia	40	60	60	
Finland	33	63	59	
France	68	71	86	
Germany	35	67	65	31
Greece	60	35	112	
Guatemala	95	6	101	
Hong Kong	68	25	29	96
Hungary	46	80	82	50
India	77	48	40	61
Indonesia	78	14	48	
Iran	58	41	59	
Ireland	28	70	35	



Quốc gia	Chỉ số PD	Chỉ số IDV	Chỉ số UAV	Chỉ số LTO
Israel	13	54	81	
Italy	50	76	75	
Jamaica	45	39	13	
Japan	54	46	92	80
Luxembourg	40	60	70	
Malaysia	104	26	36	
Malta	56	59	96	
Mexico	81	30	82	
Morocco	70	46	68	
Netherlands	38	80	53	44
New Zealand	22	79	49	30
Norway	31	69	50	20
Pakistan	55	14	70	0
Panama	95	11	86	
Peru	64	16	87	
Philippines	94	32	44	19
Poland	68	60	93	32
Portugal	63	27	104	
Romania	90	30	90	
Russia	93	39	95	
Singapore	74	20	8	48
Slovakia	104	52	51	38
South Africa	49	65	49	
South Korea	60	18	85	75
Spain	57	51	86	
Surinam	85	47	92	
Sweden	31	71	29	33
Switzerland	34	68	58	
Taiwan	58	17	69	87
Thailand	64	20	64	56
Trinidad	47	16	55	
Turkey	66	37	85	
United Kingdom	35	89	35	25
United States	40	91	46	29
Uruguay	61	36	100	
Venezuela	81	12	76	
Vietnam	70	20	30	80
West Africa	77	20	54	16

Nguồn: [http://www.geert-hofstede.com/hofstede\\_dimensions.php](http://www.geert-hofstede.com/hofstede_dimensions.php)

## Phụ lục 2:

### Những nhân tố phân biệt giữa các xã hội có khoảng cách quyền lực cao và khoảng cách quyền lực thấp.

Khoảng cách quyền lực thấp	Khoảng cách quyền lực cao
<p>Sự bất bình đẳng giữa con người cần được giảm thiểu</p> <p>Cần có và thực sự có một số khoảng cách, sự phụ thuộc lẫn nhau giữa người có ít quyền lực và người nhiều quyền lực.</p> <p>Hệ thống cấp bậc trong tổ chức là một sự bất bình đẳng về vai trò, được hình thành vì sự tiện lợi.</p> <p>Sự phân quyền thì phổ biến.</p> <p>Khoảng cách về tiền lương giữa người đứng đầu và người dưới cùng của tổ chức không lớn.</p> <p>Cấp dưới mong được cấp trên tham khảo ý kiến.</p> <p>Cấp trên lý tưởng là một người dân chủ, thông minh.</p> <p>Các biểu hiện của đặc quyền và địa vị không được ưa thích.</p> <p>Tất cả mọi người đều có quyền bình đẳng.</p> <p>Người có quyền lực cố tỏ ra ít quyền lực hơn.</p>	<p>Sự bất bình đẳng giữa con người được mong đợi tồn tại và mong muốn đạt được.</p> <p>Người ít quyền lực nên phụ thuộc vào người nhiều quyền lực; trong thực tế, những người ít quyền lực phân cực thành người phụ thuộc và người chống lại sự phụ thuộc.</p> <p>Hệ thống cấp bậc trong tổ chức phản ánh sự bất bình đẳng sống còn giữa tầng lớp trên và tầng lớp dưới.</p> <p>Sự tập quyền thì phổ biến.</p> <p>Khoảng cách về tiền lương giữa người đứng đầu và người dưới cùng của tổ chức là khá lớn.</p> <p>Cấp dưới mong được cấp trên chỉ cho phải làm gì.</p> <p>Cấp trên lý tưởng là một người chuyên quyền rộng lượng hoặc một người cha tốt.</p> <p>Các biểu hiện của đặc quyền và địa vị của cấp trên được mong đợi và rất phổ biến.</p> <p>Quyền lực đi đôi với đặc quyền.</p> <p>Người có quyền lực cố tỏ ra càng oai vệ càng tốt.</p>

Khoảng cách quyền lực thấp	Khoảng cách quyền lực cao
Quyền lực hình thành trên cơ sở chức vụ chính thức, trình độ chuyên môn và khả năng ban thường.	Quyền lực hình thành từ gia đình hay bạn bè, uy tín cá nhân hay sử dụng sức mạnh.
Hệ thống chính trị được thay bằng sự thay đổi luật lệ (sự tiến hóa).	Hệ thống chính trị được thay bằng cách thay đổi tầng lớp lãnh đạo (cách mạng).
Ít sử dụng bạo lực trong chính trị trong nước.	Mâu thuẫn chính trị trong nước thường dẫn đến bạo lực.
Những khác biệt không lớn trong thu nhập xã hội càng được giảm thiểu bởi hệ thống thuế.	Những khác biệt lớn trong thu nhập xã hội càng tăng lên do hệ thống thuế.
Hệ thống triết học và tôn giáo thống trị nhấn mạnh đến sự bình đẳng.	Hệ thống triết học và tôn giáo thống trị nhấn mạnh đến sự phân chia cấp bậc và địa vị.
Các lý thuyết quản trị trong nước tập trung vào vai trò người nhân viên.	Các lý thuyết quản trị trong nước tập trung vào vai trò người quản lý

Nguồn: G. Hofstede, Cultures and Organisations: Software of the Mind, McGraw-Hill, 1991.

### Phụ lục 3:

#### Những nhân tố phân biệt giữa các xã hội cá nhân và xã hội tập thể.

<b>Chủ nghĩa cá nhân</b>	<b>Chủ nghĩa tập thể</b>
Mọi người trưởng thành đề tự chăm sóc cho mình và gia đình trực hệ của mình.	Con người sinh ra trong một đại gia đình hoặc một cộng đồng khác và tiếp tục được bảo vệ để đổi lấy sự trung thành.
Sự đồng nhất dựa trên từng cá nhân.	Sự đồng nhất dựa trên quan hệ xã hội mà họ tùy thuộc vào.
Trẻ em được học suy nghĩ theo kiểu “tôi”.	Trẻ em được học suy nghĩ theo kiểu “chúng ta”.
Trình bày thẳng ý kiến mình được xem là tính chất của người trung thực.	Sự hòa hợp cần luôn được giữ gìn và tránh né sự đối đầu trực tiếp.
Mục đích của giáo dục là dạy cách học.	Mục đích của giáo dục là học cách làm.
Mối quan hệ chủ - thợ là một hợp đồng được giả thiết dựa trên lợi ích chung.	Mối quan hệ chủ - thợ được nhìn dưới khía cạnh đạo đức, gần giống quan hệ gia đình.
Quyết định tuyển dụng hay thăng tiến được giả thiết là chỉ dựa trên kỹ năng và quy định.	Quyết định tuyển dụng và thăng tiến dựa trên nhóm của người nhân viên.
Quản trị là quản lý những nhóm người.	Quản trị là quản lý những cá nhân.
Công việc vượt lên trên các mối quan hệ.	Các mối quan hệ vượt lên trên công việc.
Lợi ích cá nhân cao hơn lợi ích tập thể.	Lợi ích tập thể cao hơn lợi ích cá nhân.
Mọi người có quyền có đời sống riêng của mình.	Đời sống cá nhân thì chan hòa trong tập thể.
Mọi người có quyền có ý kiến riêng.	Ý kiến được định trước bởi toàn thể thành viên.

Chủ nghĩa cá nhân	Chủ nghĩa tập thể
Luật pháp và quyền lợi thì giống nhau cho tất cả mọi người.	Luật pháp và quyền lợi khác nhau giữa các nhóm
Vai trò hạn chế của Nhà nước trong hệ thống kinh tế.	Vai trò thống trị của Nhà nước trong hệ thống kinh tế.
Nền kinh tế dựa trên lợi ích của các cá nhân.	Nền kinh tế dựa trên lợi ích tập thể.
Quyền lực chính trị được quyết định bởi cử tri.	Quyền lực chính trị được quyết định bởi những nhóm người có cùng quyền lợi.
Các lý thuyết kinh tế trong nước dựa trên sự mưu cầu lợi ích cá nhân.	Các lý thuyết kinh tế “nhập khẩu” thường không thích hợp vì không thể đối phó với lợi ích tập thể và lợi ích cục bộ.
Ý thức về tự do cá nhân cao hơn ý thức về bình đẳng.	Ý thức về bình đẳng cao hơn ý thức về tự do.
Phát triển toàn diện các cá nhân là mục tiêu cuối cùng của xã hội.	Hòa hợp và liên kết là mục tiêu cuối cùng của xã hội.

Nguồn: G. Hofstede, Cultures and Organisations: Software of the Mind, McGraw-Hill, 1991.

#### Phụ lục 4:

**Những nhân tố khác biệt giữa nền văn hóa né tránh những vấn đề chưa rõ và nền văn hóa chấp nhận những vấn đề chưa rõ.**

<b>Né tránh những vấn đề chưa rõ</b>	<b>Chấp nhận những vấn đề chưa rõ</b>
Xem những điều không rõ ràng trong cuộc sống là những đe dọa thường xuyên cần phải đối phó.	Không rõ ràng là một điều bình thường trong cuộc sống, mỗi một ngày được chấp nhận khi nó đến.
Sự căng thẳng cao và một cảm giác lo âu là điều phổ biến.	Căng thẳng thấp và một cảm giác khỏe mạnh là điều phổ biến.
Chấp nhận những rủi ro quen thuộc và ngại những tình huống mơ hồ và các rủi ro không quen thuộc.	Xã hội cảm thấy thoải mái trong những tình huống mơ hồ và các rủi ro không quen thuộc.
Bất kỳ cái gì khác lạ là điều nguy hiểm.	Những gì khác lạ thu hút sự hiếu kỳ.
Sinh viên cảm thấy thoải mái trong những tình huống học tập theo nề nếp cũ và tập trung vào việc tìm câu trả lời đúng.	Sinh viên cảm thấy thoải mái trong những tình huống học tập mở và tập trung vào việc thảo luận tốt.
Một tính cách đặc thù là cảm giác cần có những luật lệ ngay cả khi các quy định này chẳng bao giờ cần đến.	Luật lệ chỉ vừa đủ cho những vấn đề thật sự cần thiết.
Thời gian là vàng bạc	Thời gian là một cơ sở cho sự thích ứng.
Xã hội cảm thấy có nhu cầu phải bận rộn và có thôi thúc bên trong phải làm việc chăm chỉ.	Xã hội cảm thấy thoải mái khi rảnh rỗi và chỉ làm việc chăm chỉ khi cần thiết.
Sự chính xác và đúng giờ là điều tự nhiên.	Sự chính xác và đúng giờ cần phải học.
Các ý tưởng và thái độ lệch lạc chống lại sự cách tân thì bị ngăn cản.	Chấp nhận các ý tưởng và thái độ cách tân và lệch lạc.

Né tránh những vấn đề chưa rõ	Chấp nhận những vấn đề chưa rõ
<p>Có rất nhiều các quy định và luật lệ và chúng rất tỉ mỉ; nếu các quy định này không được tôn trọng, các thành viên cảm thấy mình có lỗi và hối hận.</p>	<p>Không có nhiều các quy định và luật lệ và chúng rất tổng quát; nếu các quy định này không được tôn trọng chúng cần được thay đổi.</p>
<p>Chủ nghĩa bảo thủ, chủ nghĩa cực đoan, luật pháp và trật tự rất phổ biến.</p>	<p>Sự khoan dung và ôn hòa thì phổ biến.</p>
<p>Chủ nghĩa quốc gia, tinh thần bài ngoại, sự trấn áp các bộ phận thiểu số là phổ biến.</p>	<p>Chủ nghĩa khu vực, chủ nghĩa quốc tế và những nỗ lực để hòa hợp các bộ phận thiểu số thì phổ biến.</p>
<p>Tin tưởng vào các chuyên gia và sự chuyên môn hóa.</p>	<p>Tin tưởng vào những người hiểu rộng và các nguyên lý chung.</p>
<p>Chỉ có một sự thật duy nhất, sự thật của chúng ta.</p>	<p>Sự thật của một nhóm người này không nên áp đặt lên nhóm người khác.</p>
<p>Các hệ tư tưởng, chính trị, tôn giáo chính thống cũng như sự không bao dung là đặc trưng của xã hội.</p>	<p>Quyền con người được tôn trọng (không có cá nhân bị ngược đãi do khác biệt lòng tin).</p>
<p>Trong triết học và khoa học, có khuynh hướng nghiên cứu về những lý thuyết lớn lao.</p>	<p>Trong triết học và khoa học, xu hướng chi phối là thuyết tương đối và chủ nghĩa thực nghiệm.</p>

Nguồn: G. Hofstede, Cultures and Organisations: Software of the Mind, McGraw-Hill, 1991.

## Phụ lục 5:

### Những khác biệt cơ bản giữa định hướng dài hạn và định hướng ngắn hạn

<b>Định hướng dài hạn</b>	<b>Định hướng ngắn hạn</b>
Điều chỉnh truyền thống cho phù hợp với tình hình hiện tại	Tôn trọng truyền thống
Tôn trọng các nghĩa vụ pháp lý và xã hội trong một chừng mực nào đó.	Tôn trọng các nghĩa vụ pháp lý và xã hội bất chấp chi phí.
Tiết kiệm và dự trữ các nguồn lực.	Áp lực xã hội về việc chạy theo tiêu dùng dù rằng quá sức mình.
Có những ngân quỹ tiết kiệm lớn dành cho đầu tư.	Tiết kiệm ít, dành ít tiền cho đầu tư.
Kiên trì với những kết quả chậm.	Mong muốn kết quả nhanh chóng.
Tự nguyện hạ mình trước một người nào đó cho một mục đích nhất định.	Chú ý đến thể diện.
Quan tâm đến sự tôn trọng các yêu cầu của đạo đức.	Quan tâm đến việc nắm được sự thật.

Nguồn: G. Hofstede, Cultures and Organisations: Software of the Mind, McGraw-Hill, 1991.



## Phụ lục 6:

### Chương trình đào tạo một số nước tiên tiến

<b>Cấu trúc chương trình đào tạo cử nhân kế toán – Đại học công nghệ Nayang (Singapore)</b>		
<b>CÁC MÔN HỌC CỐT LÕI</b>		
Các môn học kinh doanh	Các môn học bắt buộc của chuyên ngành	Các môn học bổ trợ nghề nghiệp
<b>CÁC MÔN HỌC THUỘC KHỐI KIẾN THỨC GIÁO DỤC TỔNG QUÁT</b>		
Các môn học bắt buộc	Các môn tự chọn có sẵn	Các môn tự chọn không hạn chế

<b>Cấu trúc chương trình đào tạo cử nhân khoa học kế toán Đại học Illinois, Hoa kỳ (120 tín chỉ)</b>		
<b>CÁC MÔN HỌC CỐT LÕI (60 tín chỉ)</b>		
Các môn học về kinh doanh (33 tín chỉ)	Các môn học chuyên ngành kế toán (27 tín chỉ)	
<b>CÁC MÔN HỌC THUỘC KHỐI KIẾN THỨC GIÁO DỤC TỔNG QUÁT (60 tín chỉ)</b>		
Kiến thức giáo dục cơ bản (28 tín chỉ)	Kiến thức tổng quát (23 tín chỉ)	Kiến thức ngoài kinh doanh (9 tín chỉ)

Nguồn: Trương Bá Thanh, Trần Đình Khôi Nguyên, *Đổi mới công tác đào tạo kế toán – kiểm toán trong điều kiện hội nhập kinh tế thế giới*, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng, [www.kh-sdh.udn.vn/zipfiles/So21/thanh\\_truongba.doc](http://www.kh-sdh.udn.vn/zipfiles/So21/thanh_truongba.doc)

**Phụ lục 7:****Tổng hợp các Chuẩn mực kế toán quốc tế và Chuẩn mực kế toán Việt Nam tương ứng (đến 12/ 2008)**

<b>IFRS/ IAS</b>	<b>VAS tương ứng</b>
Giới thiệu về Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)	Không có
IFRS 1: Thông qua IFRS	Không có
IFRS 2: Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu	Chưa có
IFRS 3: Hợp nhất kinh doanh	VAS 11: Hợp nhất kinh doanh
IFRS 4: Hợp đồng bảo hiểm	VAS 19: Hợp đồng bảo hiểm
IFRS 5: Tài sản dài hạn nắm giữ cho mục đích bán và Những bộ phận không tiếp tục hoạt động	Chưa có
IFRS 6: Khảo sát và đánh giá khoáng sản	Chưa có
IFRS 7: Công cụ tài chính: Trình bày	Chưa có
IFRS 8: Bộ phận hoạt động	VAS 28: Báo cáo bộ phận  (Dựa trên IAS 14 - Sẽ được thay thế bằng IFRS 8)
Chuẩn mực chung cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính	VAS 1: Chuẩn mực chung
IAS 1: Trình bày Báo cáo tài chính	VAS 21: Trình bày Báo cáo tài chính
IAS 2: Hàng tồn kho	VAS 2: Hàng tồn kho
IAS 3: Báo cáo tài chính hợp nhất  (Ban hành lần đầu năm 1976, thay thế bởi IAS 27 và IAS 28 vào năm 1989)	Không dựa trên IAS 3
IAS 4: Kế toán khấu hao tài sản  (Không còn áp dụng năm 1999, thay thế bởi IAS 16, 22 và 38 ban hành vào năm 1998)	Không dựa trên IAS 4
IAS 5: Thông tin trình bày trên Báo cáo tài chính  (Ban hành năm 1976, thay thế bởi IAS 1 năm 1997)	Không dựa trên IAS 5

IFRS/ IAS	VAS tương ứng
IAS 6: Xử lý kế toán đối với thay đổi về giá  (Thay thế bởi IAS15 - không còn áp dụng vào 12/2003)	Không dựa trên IAS 6
IAS 7: Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ	VAS 24: Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ
IAS 8: Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán, và sai sót	VAS 29: Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán, và sai sót
IAS 9: Kế toán đối với hoạt động nghiên cứu và phát triển  (Thay thế bởi IAS 38 - 01/07/1999)	Không dựa trên IAS 9
IAS 10: Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm	VAS 23: Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm
IAS 11: Hợp đồng xây dựng	VAS 15: Hợp đồng xây dựng
IAS 12: Thuế thu nhập doanh nghiệp	VAS 17: Thuế thu nhập doanh nghiệp
IAS 13: Trình bày các khoản Tài sản lưu động và Nợ ngắn hạn	Không dựa trên IAS 13
IAS 14: Báo cáo bộ phận	VAS 28: Báo cáo bộ phận
IAS 15: Thông tin phản ánh ảnh hưởng của thay đổi giá  (Không còn áp dụng 12/2003)	Không dựa trên IAS 15
IAS 16: Tài sản cố định hữu hình	VAS 3: Tài sản cố định hữu hình
IAS 17: Thuê tài sản	VAS 6: Thuê tài sản
IAS 18: Doanh thu	VAS 14: Doanh thu và thu nhập khác
IAS 19: Lợi ích nhân viên	Chưa có
IAS 20: Kế toán đối với các khoản tài trợ của Chính phủ và trình bày các khoản hỗ trợ của Chính phủ	Chưa có
IAS 21: Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái	VAS 10: Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái
IAS 22: Hợp nhất kinh doanh  (Thay thế bởi IFRS 3 có hiệu lực vào 31/03/2004)	VAS 11: Hợp nhất kinh doanh  (Dựa trên IFRS 3)
IAS 23: Chi phí đi vay	VAS 16: Chi phí đi vay
IAS 24: Thông tin về các bên liên quan	VAS 26: Thông tin về các bên liên quan

IFRS/ IAS	VAS tương ứng
IAS 25: Kế toán các khoản đầu tư  (Thay thế bởi IAS 39 và 40 có hiệu lực năm 2001)	Không dựa trên IAS 25
IAS 26: Kế toán và báo cáo về kế hoạch hưu trí	Chưa có
IAS 27: Báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất	VAS 25: Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con (một phần tương ứng)
IAS 28: Đầu tư vào công ty liên kết	VAS 7: Kế toán các khoản Đầu tư vào công ty liên kết
IAS 29: Báo cáo tài chính trong điều kiện siêu lạm phát	Chưa có
IAS 30: Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự	VAS 22: Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự
IAS 31: Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh	VAS 8: Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh
IAS 32: Công cụ tài chính: Trình bày và công bố  (Thay thế bởi IFRS 7 có hiệu lực vào năm 2007)	Chưa có
IAS 33: Lãi trên cổ phiếu	VAS 30: Lãi trên cổ phiếu
IAS 34: Báo cáo tài chính giữa niên độ	VAS 27: Báo cáo tài chính giữa niên độ
IAS 35: Các bộ phận không còn tiếp tục hoạt động  (Thay thế bởi IFRS 5 có hiệu lực năm 2005)	Không dựa trên IAS 35
IAS 36: Tổn thất tài sản	Chưa có
IAS 37: Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng	VAS 18: Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng
IAS 38: Tài sản vô hình	VAS 4: Tài sản cố định vô hình
IAS 39: Công cụ tài chính: đo lường và ghi nhận	Chưa có
IAS 40: Bất động sản đầu tư	VAS 5: Bất động sản đầu tư
IAS 41: Nông nghiệp	Chưa có

Nguồn: [www.kiemtoan.com.vn](http://www.kiemtoan.com.vn)