



tạp chí **KẾ TOÁN**

HỘI KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN VIỆT NAM

VIETNAM ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS (VAA)

**Vấn đề ngoại trừ trong báo cáo
kiểm toán độc lập BCTC của doanh nghiệp**

**Hạch toán doanh thu đối với
những khoản ứng trước trong doanh nghiệp xây lắp**

THE 101ST ASEAN FEDERATION OF
ACCOUNTANTS COUNCIL MEETING

07 August 2010
Ha Noi, Viet Nam

CHUẨN BỊ TÍCH CỰC

CHO PHÁT TRIỂN KINH TẾ XÃ HỘI NĂM 2011 - 2015

Từ năm 2001, Việt Nam tiến hành soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán (CMKT). Cho đến nay, đã có 26 CMKT được ban hành và áp dụng ở Việt Nam. Việc ban hành và áp dụng các CMKT đã làm cho kế toán Việt Nam tiến gần hơn với kế toán quốc tế. Tuy nhiên, một số quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán vẫn còn những điểm làm cho kế toán Việt Nam khác biệt với kế toán quốc tế. Thậm chí, có ý kiến cho rằng, Việt Nam có "hệ thống kế toán riêng, không giống ai, thế giới nhìn vào không ai tin và không ai hiểu". Bài viết dưới đây nêu lên một số nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt ảnh hưởng đến chất lượng kế toán ở Việt Nam và đề xuất một số phương hướng, giải pháp góp phần đưa kế toán Việt Nam hội nhập với kế toán quốc tế.

Phương hướng và giải pháp hoàn thiện kế toán Việt Nam theo yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế

▣ PGS.TS. Nghiêm Văn Lợi*

Khác biệt cơ bản giữa chuẩn mực, chế độ kế toán Việt Nam với chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế

Chưa có khung khái niệm kế toán hoàn chỉnh

Có ý kiến cho rằng, trong hệ thống kế toán Việt Nam, các khái niệm kế toán không được trình bày một cách có hệ thống trong một văn bản chung mà rải rác trong các chuẩn mực và các văn bản hướng dẫn thực hiện. Điều này có thể dẫn đến sự không nhất quán, thậm chí mâu thuẫn nhau giữa các khái niệm.

Việc xây dựng các khái niệm, chuẩn mực và nguyên tắc kế toán không phải do một tổ chức chuyên môn độc lập thực hiện mà do cơ quan quản lý nhà nước về kế toán thực hiện nên bị ảnh hưởng của tư duy quản lý hơn là tư duy chuyên môn.

Còn nhiều khác biệt về hệ thống BCTC

Hệ thống BCTC được coi là sản phẩm của kế toán tài chính nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng đánh giá tình trạng tài chính và hiệu quả kinh doanh của DN. Đối tượng sử dụng BCTC chủ yếu là người ngoài DN, những người có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp đối với hoạt động của DN nhưng không thể

tiếp cận được các thông tin về DN một cách đầy đủ. Để đáp ứng yêu cầu thông tin cho việc ra quyết định, CMKT quốc tế nêu rõ mục đích của BCTC và các yêu cầu BCTC phải đạt được. Tuy nhiên, mục đích này lại không được đề cập đến trong CMKTVN. Các đối tượng sử dụng BCTC cũng không được xác định rõ ràng. Kế toán Việt Nam chỉ nêu các DN phải lập và nộp các BCTC cho cơ quan tài chính, cơ quan thuế, cơ quan thống kê, DN cấp trên, cơ quan đăng ký kinh doanh (QĐ số 15/2006/QĐ-BTC). Như vậy, nếu hiểu đây là các đối tượng sử dụng BCTC sẽ dẫn đến việc hiểu sai mục đích của kế toán là phục vụ cho quản lý của Nhà nước hơn là phục vụ cho lợi ích của DN. Điều này sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến hoạt động BCTC. Các DN chưa có nhu cầu công khai BCTC được kiểm toán thường chỉ coi kế toán là công cụ để nhà nước kiểm tra và tính thuế, do vậy, thường có các gian lận về kế toán với mục đích để giảm số thuế phải nộp.

Khác với CMKT quốc tế, mặc dù quy định rất chi tiết và rõ ràng các thông tin phải có trong các BCTC nhưng không đưa ra các biểu

* Trưởng khoa Kế toán, Đại học Lao động- Xã hội

mẫu báo cáo để bắt buộc các DN phải tuân theo. Ở Việt Nam các DN buộc phải lập và trình bày BCTC theo các biểu mẫu báo cáo bắt buộc. Quy định này làm cho kế toán Việt Nam trở nên cứng nhắc cũng như không phù hợp khi các DN hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau, có các thông tin đặc thù nhưng mang tính trọng yếu cần phải được trình bày trên BCTC. Trong kế toán quốc tế, có những trường hợp DN được phép không áp dụng các yêu cầu chung nhằm đảm bảo thông tin tài chính được trình bày trung thực và hợp lý nếu như việc tuân thủ quy định chung dẫn đến sai lệch BCTC. Tuy nhiên, DN sẽ phải trình bày lý do không áp dụng các quy định chung này.

Trong quy định về trình bày BCTC (IAS1), yêu cầu phải trình bày phần góp vốn và rút vốn của chủ sở hữu nhưng quy định này không có trong kế toán Việt Nam. Trong hệ thống BCTC của Việt Nam, báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu không được trình bày riêng thành một báo cáo như quy định của CMKT quốc tế mà được trình bày như một nội dung của Thuyết minh BCTC.

Trên các BCTC cụ thể, việc trình bày và tính toán một số chỉ tiêu cũng có những điểm khác nhau. Chẳng hạn, chỉ tiêu trái phiếu phát hành trong chỉ tiêu Vay và nợ dài hạn trên BCKT được tính bằng mệnh giá trái phiếu cộng (+) với phụ trội trái phiếu và trừ đi (-) chiết khấu trái phiếu. Việc tính toán như vậy đã làm sai lệch chỉ tiêu Nợ dài hạn ở những DN có phát hành trái phiếu vì nợ dài hạn từ phát hành trái phiếu chỉ là mệnh giá trái phiếu.

Chỉ tiêu phải trả người bán bao

gồm cả các khoản phải trả dài hạn từ hoạt động thuê tài sản tài chính, mua tài sản trả chậm, v.v... được hạch toán chung trên cùng TK 331. Việc hạch toán chung trên cùng một tài khoản như vậy cũng dẫn đến việc tính toán sai chỉ tiêu lưu chuyển tiền thuần trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Trong báo cáo kết quả kinh doanh, các khoản doanh thu và chi phí tài chính được tính gộp vào lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh. Việc tính gộp như vậy sẽ gây khó khăn cho người sử dụng BCTC để dự báo kết quả kinh doanh của DN vì hoạt động tài chính của các DN thường không ổn định và thường xuyên.

Khác biệt trong một số quy định hạch toán

Kế toán Việt Nam quy định hạch toán một số khoản mục cụ thể cũng có những khác biệt cơ bản với kế toán quốc tế.

Kế toán quốc tế cho phép sử dụng cả hai phương pháp kế toán là kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ để hạch toán hàng tồn kho tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động của DN và loại hàng tồn kho. Kế toán Việt Nam không cho phép DN áp dụng đồng thời hai phương pháp kế toán. Các DN chỉ được phép áp dụng một trong hai phương pháp kế toán này. Phương pháp LIFO không được IAS cho phép sử dụng để tính giá hàng hóa xuất kho, nhưng ở Việt Nam phương pháp này vẫn được áp dụng.

Đối với lợi thế thương mại, Chuẩn mực BCTC quốc tế IFRS 03- "Business Combinations" quy định: Lợi thế thương mại là tài sản, phản ánh các lợi ích kinh tế phát sinh trong tương lai từ những tài sản không thể xác định được

một cách đơn lẻ và ghi nhận một cách riêng biệt. Theo CMKT quốc tế, lợi thế thương mại không khấu hao mà được đánh giá lại hàng năm theo IAS 38. Tuy nhiên, trong CMKTVN số 11 ở đoạn 53 quy định: "Lợi thế thương mại được ghi ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải được phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang lại cho DN". Từ quy định này, đặt ra câu hỏi: Lợi thế thương mại là những tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt thì làm sao có thể ước tính được thời gian sử dụng hữu ích và lợi ích kinh tế do lợi thế thương mại đem lại? Rõ ràng, việc quy định tính khấu hao đối với lợi thế thương mại là không hợp lý và làm cho kế toán Việt Nam càng khác biệt với kế toán quốc tế.

Những điểm khác biệt trong thực hành kế toán

Chế độ kế toán được áp dụng một cách cứng nhắc

Trong thực hành kế toán, các DN thường phải làm theo các quy định của chế độ kế toán và các văn bản hướng dẫn thực hiện. Trong các văn bản quy định về kế toán, thường sử dụng các thuật ngữ: "phải", "chỉ được", "không được", v.v... Việc ban hành chế độ kế toán và các văn bản hướng dẫn có ưu điểm là làm cho những người không có thời gian đọc các CMKT hoặc không đọc CMKT cũng có thể thực hiện được việc ghi sổ kế toán. Tuy nhiên, việc quy định chặt chẽ các bút toán ghi sổ cho mỗi loại nghiệp vụ kinh tế

phát sinh sẽ làm cho hệ thống kế toán của Việt Nam trở nên cứng nhắc và nhàm chán.

Việc quy định quá chặt chẽ và quá chi tiết trong chế độ kế toán cũng sẽ làm cho người ta quên đi CMKT và trở nên thụ động, phụ thuộc vào chế độ kế toán. Chế độ kế toán do một số chuyên gia nghiên cứu và biên soạn. Trong trường hợp CMKT bị hiểu sai có thể dẫn đến hướng dẫn sai làm ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán. Chẳng hạn, CMKTVN số 01, đoạn 08, mục a, quy định: “Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn”. Nếu thực hiện theo quy định này, trong trường hợp chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản tại ngày lập dự phòng với giá gốc của chúng quá lớn, nhân viên kế toán sẽ không lập đủ dự phòng theo quy định. Điều đó sẽ làm cho kế toán phản ánh không trung thực tình trạng tài chính của DN và làm cho thông tin kế toán không tin cậy và nguyên tắc thận trọng của kế toán bị vi phạm.

Ngoài ra, chế độ kế toán thường có độ trễ nhất định so với thực tế kinh doanh, do vậy, việc hướng dẫn hạch toán không đầy đủ hoặc thiếu chi tiết sẽ làm cho các DN không biết hạch toán những nghiệp vụ kinh doanh mới phát sinh chưa được quy định trong chế độ kế toán.

Lẫn lộn giữa kế toán tài chính và kế toán thuế

Một vấn đề khá nghiêm trọng trong thực hành kế toán ở Việt Nam là có sự nhầm lẫn giữa kế toán tài chính với kế toán thuế. Nhiều văn bản quy định hướng dẫn thực hiện luật thuế TNDN như các văn bản quy định về trích lập dự phòng giảm giá tài sản, trích

khấu hao TSCĐ, v.v... bị các DN hiểu là quy định của kế toán tài chính. Điều này dẫn đến các DN chỉ chú ý thực hiện theo các quy định của văn bản hướng dẫn mà bỏ qua các quy định của CMKT làm cho nhiều nguyên tắc kế toán bị vi phạm. Sự lẫn lộn giữa kế toán tài chính với kế toán thuế cũng làm cho nhân viên kế toán chỉ chú ý đến các thủ đoạn gian lận để trốn thuế. Việc vận dụng các quy định của luật thuế vào kế toán tài chính làm cho hệ thống kế toán bị méo mó không còn là kế toán tài chính nhưng cũng không hoàn toàn là kế toán thuế. Đây chính là một nguyên nhân quan trọng làm cho “không ai tin” và “không ai hiểu” kế toán của chúng ta.

Chưa chú ý đến kế toán quản trị

Hệ thống kế toán hiện nay trong phần lớn các DN mới chỉ chú ý đến kế toán tài chính và kế toán thuế (nhưng thực chất chưa phải là kế toán tài chính và cũng không hoàn toàn là kế toán thuế) mà chưa quan tâm đến kế toán quản trị. Thông tin do hệ thống kế toán cung cấp phục vụ cho các yêu cầu quản trị trong các DN còn khá mờ nhạt. Nguyên nhân của tình trạng này là do cả hai phía, người sử dụng và người cung cấp thông tin.

Về phía người sử dụng là các nhà quản trị DN, do không nắm rõ vai trò của hệ thống kế toán, không biết kế toán có thể trợ giúp trong quá trình ra quyết định như thế nào hoặc thậm chí không biết sử dụng thông tin kế toán trong quá trình ra quyết định nên không có nhu cầu sử dụng thông tin kế toán.

Về phía các nhân viên kế toán, không được trang bị đủ kiến thức

để có thể tổ chức và cung cấp các thông tin cần thiết hỗ trợ quá trình ra quyết định. Phần lớn các nhân viên kế toán không được tham gia vào đội ngũ các nhà quản lý nên không có cơ hội thể hiện vai trò của kế toán trong quá trình ra quyết định.

Rõ ràng, giữa các nhân viên kế toán và các nhà quản lý vẫn còn có khoảng cách. Điều này cũng làm giảm đi vai trò và vị thế của kế toán trong DN.

Phương hướng và giải pháp hoàn thiện kế toán Việt Nam

Hệ thống kinh doanh có vai trò quan trọng đối với mỗi DN. Thông qua hệ thống kế toán các nhà quản trị có được thông tin về tình hình hoạt động của DN để có các quyết định kinh doanh hiệu quả. Đối với người sử dụng ngoài DN, hệ thống kế toán cung cấp thông tin để đánh giá tình trạng tài chính và hiệu quả kinh doanh của DN để ra các quyết định về đầu tư, cho vay, cung cấp tín dụng, v.v... Chẳng ai dám bỏ tiền đầu tư vào một DN mà họ không thể đánh giá được tình trạng tài chính cũng như hiệu quả kinh doanh của nó. Như vậy, DN sẽ không thể huy động được vốn từ phát hành cổ phiếu, hoặc vay được tiền hay mua chịu hàng hóa của các nhà cung cấp nếu như hệ thống kế toán của nó không tin cậy và không minh bạch.

Nhìn rộng hơn, hệ thống thông tin kế toán tin cậy, minh bạch có ảnh hưởng quan trọng đến sự phát triển kinh tế của mỗi quốc gia. Các nhà đầu tư sẽ không dám bỏ tiền để đầu tư vào một nơi mà họ không kiểm soát được việc đồng tiền bỏ ra sẽ được sử dụng như thế nào, hiệu quả ra sao, v.v... Một phương án kinh doanh tốt nhưng

với hệ thống kế toán không tin cậy và minh bạch cũng trở thành vô nghĩa. Vì vậy, việc hoàn thiện hệ thống kế toán nhằm tạo điều kiện cho nền kinh tế phát triển hội nhập với các nền kinh tế trong khu vực và trên thế giới khi Việt Nam đã trở thành thành viên của Tổ chức Thương mại Thế giới trở nên cấp thiết hơn bao giờ hết. Để hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam theo yêu cầu hội nhập kinh tế thế giới, xin đề xuất phương hướng và các giải pháp sau:

Một là, hoàn thiện khung khái niệm về kế toán trên cơ sở nghiên cứu khung khái niệm và CMKT quốc tế.

Giảm bớt sự khác biệt giữa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế theo xu hướng càng ít sự khác biệt càng tốt. Để làm được điều này cần sự nghiên cứu kỹ càng và nghiêm túc các chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế với sự tư vấn của các chuyên gia quốc tế, để loại bỏ những sự khác biệt không đáng có trong các khái niệm, trong hệ thống BCTC và trong các quy định hạch toán, v.v...

Không nên coi chế độ kế toán là văn bản pháp quy bắt buộc các DN phải tuân thủ một cách chặt chẽ. Việc bắt buộc phải thực hiện theo đúng quy định của chế độ kế toán làm cho hệ thống kế toán Việt Nam bị gò bó, cứng nhắc, mất đi tính linh hoạt và sáng tạo. Trong nhiều trường hợp, sự tuân thủ này có thể làm mất đi sự tin cậy và phù hợp của thông tin kế toán. Chính yêu cầu tuân thủ chế độ kế toán một cách nghiêm ngặt đã dẫn đến việc đào tạo kế toán của một số trường đại học chỉ chú ý đến dạy cho sinh viên biết cách ghi sổ theo quy định của chế độ mà quên đi các chuẩn mực và

nguyên tắc kế toán. Bộ Tài chính cần nghiên cứu ảnh hưởng bất lợi của việc bắt buộc phải tuân thủ chế độ kế toán, để coi đây chỉ là văn bản hướng dẫn và tiến tới không ban hành chế độ kế toán như nhiều nước đã thực hiện. Việc không ban hành chế độ kế toán sẽ làm cho các trường phải chú ý hơn trong việc dạy cho sinh viên hiểu và vận dụng đúng chuẩn mực và nguyên tắc kế toán.

Hai là, thừa nhận kế toán thuế như là một phân hệ của hệ thống kế toán DN. Kế toán thuế tuân thủ theo các quy định của luật thuế nhằm mục đích cung cấp thông tin để kê khai, tính thuế và quyết toán thuế. Đối tượng quan tâm đến thông tin do bộ phận kế toán này cung cấp chỉ là DN và cơ quan thuế. Một số quy định của phân hệ kế toán này trùng với các yêu cầu của các chuẩn mực và nguyên tắc kế toán là ngẫu nhiên. Việc thừa nhận tồn tại phân hệ kế toán thuế trong các DN sẽ làm cho người làm kế toán hiểu rõ sự khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán thuế, tạo ra sự rõ ràng, minh bạch giữa các loại kế toán, tránh được sự lẫn lộn giữa các loại kế toán sẽ đảm bảo được chất lượng thông tin của cả kế toán tài chính và kế toán thuế.

Thường xuyên đào tạo và đào tạo lại để cập nhật và nâng cao kiến thức về kế toán cho nhận viên. Trong các trường đại học, cần thay đổi cách tiếp cận và dạy kế toán như hiện nay; thay vì chỉ dạy cho cách ghi sổ kế toán, cần đào tạo họ thành “những nhà thiết kế các hệ thống quản trị trọng yếu”, tham gia vào hoạch định và thực hiện chiến lược của DN. Tăng cường giảng dạy kế toán quản trị cho sinh viên ngành kế

toán và quản trị kinh doanh để họ có thể hiểu và thực hành được kế toán quản trị trong thực tế.

Việt Nam đang trong quá trình chuyển đổi từ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung sang kinh tế thị trường định hướng XHCN, sự khác biệt của kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế là tất yếu. Một hệ thống kế toán tin cậy, minh bạch và hiệu quả là cần thiết để kế toán Việt Nam sớm hội nhập với kinh tế khu vực và thế giới góp phần thu hút đầu tư và phát triển kinh tế đất nước. Muốn vậy, chúng ta mạnh dạn đổi mới để giảm bớt sự cách biệt giữa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế. ■

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính: *Hệ thống kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính, 2006
2. Bộ Tài chính: *Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
3. TS. Đặng Đức Sơn: *Xây dựng và hoàn thiện khung khái niệm cho các CMKT trong nền kinh tế chuyển đổi của Việt Nam. Tạp chí Kiểm toán.*
4. Nguyễn Phương Mai: *CMKTVN: Càng ít đặc thù càng tốt. Báo ĐTCK - 08/05*
5. R.S. Kaplan, *New Roles for Management Accountants. Journal of Cost Management 9 (1995), pp. 6-13. 59*
6. Deloitte Việt Nam: *So sánh Chuẩn mực về lập và trình bày BCTC quốc tế và CMKTVN.*
7. TS. Chúc Anh Tú; Phạm Thị Phương Anh: *Những khác biệt giữa các quy định hiện hành về phương pháp hạch toán kế toán, Tạp chí Kế toán*
8. Trần Xuân Nam: *So sánh CMKTVN và kế toán quốc tế. Tạp chí Đầu tư chứng khoán số 59.*
9. Phương Loan: *Việt Nam làm ăn vẫn “không giống ai” (<http://tuanvietnam.net/2010-07-12-viet-nam-van-lam-an-khong-giong-ai>)*