

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH**

TRẦN QUỐC THỊNH

**ĐỊNH HƯỚNG XÂY DỰNG CHUẨN MỰC
BÁO CÁO TÀI CHÍNH VIỆT NAM
ĐÁP ỨNG XU THẾ HỘI TỤ KẾ TOÁN QUỐC TẾ**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 62340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

TP. HỒ CHÍ MINH – THÁNG 3/2013

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu kết quả nêu trong luận án là trung thực và chưa từng được ai công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

Phần tiếng Việt

DNNVV Doanh nghiệp nhỏ và vừa

Phần tiếng nước ngoài

ANC	Autorité des Normes Comptables Ủy ban Chuẩn mực kế toán Pháp
ASBE	Accounting System for Business Enterprises Hệ thống chuẩn mực kế toán doanh nghiệp Trung quốc
ASC	Accounting Standard Codification Bộ chuẩn mực kế toán Hoa Kỳ
CASC	Chinese Accounting Standard Committee Ủy ban Chuẩn mực kế toán Trung quốc
CNC	Conseil National de la Comptabilité Hội đồng Kế toán quốc gia Pháp
CRC	Comité de la Réglementation Comptable Ủy ban Quy định kế toán Pháp
CSRC	Chinese Security Regulatory Commission Ủy ban Chứng khoán Trung quốc
EC	European Commission Ủy ban châu Âu
EITF	Emerging Issues Task Force Ban xử lý các vấn đề phát sinh
EU	European Union Liên minh châu Âu
FAF	Financial Accounting Foundation Tổ chức kế toán tài chính Hoa Kỳ
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council Hội đồng Tư vấn chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ
FASB	Financial Accounting Standard Board Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ

GDP	Gross Domestic Product Tổng sản phẩm quốc nội
IAS	International Accounting Standard Chuẩn mực kế toán quốc tế
IASB	International Accounting Standard Board Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế
IASC	International Accounting Standard Committee Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế
IASC Foundation	International Accounting Standard Committee Foundation Tổ chức ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế
IFAC	International Federation of Accountants Hội đồng của Liên đoàn kế toán quốc tế
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee Ủy ban Hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
IFRS	International Financial Reporting Standard Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
IFRS Advisory Council	Hội đồng Tư vấn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa
IFRS Framework	Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế
IFRS Foundation	Tổ chức ủy ban chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
IFRS Interpretations Committee	Ủy ban Hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
IOSCO	International Organization of Securities Commissions Tổ chức quốc tế các cơ quan quản lý thị trường chứng khoán
PCG	Plan Comptable Général Tổng hoạch đồ kế toán Pháp
SEC	Securities and Exchange Commission

	Ủy ban Chứng khoán của Hoa Kỳ
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts Báo cáo khuôn mẫu kế toán tài chính Hoa Kỳ
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ
SIC	Standard Interpretation Committee Ủy ban Hướng dẫn thường trực
VAS	Vietnamese Accounting Standard Chuẩn mực kế toán Việt nam
WTO	World Trade Organization Tổ chức thương mại thế giới

DANH MỤC CÁC BẢNG

Bảng 1.1: Các nghiên cứu về đánh giá mức độ hòa hợp/tiêu chuẩn hóa (1980 – 2000)

Bảng 1.2: Các nghiên cứu về mức độ hội tụ (từ 2001 đến nay)

Bảng 2.1: Vốn sản xuất kinh doanh bình quân hàng năm của các doanh nghiệp phân loại theo loại hình doanh nghiệp

Bảng 2.2: Số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh phân loại theo loại hình doanh nghiệp

Bảng 2.3: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nội hàm chuẩn mực

Bảng 2.4: Kết quả kiểm định sau về nội hàm chuẩn mực

Bảng 2.5: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn

Bảng 2.6: Kết quả kiểm định sau về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn

Bảng 2.7: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính

Bảng 2.8: Kết quả kiểm định sau về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính

Bảng 2.9: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nghiên cứu hành vi

Bảng 2.10: Kết quả kiểm định sau về nghiên cứu hành vi

Bảng 3.1: Các điều chỉnh đề xuất đối với các chuẩn mực kế toán hiện hành

Bảng 3.2: Các chuẩn mực đề xuất ban hành

Bảng 3.3: Thông tin số liệu về mức độ lạm phát của Việt Nam qua các năm

MỤC LỤC

Trang phụ bìa	
Lời cam đoan	
Danh mục từ viết tắt	
Danh mục các bảng	
Mục lục	
Mở đầu	1
Chương 1 – Tổng quan chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và xu thế hội tụ chuẩn mực báo cáo tài chính	9
1.1. Bản chất quá trình phát triển các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	10
1.1.1. Lược sử phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	10
1.1.1.1. Giai đoạn trước hội tụ (1973 – 2001)	10
1.1.1.2. Giai đoạn hội tụ (từ năm 2001 đến nay)	11
1.1.2. Bản chất của quá trình phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	12
1.1.2.1. Các tác nhân thúc đẩy quá trình hội tụ	13
1.1.2.2. Các kết quả đạt được của quá trình hòa hợp và hội tụ kế toán quốc tế	13
1.1.2.3. Các trở ngại của quá trình hội tụ	19
1.1.2.4. Các ảnh hưởng của việc hội tụ đến chất lượng báo cáo tài chính và nền kinh tế	20
1.1.2.5. Bản chất của quá trình hội tụ kế toán quốc tế	21
1.1.3. Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	22
1.1.3.1. Tổ chức lập qui	22
1.1.3.2. Quy trình ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính	24
1.1.3.3. Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính	26
1.2. Các nhân tố tác động đến hệ thống kế toán quốc gia	27
1.2.1. Nhóm nhân tố kinh tế	28
1.2.2. Nhóm nhân tố pháp lý	28
1.2.3. Nhóm nhân tố văn hóa	29
1.2.4. Nhóm nhân tố chính trị	30
1.3. Xu hướng hội tụ kế toán quốc tế của các quốc gia	31
1.3.1. Quá trình và phương thức hội tụ của Hoa Kỳ	32

1.3.1.1. Đặc điểm môi trường	32
1.3.1.2. Các yếu tố thể chế	33
1.3.1.3. Quá trình và phương thức hội tụ	35
1.3.2. Quá trình và phương thức hội tụ của Pháp	39
1.3.2.1. Đặc điểm môi trường	39
1.3.2.2. Các yếu tố thể chế	40
1.3.2.3. Quá trình và phương thức hội tụ	41
1.3.3. Quá trình và phương thức hội tụ của Trung Quốc	43
1.3.3.1. Đặc điểm môi trường	43
1.3.3.2. Các yếu tố thể chế	44
1.3.3.3. Quá trình và phương thức hội tụ	46
1.4. Kết luận được rút ra từ các các phương thức hội tụ kế toán của các quốc gia khảo sát	49
Chương 2 – Khảo sát và đánh giá hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế	52
2.1. Tổng quan hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam	52
2.1.1. Hoàn cảnh ra đời hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam	52
2.1.2. Những nhân tố môi trường tác động đến hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam	55
2.1.2.1. Nhóm nhân tố chính trị	55
2.1.2.2. Nhóm nhân tố kinh tế	56
2.1.2.3. Nhóm nhân tố pháp lý	57
2.1.2.4. Môi trường văn hóa	57
2.1.3. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam	58
2.1.3.1. Cơ chế	59
2.1.3.2. Các chuẩn mực kế toán đã được ban hành	61
2.2. Khảo sát thực nghiệm hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam	64
2.2.1. Mục tiêu nghiên cứu	64
2.2.2. Thiết kế nghiên cứu	65
2.2.3. Kết quả nghiên cứu	67
2.2.4. Đánh giá tổng hợp kết quả khảo sát về chuẩn mực kế toán Việt Nam	96
2.3. Khảo sát sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực báo	

cáo tài chính quốc tế và yêu cầu điều chỉnh chuẩn mực Việt Nam	98
2.3.1. Mục đích nghiên cứu	98
2.3.2. Phương pháp nghiên cứu	98
2.3.3. Kết quả nghiên cứu	100
2.4. Khảo sát điều kiện cần và đủ của các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	104
2.4.1 Mục đích nghiên cứu	104
2.4.2. Phương pháp nghiên cứu	105
2.4.3. Kết quả nghiên cứu	105
2.5. Đánh giá chung những thành quả và tồn tại trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam	112
2.5.1. Các thành quả đã đạt được	112
2.5.2. Các tồn tại	113
Chương 3 – Định hướng xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế	117
3.1. Bối cảnh kinh tế của Việt Nam và sự tất yếu của quá trình hội tụ kế toán quốc tế	117
3.1.1. Bối cảnh kinh tế của Việt Nam trong xu thế hội tụ kế toán quốc tế.	117
3.1.1.1. Xuất khẩu Việt Nam	117
3.1.1.2. Thị trường chứng khoán Việt Nam	118
3.1.1.3. Đầu tư nước ngoài trực tiếp	119
3.1.1.4. Mua lại và sáp nhập	119
3.1.1.5. Niêm yết tại thị trường chứng khoán nước ngoài	120
3.1.1.6. Thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán	120
3.1.2. Tính tất yếu của quá trình hội tụ kế toán quốc tế của Việt Nam	121
3.2. Định hướng về cách thức hội tụ kế toán quốc tế	121
3.2.1. Mục tiêu và phương pháp nghiên cứu	121
3.2.2. Các mô hình hội tụ kế toán quốc tế	123
3.2.2.1. Hội tụ toàn bộ	124
3.2.2.2. Hội tụ theo hướng tiệm cận	125
3.2.2.3. Hội tụ từng phần	127
3.2.3. Ưu nhược điểm của các mô hình	128

3.2.3.1. Mô hình hội tụ toàn bộ	129
3.2.3.2. Mô hình hội tụ theo hướng tiệm cận	129
3.2.3.3. Mô hình hội tụ từng phần	130
3.2.4. Đề xuất về cách thức hội tụ kế toán cho Việt Nam	131
3.2.4.1. Việt Nam không có những điều kiện đủ để chọn lựa hội tụ toàn bộ	131
3.2.4.2. Mô hình hội tụ theo hướng tiệm cận ngày càng tỏ ra bất lợi trong xu thế hội tụ nhanh chóng hiện nay.	132
3.2.4.3. Mô hình hội tụ từng phần giúp Việt Nam khai thác được các điểm mạnh, hạn chế các điểm yếu mà vẫn đạt được mục tiêu hội tụ ở mức độ nhất định	133
3.3. Định hướng phương thức triển khai và lộ trình hội tụ chính quốc tế	133
3.3.1. Định hướng hội tụ cho nhóm áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	134
3.3.1.1. Xác định đối tượng phải áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	134
3.3.1.2. Nội dung hội tụ	135
3.3.1.3. Lộ trình hội tụ	135
3.3.1.4. Các công việc chuẩn bị cho hội tụ	136
3.3.2. Định hướng hội tụ cho nhóm chuyển đổi dần	137
3.3.2.1. Phương hướng và lộ trình	137
3.3.2.2. Nội dung công việc giai đoạn 1	138
3.3.2.3. Nội dung công việc giai đoạn 2	148
3.4. Định hướng về thể chế và cơ sở hạ tầng cho quá trình hội tụ	148
3.4.1. Kết quả khảo sát ý kiến chuyên gia	148
3.4.1.1. Về phía Nhà nước	148
3.4.1.2. Về phía doanh nghiệp	150
3.4.1.3. Về phía Tổ chức nghề nghiệp	150
3.4.2. Định hướng về thể chế theo đề xuất của tác giả	152
3.4.2.1. Hình thành Hội đồng Chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam	152
3.4.2.2. Đổi mới quy trình ban hành chuẩn mực	153
3.4.2.3. Các giải pháp đồng bộ khác	154
3.4.3. Định hướng về cơ sở hạ tầng theo đề xuất của tác giả	155
3.4.3.1. Phát triển tổ chức nghề nghiệp kế toán tại Việt Nam	155

3.4.3.2. Đẩy mạnh các hoạt động dịch vụ kế toán, kiểm toán	156
3.4.3.3. Đổi mới đào tạo kế toán trên cả hai hệ thống học thuật và nghề nghiệp	156
3.4.3.4. Phát triển nền tảng nghiên cứu kế toán	157
Kết luận	159
Danh mục các công trình công bố	
Tài liệu tham khảo	
Các bảng và phụ lục	

MỞ ĐẦU

1. Lý do chọn đề tài

Xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế thế giới đòi hỏi các quốc gia phải sử dụng ngôn ngữ kế toán chung nhằm giúp đảm bảo thông tin có thể so sánh trên phạm vi quốc tế. Đó cũng là quá trình hội tụ kế toán quốc tế đang diễn ra hiện nay cùng với sự phát triển của hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, thay thế dần cho các chuẩn mực kế toán quốc tế. Đặc biệt xu thế hội tụ kế toán diễn ra mạnh mẽ sau khi thỏa thuận Norwalk giữa Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế và Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ bắt đầu triển khai cho thấy có những thay đổi lớn của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong thời gian gần đây.

Đây là vấn đề mang tính toàn cầu và ảnh hưởng đến lợi ích của các quốc gia nên nhận được sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu. Theo khảo sát của Baker & Barbu (2007) giai đoạn từ những năm 1960 đến 2004 có 214 bài báo đề cập đến quá trình hòa hợp kế toán quốc tế của 66 tạp chí. Các bài báo này tập trung vào những nội dung cơ bản như tranh luận về sự thống nhất trong kế toán, những nhân tố ảnh hưởng đến môi trường kế toán, so sánh chuẩn mực kế toán quốc gia với nhau và với chuẩn mực kế toán quốc tế, quá trình hòa hợp kế toán quốc tế... Trong đó, các nghiên cứu về hòa hợp kế toán bắt đầu phát triển từ năm 1973 sau khi Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế được thành lập. Tuy nhiên phải đến cuối thế kỷ 20, những nghiên cứu về việc áp dụng các chuẩn mực quốc tế tại các quốc gia cụ thể mới được công bố nhiều, mặc dù tập trung vào một số quốc gia được quan tâm như Đức, Trung quốc, Nhật...

Xu hướng toàn cầu hoá kinh tế đòi hỏi chất lượng thông tin có thể so sánh ở phạm vi quốc tế, một ngôn ngữ kinh doanh doanh cần được thiết lập bằng việc xây dựng hệ thống chuẩn mực toàn cầu chất lượng cao đáp ứng thị trường vốn quốc tế. Trước yêu cầu đó, mục tiêu của Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế đã có sự chuyển đổi từ hòa hợp sang hội tụ kế toán. Quá trình hội tụ này đã đạt được những thành công

đáng kể như sự chấp thuận áp dụng các chuẩn mực quốc tế của Liên minh châu Âu từ năm 2005. Mặc dù vậy, quá trình này cũng gây nhiều tranh luận và vì vậy việc nghiên cứu đã được mở rộng sang nhiều quốc gia bằng việc so sánh giữa các quốc gia hay tập trung vào một quốc gia qua những mốc thời gian khác nhau để đánh giá mức độ cũng như cách thức hội tụ của các quốc gia. Những quốc gia thuộc Liên minh châu Âu, các thị trường mới nổi như Trung quốc, Ấn độ... tiếp tục được quan sát tỉ mỉ bởi các nghiên cứu trong giai đoạn này (Peng et al, 2008; Verriest et al, 2011; Ramanna, 2011). Bên cạnh đó, nhiều quốc gia châu Á khác cũng được xem xét về mức độ và cách thức hội tụ như Malaysia (Laili, 2008), Indonesia (Lasmin, 2011a), Singapore (Carlin et al, 2010)...

Tại Việt Nam, đáp ứng xu hướng hội nhập kinh tế khu vực và quốc tế, Việt Nam đã và đang thiết lập hành lang pháp lý về kế toán, kiểm toán theo thông lệ các nước nhằm hoàn thiện và nâng cao chất lượng thông tin báo cáo tài chính, trong đó một bộ phận quan trọng là hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam. Trong giai đoạn 2001 - 2006, Việt Nam đã ban hành được 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế và điều kiện thực tế Việt Nam. Tuy nhiên, hệ thống kế toán Việt Nam vẫn còn những khoảng cách, đặc biệt là đối với khu vực dịch vụ tài chính, các vấn đề về đánh giá và thuyết minh (World Bank, 2006b). Bên cạnh đó, sự tồn tại song song hệ thống chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán dẫn đến những cản trở cho quá trình hội tụ kế toán (Nguyen Cong Phuong & Tran Dinh Khoi Nguyen, 2012). Ngoài ra, qui trình soạn thảo và ban hành chuẩn mực kế toán chưa chuyên nghiệp (Adam và Đỗ Thùy Linh, 2005).

Để giải quyết vấn đề trên, một số nghiên cứu đã được thực hiện để xem xét và đánh giá cũng như đưa ra các giải pháp cho Việt Nam để đáp ứng xu thế hội nhập tiến tới hội tụ kế toán quốc tế:

- Các nghiên cứu thực nghiệm bước đầu đánh giá hệ thống kế toán Việt Nam cũng như mức độ hội tụ của các chuẩn mực kế toán Việt Nam. R. Micheline & Cong Phuong Nguyen (2007) và Lisa Nguyen et al (2012) nghiên cứu nhận định của các đối tượng khác nhau về hệ thống kế toán Việt Nam sau khi có một số chuẩn mực kế

toán Việt Nam ra đời. Phạm Hoài Hương (2010), Hoai Huong Pham et al (2011) đo lường mức độ hài hòa của chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực quốc tế.

- Các nghiên cứu khác tập trung vào xem xét mối quan hệ giữa quá trình đổi mới kinh tế Việt Nam và cải cách kế toán Việt Nam để nhận định các kết quả đạt được cũng như trở ngại của quá trình hòa hợp kế toán (Nguyen Cong Phuong & Tran Dinh Khoi Nguyen, 2012, Nguyen Cong Phuong & Jacques Richard, 2011). Một số nghiên cứu xem xét thực trạng và đưa ra các giải pháp cho quá trình hòa hợp/hội tụ kế toán Việt Nam (Vũ Hữu Đức & Trình Quốc Việt, 2008; Đào Xuân Tiên, 2008; Đặng Thái Hùng, 2008). Bên cạnh đó, một số nghiên cứu trong các luận án, luận văn cũng đã đề cập đến các giải pháp và một số đề xuất định hướng hội tụ cho Việt Nam.

Bên cạnh những đóng góp của các nghiên cứu trên cho lý luận và thực tiễn phát triển kế toán Việt Nam, một số vấn đề cần phải đặt ra cho việc định hướng tổng thể quá trình hội tụ kế toán Việt Nam trong bối cảnh gần đây khi quá trình hội tụ trở nên sôi động hơn trong khi hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam đã “đứng im” trong 7 năm qua.

- Một là, cần định hình lại tiến trình hội tụ kế toán quốc tế khi Dự án hội tụ IASB – FASB đến giai đoạn kết thúc với những diễn biến mới chưa được lường trước. Các phương thức hội tụ khác nhau của các quốc gia, bao gồm các cường quốc cũng như của Việt Nam cần được phân tích đầy đủ và cập nhật hơn.

- Hai là, cần một khảo sát thực nghiệm đầy đủ hơn về hiện trạng của các chuẩn mực kế toán Việt Nam trên các phương diện nội hàm, khả năng áp dụng cũng như sự chuẩn bị của các đối tượng khác nhau cho tiến trình hội tụ sâu hơn của kế toán Việt Nam với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

- Ba là, cần đưa ra một định hướng tổng thể về hội tụ kế toán của Việt Nam, bao gồm lựa chọn một mô hình cũng như lộ trình thích hợp với đặc điểm của Việt Nam. Các định hướng trên không chỉ cần giải quyết vấn đề nội dung mà còn xem xét các yếu tố thể chế và cơ sở hạ tầng kế toán.

Với mong muốn đáp ứng yêu cầu trên, tác giả lựa chọn đề tài “**Định hướng xây dựng chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế**”. Các kết quả nghiên cứu được mong đợi sẽ đóng góp thêm vào lý luận và thực tiễn hội tụ kế toán quốc tế tại Việt Nam.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu của luận án nhằm đề xuất định hướng xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế. Để giải quyết được mục tiêu này, các câu hỏi nghiên cứu được đặt ra là:

- Thứ nhất, trong xu hướng toàn cầu hóa cần thiết phải xây dựng một bộ chuẩn mực toàn cầu chất lượng cao để đáp ứng thị trường vốn quốc tế, do đó quốc tế đã có sự chuyển đổi từ hòa hợp sang hội tụ. Tuy nhiên, quan điểm về hội tụ đã gây nhiều tranh luận, vì vậy đã hình thành các xu hướng khác nhau của các quốc gia trong quá trình hội tụ kế toán quốc tế. Do đó, câu hỏi đặt ra là:

Bản chất của quá trình hội tụ là gì và phương thức của các quốc gia trong quá trình hội tụ kế toán quốc tế như thế nào?

Trả lời câu hỏi này cũng chính là tìm ra hướng đi và có chiến lược phù hợp cho Việt Nam trong việc xây dựng chuẩn mực báo cáo tài chính để đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

- Thứ hai, việc ban hành các chuẩn mực kế toán (qui định) và áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn (thực tế) là hai vấn đề khác nhau. Như vậy, với 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam đã ban hành thì xem xét về nội hàm của chuẩn mực kế toán (thể hiện trong các qui định của chuẩn mực) và khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn (thực tế áp dụng chuẩn mực) là điều đáng quan tâm. Vì vậy, câu hỏi đặt ra là:

Thực trạng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (về các qui định và thực tế áp dụng) như thế nào trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế?

Việc khảo sát thực trạng này nhằm đánh giá những thành quả cũng như các hạn chế của chuẩn mực kế toán Việt Nam để có những cải tiến và điều chỉnh cho phù hợp trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế.

- Thứ ba, xuất phát từ nhu cầu thực tiễn của nền kinh tế Việt Nam trong xu hướng hội nhập kinh tế với khu vực và thế giới nhằm xem xét mức độ cần thiết để có những đường hướng phù hợp cho một quốc gia đang phát triển như Việt Nam trong quá trình hội tụ kế toán quốc tế. Do vậy, câu hỏi đặt ra là:

Việt Nam cần phải có định hướng như thế nào để xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính để đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế?

Tại Việt Nam, xây dựng hệ thống chuẩn mực thuộc thẩm quyền của cơ quan quản lý nhà nước mà cụ thể là Bộ Tài chính nên luận án chỉ tập trung vào việc định hướng xây dựng cho hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính cho Việt Nam. Việc định hướng này góp phần để có những nhận định đúng đắn về đường hướng và phương cách thích hợp trong việc xây dựng chiến lược và lộ trình hợp lý cho Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

3.1. Đối tượng nghiên cứu

Luận án tập trung nghiên cứu những đối tượng sau:

- Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế bao gồm các chuẩn mực và các hướng dẫn vì trong quá trình hội tụ các quốc gia đều tập trung đến các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế do Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế ban hành.
- Hệ thống chuẩn mực của các quốc gia áp dụng bao gồm 2 nhóm là các quốc gia lớn tiêu biểu như Hoa Kỳ, Pháp và Trung quốc và nhóm các quốc gia nhỏ chủ yếu là các quốc gia Đông Nam Á có đặc điểm gần với Việt Nam. Nghiên cứu nhóm các quốc gia lớn để xem xét quan điểm và phương thức hội tụ cũng như mức độ ảnh hưởng của các quốc gia này đến quá trình hội tụ kế toán quốc tế. Đối với các quốc gia nhỏ, việc nghiên

cứu để nhận biết được xu hướng thích nghi của những quốc gia này trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế.

- Những chuẩn mực kế toán Việt Nam đã ban hành để đánh giá những thành quả cũng như các hạn chế của chuẩn mực kế toán Việt Nam nhằm có những cải tiến và điều chỉnh cho phù hợp.

3.2. Phạm vi nghiên cứu

Do giới hạn trong khuôn khổ của một luận án nên tác giả chỉ tập trung nghiên cứu chuẩn mực kế toán và chuẩn mực báo cáo tài chính áp dụng cho các đơn vị sản xuất kinh doanh không đề cập đến chuẩn mực kế toán khu vực công. Điều này có thể lý giải vì chuẩn mực kế toán và chuẩn mực báo cáo tài chính nhận được nhiều sự quan tâm và là vấn đề gây nhiều tranh luận ở phạm vi quốc tế cũng như ảnh hưởng đến lợi ích của nhiều quốc gia và khu vực, trong đó có Việt Nam. Trong khi đó, chuẩn mực kế toán khu vực công không chi phối nhiều đến các quốc gia cũng như ít có sự biến động và hơn nữa, Việt Nam chưa có kế hoạch xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán khu vực công cho quốc gia.

4. Phương pháp nghiên cứu

Trên cơ sở mục tiêu nghiên cứu, luận án sử dụng kết hợp nhiều phương pháp nghiên cứu, cụ thể:

- Để giải quyết câu hỏi thứ nhất, luận án sử dụng phương pháp hệ thống hóa, tổng hợp, phân tích nhằm xem xét bản chất của quá trình hội tụ, hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, xu thế hội tụ và hệ thống chuẩn mực kế toán cũng như kinh nghiệm của một số quốc gia để có định hướng cho Việt nam xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính.
- Để giải quyết câu hỏi thứ hai, luận án đã kết hợp phương pháp phân tích định lượng và định tính. Đối với phương pháp định lượng, luận án sử dụng bao gồm thống kê mô tả, phân tích phương sai nhằm khảo sát thực trạng áp dụng chuẩn mực kế toán tại Việt Nam của những người sử dụng thông tin kế

toán gồm người lập (doanh nghiệp), người sử dụng (nhà đầu tư) và kiểm toán viên về nội hàm chuẩn mực kế toán, khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn, thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính và nghiên cứu hành vi. Về phương pháp nghiên cứu định tính, luận án khảo sát ý kiến các chuyên gia, những người có sự nghiên cứu chuyên sâu và hiểu biết rộng, để đánh giá sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và mức độ cần thiết để chỉnh sửa cũng như điều kiện cần và đủ để ban hành các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

- Để giải quyết câu hỏi thứ ba, luận án áp dụng phương pháp nghiên cứu định tính tương tự như phương pháp của câu hỏi thứ hai nhưng để xem xét quan điểm của các chuyên gia về hội tụ, cách thức hội tụ cũng như các đề xuất liên quan đến hội tụ của Việt Nam.

5. Những đóng góp của luận án

Những đóng góp của luận án bao hàm về lý luận và thực tiễn, cụ thể:

Về lý luận, luận án đã giải quyết được những nội dung sau:

- Hệ thống các khái niệm cơ bản liên quan đến hòa hợp và hội tụ, từ đó làm rõ bản chất của hội tụ kế toán quốc tế.
- Đánh giá tổng thể về xu thế hội tụ kế toán quốc tế của các quốc gia.
- Đánh giá những thành quả và tồn tại trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.
- Khái quát các mô hình hội tụ kế toán quốc tế của các quốc gia khu vực.
- Xây dựng định hướng cho Việt Nam trong việc phát triển hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính để đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

Về thực tiễn, luận án đã góp phần vào các vấn đề như:

- Giúp cơ quan quản lý Nhà nước mà cụ thể là Bộ Tài chính có những nhận định đúng đắn trong việc xây dựng chiến lược và lộ trình thích hợp cho Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

- Là kênh thông tin hữu ích cho những nhà nghiên cứu trong lĩnh vực kinh tế nói chung và kế toán, kiểm toán nói riêng để tiếp tục nghiên cứu sâu và phát triển rộng hơn những vấn đề liên quan.

6. Bố cục của luận án

Trên cơ sở mục tiêu của luận án, tác giả tập trung giải quyết ba vấn đề chủ yếu như đã nêu trong phần mục tiêu nghiên cứu. Tác giả tiếp cận theo phương cách giải quyết từng vấn đề tương ứng với mỗi chương. Mặc dù mỗi vấn đề được giải quyết riêng nhưng trong tổng thể luận án là hệ thống có mối quan hệ chặt chẽ và phù hợp với mục tiêu nghiên cứu.

Luận án gồm 159 trang, 15 bảng và 14 phụ lục. Nội dung của luận án, ngoài phần mở đầu và kết luận, bao gồm 3 chương:

- Chương 1: Tổng quan chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và xu thế hội tụ chuẩn mực báo cáo tài chính.
- Chương 2: Khảo sát và đánh giá hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế.
- Chương 3: Định hướng xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ VÀ XU THẾ HỘI TỤ CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Lịch sử bốn mươi năm hình thành và phát triển của các chuẩn mực kế toán quốc tế (nay là các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế) là quá trình không ngừng tăng lên của vai trò các chuẩn mực này trên thế giới nhưng cũng là quá trình không ngừng tìm kiếm một giải pháp toàn cầu của các tổ chức lập qui quốc tế. Đó cũng là quá trình mà mỗi quốc gia, với những đặc điểm kinh tế, pháp lý, chính trị, văn hóa riêng phải thích ứng với sự thay đổi trên thế giới để giảm thiểu thiệt hại và tối đa hóa các lợi ích.

Chương này hệ thống hóa lại quá trình trên thông qua tổng quan các nghiên cứu về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và xu thế hội tụ quốc tế hiện nay với nội dung như sau:

- Trong phần đầu tiên, luận án phân tích lịch sử phát triển, các tác nhân, kết quả đạt được, các trở ngại cũng như tác động của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đến chất lượng báo cáo tài chính để qua đó nhận dạng được bản chất của quá trình phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
- Phần kế tiếp chương này đề cập đến các nhân tố tác động đến sự hình thành các hệ thống kế toán quốc gia. Các phân tích này có ý nghĩa quan trọng trong việc hiểu được xu hướng hội tụ kế toán của các quốc gia ở phần sau.
- Phần cuối của chương này khảo sát xu hướng hội tụ kế toán của một số quốc gia được chọn lựa, qua đó cho thấy, cách thức mà các quốc gia này chọn chiến lược tiếp cận trong bối cảnh vai trò của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ngày càng tăng lên.

1.1. Bản chất quá trình phát triển các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

1.1.1. Lược sử phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) là tên gọi của các chuẩn mực do Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành. Quá trình hình thành và phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tính từ khi Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế - IASC (tiền thân của IASB) được thành lập đã trải qua tròn bốn mươi năm với những giai đoạn khác nhau. Để làm nổi bật xu thế hội tụ của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, tác giả chia thành hai giai đoạn chính đó là giai đoạn trước và sau hội tụ kế toán.

1.1.1.1. Giai đoạn trước hội tụ (1973 – 2001)

Giai đoạn này bắt đầu khi IASC hình thành và kết thúc khi IASC hoàn tất quá trình tái cơ cấu chuyển giao vai trò cho IASB.

Năm 1973, sau nhiều nỗ lực của các tổ chức nghề nghiệp kế toán trên thế giới, IASC hình thành với mục đích xây dựng và ban hành các chuẩn mực kế toán vì lợi ích công chúng được chấp nhận và tuân thủ trên thế giới cũng như hướng đến việc cải thiện và hòa hợp về các quy định liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính (IASC, 1998a).

Với các thành viên ban đầu là tổ chức nghề nghiệp đến từ 10 quốc gia, đến cuối năm 2000, IASC có 156 thành viên đến từ 114 quốc gia. Việc điều hành IASC được thực hiện bởi một Ủy ban gồm đại diện tổ chức nghề nghiệp từ 13 quốc gia, được chỉ định bởi Hội đồng của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC). Một chuẩn mực kế toán quốc tế chỉ được thông qua khi có ít nhất ba phần tư số thành viên của Ủy ban đồng ý (IASC, 1998b).

Trong gần 30 năm, IASC ban hành được Khuôn mẫu lý thuyết về việc lập và trình bày báo cáo tài chính và 41 chuẩn mực kế toán quốc tế, trong đó có 31 chuẩn mực có hiệu lực đến cuối năm 2000. Các chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở xây

dựng chuẩn mực kế toán tại nhiều quốc gia cũng như được chấp nhận bởi nhiều cơ quan quản lý thị trường chứng khoán.

Một thành quả quan trọng trong giai đoạn này là thỏa thuận với Tổ chức quốc tế các cơ quan quản lý thị trường chứng khoán (IOSCO) về việc phát triển các chuẩn mực kế toán quốc tế phục vụ cho thị trường vốn năm 1995 với kết quả là năm 2000, Ủy ban Kỹ thuật của IOSCO khuyến cáo các cơ quan quản lý thị trường vốn các nước cho phép các công ty nước ngoài được lựa chọn chuẩn mực kế toán quốc tế thay cho chuẩn mực kế toán quốc gia (Doupnik & Perera, 2007). Giai đoạn này kết thúc vào cuối năm 2000 với sự tái cấu trúc IASC hình thành IASB năm 2001.

1.1.1.2. Giai đoạn hội tụ (từ năm 2001 đến nay)

Thực ra từ năm 1996, IASC đã bắt đầu nghiên cứu để cải cách cơ cấu tổ chức của mình và năm 2001. Tuy nhiên phải đến năm 2001, IASB mới được thành lập thay thế chức năng ban hành chuẩn mực của IASC. Cũng trong năm này, Tổ chức ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC Foundation) đã hình thành với chức năng giám sát hoạt động, cơ cấu và chiến lược cũng như tài trợ cho IASB.

Mục tiêu hoạt động của IASB thay đổi đáng kể so với IASC, trong đó hướng đến việc hình thành một bộ chuẩn mực báo cáo tài chính toàn cầu, chất lượng cao phục vụ cho các nhà đầu tư trên thị trường vốn cũng như các bên khác để đưa ra quyết định kinh tế; đồng thời thúc đẩy quá trình hội tụ chuẩn mực kế toán quốc gia với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IASC Foundation, 2010). Thuật ngữ “hội tụ” bắt đầu được dùng chính thức để thay thế cho thuật ngữ “hòa hợp” trước đây.

IASB một mặt giữ lại các chuẩn mực kế toán quốc tế hiện hành, một mặt ban hành các chuẩn mực mới là chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Các chuẩn mực kế toán quốc tế hiện hành cũng được xem xét lại, chỉnh sửa và ban hành dưới tên chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế khi thích hợp. Trong hơn mười năm qua, đã có 13 chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được ban hành và nhiều chuẩn mực kế toán quốc tế được chỉnh sửa, bổ sung. Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Framework) cũng được ban hành mới năm 2010.

Thuật ngữ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được sử dụng theo nghĩa rộng bao gồm tất cả các chuẩn mực do IASB ban hành.

Một trong những cột mốc trong giai đoạn này là thỏa thuận Norwalk 2002 với Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ (FASB) về việc hai bên hợp tác phát triển các chuẩn mực kế toán chất lượng cao cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính trong nước cũng như xuyên quốc gia. Sau đó, hàng loạt dự án hội tụ giữa hai hệ thống chuẩn mực có ảnh hưởng lớn nhất thế giới này đã được tiến hành. Đồng thời, chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được chấp nhận ngày càng nhiều hơn tại các thị trường vốn trên thế giới. Từ năm 2005, tất cả các thị trường vốn thuộc Liên minh châu Âu (EU) phải áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho việc lập báo cáo tài chính. Quy định tương tự tại thị trường Canada (2011), Hàn quốc (2011), Nga (2012), Mexico (2012)... Hoa Kỳ đã cho phép các công ty nước ngoài niêm yết tại nước này sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà không cần chỉnh hợp từ 1/1/2008¹. Bên cạnh đó, nhiều quốc gia hoặc thị trường vốn đã công bố kế hoạch hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong những năm tới (IFRS, 2012c).

Tóm lại, quá trình phát triển của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cũng là quá trình chuyển đổi từ mục tiêu “hòa hợp” sang “hội tụ” với điểm mốc là năm 2001, khi IASC tái cơ cấu để thúc đẩy xa hơn quá trình hội tụ kế toán quốc tế.

1.1.2. Bản chất của quá trình phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Quá trình phát triển của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trên được quan tâm nhiều bởi các nhà nghiên cứu về các tác nhân, sự thành công và trở ngại cũng như các tác động đến chất lượng báo cáo tài chính và nền kinh tế. Phân phân tích tổng quan

¹ Gần đây, Hoa Kỳ có một vài thay đổi trong cách thức hội tụ, vấn đề này sẽ được trình bày sâu hơn trong phần sau của chương này, khi khảo sát chi tiết về quốc gia này.

dưới đây nhằm tìm hiểu bản chất của quá trình phát triển của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế thông qua phân tích đặc điểm của quá trình này.

1.1.2.1. Các tác nhân thúc đẩy quá trình hội tụ

Nobes & Parker (1995) cho rằng quá trình hòa hợp kế toán quốc tế xuất phát từ lợi ích của các bên bao gồm các tổ chức xuyên quốc gia (ví dụ như EU), các công ty đa quốc gia, các công ty kiểm toán quốc tế và các cơ quan thuế. Các tác giả này cũng nêu các ví dụ về sự khác biệt lớn của chuẩn mực kế toán giữa các quốc gia như một yếu tố tác động đến yêu cầu hòa hợp kế toán quốc tế.

Schweikart & Gray (1996) đưa ra các tác nhân thúc đẩy quá trình hòa hợp là sự gia tăng các hoạt động toàn cầu trong kinh doanh, nhu cầu hình thành một thị trường chung của châu Âu, sự toàn cầu hóa thị trường vốn, sự tư nhân hóa của các doanh nghiệp nhà nước và nhu cầu giảm chi phí liên quan đến báo cáo tài chính.

Liên quan đến sự thay đổi chiến lược và cải cách của IASB dẫn đến quá trình hội tụ kế toán quốc tế, Tweedie, Chủ tịch IASB giai đoạn 2001 - 2011 giải thích cuộc khủng hoảng tài chính châu Á năm 1997 đã thúc đẩy các quốc gia tìm kiếm một hệ thống chuẩn mực kế toán đáng tin cậy và chuẩn mực kế toán quốc tế đáp ứng được yêu cầu này. Mặt khác, chính Hoa Kỳ cũng ngày càng nhận ra họ có lợi khi sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vì các nhà đầu tư Hoa Kỳ gia tăng đầu tư vào thị trường vốn các nước ngày càng nhiều cũng như các công ty Hoa Kỳ ngày càng mở rộng hoạt động ngoài nước (Kranacher, 2010). Hail et al (2009) phân tích các yếu tố chính trị, kinh tế liên quan đến việc Hoa Kỳ chấp nhận hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế là do sự so sánh giữa các lợi ích tương lai (cho nhà đầu tư, cho doanh nghiệp) với chi phí bỏ ra một lần để chuyển đổi.

1.1.2.2. Các kết quả đạt được của quá trình hòa hợp và hội tụ kế toán quốc tế

Sự thành công của IASC/IASB có vẻ rất rõ ràng khi ngày càng nhiều quốc gia cũng như thị trường vốn thừa nhận chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Tuy nhiên, các nghiên cứu khoa học cho rằng cần có những bằng chứng thực nghiệm cũng như một sự phân tích sâu hơn.

Các nghiên cứu thực nghiệm nhằm đánh giá mức độ hòa hợp quốc tế về kế toán sau khi IASC ra đời được tiến hành từ thập kỷ 1980 (Baker & Barbu, 2007). Tuy nhiên, phải đến năm 1990, Tay & Parker (1990) mới đưa ra một mô hình giải thích khái niệm “hòa hợp” và phân biệt với “tiêu chuẩn hóa” làm cơ sở cho việc đánh giá mức độ này. Theo đó, quá trình “hòa hợp” là sự chuyển hóa từ trạng thái đa dạng hoàn toàn về các phương pháp kế toán sang trạng thái hòa hợp, có nghĩa là sự hình thành các nhóm doanh nghiệp tập trung vào một số ít các phương pháp kế toán. Trong khi đó, quá trình “tiêu chuẩn hóa” là sự chuyển hóa sang trạng thái thống nhất. Như vậy, “tiêu chuẩn hóa” bao hàm cả sự “hòa hợp” và sau đó, sự giảm thiểu các lựa chọn về phương pháp kế toán.

Các tác giả trên cũng đưa ra hai dạng hòa hợp/tiêu chuẩn hóa là “quy định” (de jure) và “thực tế” (de facto). Với dạng thứ nhất, sự hòa hợp/tiêu chuẩn hóa diễn ra trên các quy định kế toán của tổ chức lập quy. Trong khi đó, dạng thứ hai là việc áp dụng trên thực tế của các công ty.

Giai đoạn trước hội tụ (1973 – 2001)

Trong giai đoạn này, kết quả các nghiên cứu còn khá trái ngược. Trong khi một số nghiên cứu kết luận có sự gia tăng về tính hòa hợp thì một số khác đánh giá ngược lại (Bảng 1.1). Có thể giải thích như Tay & Parker (1990), các nghiên cứu trên không thống nhất về định nghĩa về hòa hợp/tiêu chuẩn hóa và có những hạn chế về phương pháp nghiên cứu. Tuy nhiên, các nghiên cứu vào cuối thời kỳ này, khi chuẩn mực kế toán quốc tế đã được chấp nhận bởi IOSCO, mức độ hòa hợp được đánh giá cao hơn.

Giai đoạn hội tụ (từ năm 2001 đến nay)

Như đã trình bày ở phần trên, trong giai đoạn này, mục tiêu của IASB thay đổi so với trước đây. Theo đó, IASB hướng đến phát triển hệ thống chuẩn mực chất lượng cao ở phạm vi toàn cầu, đảm bảo tính minh bạch và thông tin có thể so sánh trên báo cáo tài chính áp dụng trên thị trường vốn quốc tế. Đồng thời, IASB chủ động hợp tác với các quốc gia để hướng đến sự hội tụ của chuẩn mực kế toán quốc gia.

Bảng 1.1: Các nghiên cứu về đánh giá mức độ hòa hợp/tiêu chuẩn hóa (1973 – 2001)

Tác giả	Hướng nghiên cứu	Đối tượng	Kết quả
Nair & Frank (1980)*	Tiêu chuẩn hóa/Quy định	Sử dụng Bản khảo sát của PriceWaterhouseCoopers về các quy định kế toán các nước của năm 1973, 1975 và 1979*	Sự hình thành của IASC xảy ra cùng lúc với quá trình hòa hợp tăng lên của các chuẩn mực kế toán
Evans & Taylor (1982)*	Tiêu chuẩn hóa/Thực tế	Báo cáo tài chính của năm quốc gia “quan trọng” trong IASC là Anh, Hoa Kỳ, Đức, Nhật và Pháp trong sáu năm.	IASC có ảnh hưởng không đáng kể
McKinnon & Janell (1984)*	Tiêu chuẩn hóa/Quy định	Sử dụng Bản khảo sát của PriceWaterhouseCoopers về các quy định kế toán các nước của năm 1973, 1975 và 1979	IASC không thành công trong việc thay đổi các chuẩn mực hiện tại hoặc ban hành các chuẩn mực mới
Doupnik & Taylor (1985)*	Tiêu chuẩn hóa/Quy định	Sử dụng Bản khảo sát của PriceWaterhouseCoopers về các quy định kế toán của các nước năm 1979 đối chiếu với Bảng khảo sát của tác giả năm 1983.	Có sự gia tăng tính tuân thủ các chuẩn mực của IASC
Nobes (1990)	Hòa hợp/Thực tế	Báo cáo tài chính của 200 công ty đa quốc gia niêm yết tại Hoa Kỳ về các quy định của IAS 3, 4 và 22 (là các vấn đề mà những nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung của Hoa Kỳ không quy định)	Có ít hơn 50% công ty được khảo sát tuân thủ quy định.

Bảng 1.1: Các nghiên cứu về đánh giá mức độ hòa hợp/tiêu chuẩn hóa (1973 – 2001) (tiếp theo)

Tác giả	Hướng nghiên cứu	Đối tượng	Kết quả
Van der Tas (1992)	Hòa hợp/Thực tế	Báo cáo tài chính của 154 công ty niêm yết châu Âu trong thời gian 1978 - 1988 về kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại	Có sự tăng lên của sự hòa hợp, nhất là đối với báo cáo tài chính hợp nhất và các nội dung chính hợp trong thuyết minh.
Lainez et al (1999)	Hòa hợp/Thực tế	Báo cáo tài chính của 31 công ty niêm yết tại Tây Ban Nha năm 1995	Mức độ hòa hợp trung bình đối với phương pháp chuẩn và ở mức khá đối với phương pháp thay thế
Garrido et al (2002)	Hòa hợp/Quy định	So sánh mức độ cho phép lựa chọn các phương pháp kế toán của IAS qua các giai đoạn A (1973 - 1988), B (1989 - 1995) và C (1995 về sau)	IASC đã thực hiện được một tiến trình hòa hợp đáng kể thông qua các IAS được ban hành và chỉnh sửa, bổ sung.

Nguồn: () Theo Tay & Parker (1990), các nghiên cứu còn lại tác giả tự tổng hợp.*

Như vậy, thuật ngữ “hội tụ” được IASB sử dụng thay thế cho thuật ngữ “hòa hợp” trong mục tiêu hoạt động của mình. Tương ứng với nó, chuẩn mực quốc tế được định hình lại, nhắm đến một mục tiêu tham vọng hơn “một hệ thống toàn cầu chất lượng cao” nhưng với một phạm vi hẹp hơn “thị trường vốn quốc tế”. Zeff (2007) giải thích IASB chuyển sang sử dụng khái niệm hội tụ nhằm gia tăng tính so sánh của các chuẩn mực ở một mức chất lượng cao. Zhang & Qu (2010) cho rằng hòa

hợp và hội tụ không đối lập với nhau, cả hai thuật ngữ này phản ánh quá trình phát triển của chuẩn mực kế toán ở những mức độ khác nhau.²

Các nghiên cứu trong giai đoạn này tiếp tục phát triển các công cụ đánh giá định lượng sự hội tụ. Đối tượng nghiên cứu không chỉ tập trung vào các quốc gia phát triển mà mở rộng cho các quốc gia đang phát triển. Hướng nghiên cứu thường tập trung vào thực tế hơn là quy định. Một số tác giả vẫn nghiên cứu theo chiều rộng thông qua so sánh nhiều quốc gia, một số khác tập trung so sánh một quốc gia qua những mốc thời gian khác nhau.

Kết quả tóm tắt một số nghiên cứu giai đoạn này (Bảng 1.2) cho thấy tồn tại những khoảng cách lớn trong quá trình hội tụ tại các quốc gia, kể cả quốc gia phát triển và quốc gia đang phát triển. Thứ nhất, sự khác biệt phát sinh do chính những lựa chọn mà chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho phép. Thứ hai, sự khác biệt do yêu cầu thuyết minh của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế không được tuân thủ bởi các công ty trong thực tế. Cuối cùng, các khác biệt do khó khăn trong việc áp dụng những chuẩn mực đòi hỏi các tính toán phức tạp như đánh giá về lợi thế thương mại.

Như vậy, mặc dù quá trình hội tụ ngày càng diễn ra trên phạm vi toàn cầu nhưng các nghiên cứu cho thấy trên thực tế còn những hạn chế lớn khi so sánh mức độ hội tụ giữa các quốc gia hay giữa các doanh nghiệp trong cùng một quốc gia. Ngay trong bản thân các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, có những chuẩn mực dễ dàng được đồng thuận nhưng có những chuẩn mực mà việc hội tụ là một điều khó khăn.

² Bader (2009) và một số tác giả sử dụng thuật ngữ “convergence” với một nghĩa khác. Theo đó, hội tụ được hiểu như một chọn lựa để hội nhập quốc tế về kế toán, đối lập với cách thứ hai là áp dụng toàn bộ chuẩn mực quốc tế (adoption). Trong luận án, chúng tôi dịch thuật ngữ này là “tiệm cận”. Vấn đề này sẽ bàn sâu ở phần sau của chương này.

Bảng 1.2: Các nghiên cứu về mức độ hội tụ (từ 2001 đến nay)

Tác giả	Hướng nghiên cứu	Đối tượng	Kết quả
Peng et al (2008)	Thực tế	Sự hội tụ với chuẩn mực quốc tế của Trung quốc với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trên thực tế.	Việc tuân thủ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tăng lên nhưng thấp hơn so với việc tuân thủ theo chuẩn mực của Trung quốc. Tác giả cho rằng tại Trung quốc, sự hội tụ về quy định và hội tụ trên thực tế là hai vấn đề khác biệt nhau.
Laili (2008)	Thực tế	Việc áp dụng và công bố thông tin về lợi thế thương mại của các công ty Malaysia so với yêu cầu của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.	Năm 2007 có tăng lên một ít so với năm 2006 nhưng vẫn chưa đủ bằng chứng về một sự thay đổi có hệ thống.
Cairns et al (2011)	Thực tế	Việc áp dụng các quy định về giá trị hợp lý của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế của hai quốc gia Anh và Úc	Các quy định của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế giúp tăng khả năng so sánh đối với một số chuẩn mực nhưng lại làm giảm hoặc không thay đổi đối với một số chuẩn mực.
Verriest et al (2011)	Thực tế	Việc thuyết minh báo cáo tài chính của các công ty tại 15 quốc gia châu Âu có tuân thủ quy định của IFRS không.	Mức độ tuân thủ và chất lượng thuyết minh rất khác nhau giữa các công ty.

Bảng 1.2: Các nghiên cứu về mức độ hội tụ (từ 2001 đến nay) (tiếp theo)

Tác giả	Hướng nghiên cứu	Đối tượng	Kết quả
Lasmin (2011a)	Thực tế/ Quy định	Mức độ hội tụ theo quy định và trên thực tế tại Indonesia.	Mức hội tụ tăng lên cả trên quy định và trên thực tế. Tuy nhiên, mức tuân thủ thực tế không theo kịp mức tuân thủ theo quy định.
Carlin et al (2010)	Thực tế	Việc áp dụng và công bố thông tin về lợi thế thương mại của các công ty Singapore so với yêu cầu của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.	Mức tuân thủ và thuyết minh còn kém đối với việc đánh giá tổn thất của lợi thế thương mại.

Nguồn: Tổng hợp của tác giả.

1.1.2.3. Các trở ngại của quá trình hội tụ

Những vướng mắc trên của quá trình hội tụ được giải thích bởi các nhà phân tích trên nhiều khía cạnh khác nhau:

- Ball (2006) giải thích do vấn đề sử dụng giá trị hợp lý của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, sự phức tạp và tính xét đoán cao của giá trị hợp lý không được chấp nhận bởi nhiều quốc gia. Bên cạnh đó, mặc dù quá trình toàn cầu hóa ngày càng mạnh mẽ, thị trường chứng khoán và hệ thống luật pháp vẫn phụ thuộc vào đặc điểm của mỗi quốc gia trong khi chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế bản thân nó thiếu tính bắt buộc tuân thủ.
- Ramanna (2011) phân tích yếu tố chính trị của quá trình hội tụ quốc tế thông qua phân tích ba quốc gia là Canada, Trung quốc và Ấn độ. Theo tác giả này, mỗi quốc gia có chiến lược khác nhau trong quá trình hội tụ tùy theo vị thế chính trị của mình. Các quốc gia có vị thế chính trị mạnh sẽ tìm cách tác động vào IASB để hội tụ theo cách thuận lợi cho quốc gia họ.

- Lasmin (2011a) cho rằng việc hội tụ trên thực tế đòi hỏi nhiều thời gian và nỗ lực hơn là việc đơn thuần tuân thủ trên quy định, điều này đặc biệt đúng với các quốc gia đang phát triển.

- Ehoff & Fischer (2013) cho rằng việc chấp nhận hoàn toàn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế có thể khiến tổ chức lập quy của quốc gia lo ngại sẽ không kiểm soát được các chuẩn mực kế toán, và do đó không hoàn thành được vai trò bảo vệ nhà đầu tư của mình.

1.1.2.4. Các ảnh hưởng của việc hội tụ đến chất lượng báo cáo tài chính và nền kinh tế

Các nhà lập qui cho rằng quá trình hội tụ sẽ giúp cải thiện khả năng so sánh của thông tin tài chính, giảm chi phí cho người sử dụng, người lập báo cáo tài chính và kiểm toán viên và do đó, sẽ nâng cao hiệu quả của thị trường vốn quốc tế (Herz & Petrone, 2005 và Tweedie & Seidenstein, 2005)

Trên thực tế, các nghiên cứu thực nghiệm có được những bằng chứng về những ảnh hưởng ở những mức độ khác nhau:

- Về phương diện nâng cao chất lượng của báo cáo tài chính, Christensen et al (2008) ghi nhận sự cải thiện chất lượng trong việc giảm các thủ thuật chi phối thu nhập (earning management) và tăng tính kịp thời của thông tin của các công ty Đức. Tuy nhiên, kết quả này chỉ đạt được ở những công ty tự nguyện áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trước khi bị bắt buộc. Điều này cho thấy tác dụng cải thiện báo cáo tài chính chỉ diễn ra khi doanh nghiệp ý thức được sự cần thiết của quá trình hội tụ.

- Về tác động của quá trình hội tụ đến đầu tư đa quốc gia, một nghiên cứu của Lee & Fargher (2010) cho thấy có mối quan hệ giữa việc chấp nhận chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế với sự gia tăng đầu tư đa quốc gia của các nhà đầu tư Úc.

- Trong một hướng nghiên cứu khác, Armstrong et al (2010) theo dõi phản ứng của thị trường chứng khoán châu Âu đối với các thông tin về việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Kết quả chung cho thấy các nhà

đầu tư hy vọng vào quá trình hội tụ giúp nâng cao chất lượng thông tin, giảm tính bất đối xứng thông tin, tăng cường tính tuân thủ và hội tụ. Mặc dù vậy, các tác giả cũng ghi nhận phản ứng tiêu cực của các nhà đầu tư từ các quốc gia theo hệ thống điện luật.

- Lasmin (2011b) xem xét liệu quá trình hội tụ kế toán có thúc đẩy gia tăng dòng đầu tư trực tiếp nước ngoài cũng như thương mại quốc tế vào các nước đang phát triển hay không. Nghiên cứu này cho thấy tại các quốc gia đang phát triển chấp nhận chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, không có sự gia tăng về đầu tư và thương mại quốc tế. Tác giả cho rằng vì chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được xây dựng bởi các quốc gia phát triển trong khi các quốc gia đang phát triển có môi trường kinh tế, xã hội và chính trị khác hẳn.

1.1.2.5. Bản chất của quá trình hội tụ kế toán quốc tế

Các phân tích trên đây cho thấy bản chất của quá trình phát triển chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế là sự tìm kiếm giải pháp cho một hệ thống chuẩn mực kế toán đáp ứng nhu cầu toàn cầu hóa nền kinh tế và thị trường vốn. Quá trình này có các đặc điểm sau:

- Do sự gắn kết và phụ thuộc giữa các nền kinh tế và thị trường vốn giữa các quốc gia ngày càng tăng lên, quá trình phát triển của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đã chuyển từ mục tiêu hòa hợp sang mục tiêu hội tụ.
- Kết quả của quá trình phát triển không đồng đều giữa quy định và thực tế, giữa các quốc gia và trong từng vấn đề của kế toán.
- Quá trình phát triển này luôn gặp trở ngại trước hết từ sự khác biệt giữa các quốc gia và sau đó là những sức ép chính trị từ lợi ích của các bên trong quá trình này.
- Mỗi quốc gia cần có sự chủ động và tầm nhìn trong việc lựa chọn chiến lược hội tụ phù hợp với đặc điểm của quốc gia.

- Lợi ích của quá trình hội tụ là nâng cao chất lượng thông tin, tạo niềm tin cho nhà đầu tư, thúc đẩy tăng cường đầu tư, mặc dù kết quả không giống nhau giữa các quốc gia phát triển và quốc gia đang phát triển.

1.1.3. Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, hiểu theo nghĩa rộng, không chỉ là những nguyên tắc và các qui định kế toán trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính mà còn gắn chặt với yếu tố thể chế, bao gồm tổ chức lập quy cũng như quy trình xây dựng và ban hành chuẩn mực. Phần này trình bày các yếu tố thể chế và các bộ phận cơ bản của các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

1.1.3.1. Tổ chức lập qui

Tổ chức lập qui của hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế bao gồm các tổ chức phối hợp thực hiện trên cơ sở cấu trúc hoạt động độc lập, (IASC Foundation, 2010), bao gồm: [Phụ lục 1]

- Tổ chức ủy ban chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Foundation)
- Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB)
- Hội đồng tư vấn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Advisory Council)
- Ủy ban Hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Interpretations Committee)

a. Tổ chức ủy ban chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Foundation)

Trong quá trình tái cấu trúc để chuyển đổi từ IASC thành IASB, nhằm tài trợ và giám sát cho các hoạt động soạn thảo và ban hành chuẩn mực kế toán quốc tế, IASC Foundation được thành lập vào năm 2000 và đã đổi tên thành IFRS Foundation từ ngày 31/03/2010. Mục tiêu hoạt động của tổ chức này là phát triển hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế chất lượng cao có thể hiểu được, mang tính tuân thủ và được chấp nhận toàn cầu trên cơ sở nguyên tắc rõ ràng vì lợi ích cộng đồng. Đồng thời tổ chức này đẩy mạnh việc sử dụng và áp dụng nhất quán những chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cũng như tạo sự thuận lợi trong việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

b. Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế

Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế có trách nhiệm trong việc soạn thảo và ban hành các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế; công bố các dự thảo ra công chúng; cung cấp chi tiết các nghiên cứu và các công việc khác cho các hệ thống chuẩn mực của các quốc gia; thiết lập qui trình kiểm tra các phản ánh; hình thành các nhóm tư vấn chuyên môn để có những tham vấn đối với các dự án quan trọng; công bố các kết luận về chuẩn mực và các dự thảo . . .

Các thành viên của IASB có đầy đủ chuyên môn và kinh nghiệm thực tế về thị trường và kinh doanh quốc tế được bầu chọn từ Ban quản trị nhằm đảm bảo IASB không bị chi phối hay ảnh hưởng của bất kỳ một thể chế hay lợi ích khu vực. Không có sự kiêm nhiệm giữa thành viên Ban quản trị và IASB. Theo cấu trúc mới, IASB có 16 thành viên trong đó ít nhất là 13 thành viên làm việc toàn thời gian còn 3 thành viên là bán thời gian và đại diện cho các châu lục.

c. Hội đồng tư vấn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Hội đồng tư vấn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được chính thức đổi tên từ Hội đồng tư vấn chuẩn mực kế toán quốc tế (SAC) từ ngày 31/03/2010 với mục tiêu tư vấn chương trình làm việc của IASB cũng như các quyết định và thứ tự ưu tiên các công việc. Ngoài ra, bộ phận này cũng cung cấp các quan điểm của các cá nhân hay tổ chức về những dự án xây dựng chuẩn mực và các tham vấn khác cho IASB và Ban quản trị.

Thành viên tổ chức này được bổ nhiệm bởi Ban quản trị với số lượng trên 30 thành viên bao gồm những cá nhân và các tổ chức quan tâm đến chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Thành viên đại diện cho các khu vực địa lý và ở các lĩnh vực chuyên môn.

d. Ủy ban Hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Ủy ban Hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRIC) thay thế cho Ủy ban Hướng dẫn thường trực (SIC) vào năm 2002 nhằm soạn thảo các hướng dẫn cũng như những vấn đề chưa được qui định trong chuẩn mực.

Các thành viên đại diện các tổ chức bao gồm các chuyên gia có trình độ chuyên môn, đa dạng gồm những người có kinh nghiệm về thị trường và kinh doanh quốc tế, các nhà phân tích báo cáo tài chính.

1.1.3.2. Qui trình ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được phát triển thông qua một qui trình chặt chẽ và minh bạch dưới hình thức những dự án. Qui trình này mở rộng sự tham gia của các nhà kế toán, các nhà phân tích tài chính, những người sử dụng báo cáo tài chính, các tổ chức kinh doanh, cơ quan chứng khoán, những chuyên gia và những tổ chức, cá nhân quan tâm trên toàn thế giới. IASB công khai những dự án quan trọng, quyết định chương trình và ưu tiên thứ tự công việc, những vấn đề chuyên môn được thảo luận trong buổi họp. Có thể thấy, qui trình ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế gồm 6 bước cơ bản như sau: (IFRS Foundation, 2012a, trang 8 - 13).

Bước 1: Thiết lập chương trình

Khi quyết định nội dung chương trình, IASB xem xét tính thích hợp đối với các đối tượng sử dụng thông tin và mức độ tin cậy của thông tin được cung cấp; các hướng dẫn hiện tại; khả năng làm gia tăng tính hội tụ và chất lượng của chuẩn mực được nâng cao. IASB tăng cường thảo luận về các nội dung chương trình cũng như các quan điểm từ các tổ chức lợi ích khác, IFRS Advisory Council, IFRS Interpretations Committee, các nghiên cứu viên. Kết quả sẽ được IASB quyết định trong cuộc họp công khai để tiến tới ban hành các dự án nghiên cứu cũng như lên chương trình hoạt động của IASB.

Bước 2: Xây dựng kế hoạch dự án

Khi bổ sung nội dung vào chương trình hoạt động, IASB quyết định quản lý dự án độc lập hay liên kết với các tổ chức ban hành chuẩn mực. Sau khi xem xét bản chất của việc ban hành và mức độ lợi ích giữa các tổ chức, IASB sẽ hình thành Nhóm hoạt động để thực hiện công việc theo kế hoạch.

Bước 3: Phát triển và công bố bản thảo luận

Mặc dù bản thảo luận không phải là bước bắt buộc trong qui trình nhưng IASB thường công bố bản thảo ra công chúng về bất cứ các chủ đề mới để thu hút sự tham gia từ các tổ chức. Bản thảo luận về cơ bản bao hàm tổng thể việc ban hành, phương pháp tiếp cận, quan điểm của các tác giả hay của IASB. IASB thường kỳ hạn 120 ngày cho việc thảo luận các bản thảo (nhưng có thể dài hơn nếu những dự án quan trọng). Sau thời hạn, tất cả những bình luận được tập hợp để IASB xem xét và được đăng tải trên website (trang mạng thông tin) của IASB.

Bước 4: Phát triển và ban hành dự thảo chuẩn mực

Ban hành dự thảo là bước bắt buộc trong qui trình. Không như bản thảo, các dự thảo có các đề xuất cụ thể để hình thành chuẩn mực. Khi dự thảo được hoàn tất, IASB sẽ bỏ phiếu kín và sau đó được công bố ra công chúng. IASB thường có thời hạn 120 ngày cho những bình luận của dự thảo (những dự án quan trọng thời hạn có thể được kéo dài hơn). Sau những bình luận kết thúc, IASB sẽ xem xét các ý kiến đóng góp và tổ chức các buổi họp để thảo luận. IASB yêu cầu tư vấn từ IFRS Advisory Council.

Bước 5: Phát triển và công bố chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Sau khi tổng hợp các ý kiến nhận được, IASB sẽ tiến hành dự thảo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Dự thảo trước khi bỏ phiếu kín thường được xem xét bởi tổ chức bên ngoài, thông thường là IFRS Interpretations Committee. Trước khi IASB bỏ phiếu kín cho chuẩn mực, dự thảo cuối cùng được đăng tải trên website của IASB. Cuối cùng, thành viên IASB bỏ phiếu kín để công bố chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Bước 6: Sau khi chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được công bố

Sau khi chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế công bố, nhân viên và các thành viên IASB tổ chức những buổi họp đều đặn với các bên có lợi ích, tổ chức ban hành chuẩn mực khác để giúp hiểu biết hơn về nội dung ban hành. IFRS Foundation cũng khuyến khích hoạt động đào tạo để áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. IASB sẽ nghiên cứu nhưng vấn đề như kiểm tra việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, thay đổi môi trường báo cáo tài chính và các yêu cầu pháp lý,

các bình luận của IFRS Advisory Council, IFRS Interpretations Committee, các tổ chức ban hành chuẩn mực khác.

1.1.3.3. Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế bao gồm ba phần:

- Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế
- Các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
- Các hướng dẫn chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

a. Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế

Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (viết tắt IFRS Framework) được ban hành lần đầu tiên vào tháng 4/1989 bởi IASC và sau đó được sửa đổi vào năm 2010 bởi IASB. Trong xu hướng hội tụ quốc tế về kế toán, cụ thể là dự án hội tụ giữa IASB và FASB, qua nhiều lần dự thảo, tháng 9/2010 IFRS Framework đã chính thức được công bố. Mục đích chính của IFRS Framework nhằm cung cấp những khái niệm cơ bản chủ yếu tập trung trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính cho người sử dụng bên ngoài; hướng dẫn IASB trong việc phát triển các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong tương lai; hướng dẫn giải quyết các nội dung chuẩn mực đã ban hành và những vấn đề phát sinh nhưng không đề cập trực tiếp trong chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Nội dung của IFRS Framework bao gồm 4 chương: [Phụ lục 2]

Chương 1: Báo cáo tài chính cho mục tiêu chung

Chương 2: Doanh nghiệp báo cáo

Chương 3: Các đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích

Chương 4: Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế

b. Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Chuẩn mực kế toán quốc tế được ban hành lần đầu tiên vào năm 1975 bởi IASC. Trong thời gian từ 1973 - 2000, IASC đã ban hành các chuẩn mực kế toán quốc tế được đánh số từ 1 đến 41 (một số chuẩn mực kế toán quốc tế bị thay thế hay loại bỏ

nhưng IASC không đánh số lại). Như đã trình bày trên, trong xu hướng hội tụ quốc tế về kế toán tiến tới xây dựng hệ thống chuẩn mực toàn cầu chất lượng cao, song hành với việc tái cấu trúc của tổ chức IASC thành IASB. IASB bắt đầu ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và đến nay IASB đã ban hành 13 chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. [Phụ lục 3]

Ngoài ra, sau những lần dự thảo từ 2004, ngày 9/7/2009 chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa (IFRS for SMEs) đã được ban hành cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) mà thực thực là các công ty không niêm yết với mục đích cung cấp các qui định và nguyên tắc trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin của các chủ nợ, nhà đầu tư, các bên trong nội bộ. [Phụ lục 4]

c. Các hướng dẫn chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Các hướng dẫn, giải thích nhằm bổ sung nội dung chưa được đề cập cụ thể trong chuẩn mực. Các hướng dẫn trước đây là các hướng dẫn chuẩn mực kế toán quốc tế được ban hành bởi SIC. Khi chuyển đổi từ IASC thành IASB, SIC được đổi tên thành IFRIC và ban hành các hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Các hướng dẫn trước đây vẫn tiếp tục có hiệu lực cho đến khi được thay thế [Phụ lục 5]

1.2. Các nhân tố tác động đến hệ thống kế toán quốc gia

Hệ thống kế toán các quốc gia trong quá trình hình thành và phát triển bị tác động bởi các nhân tố và điều này đã làm đa dạng và phong phú trong các nguyên tắc và qui định kế toán của các quốc gia. Để có thể hiểu được xu thế hội tụ kế toán của các quốc gia, cần nhận dạng các nhân tố tác động đến hệ thống kế toán quốc gia. Chính các nhân tố này sẽ ảnh hưởng đến việc một quốc gia sẽ chấp nhận sự hội tụ đến mức độ nào và khó khăn, thuận lợi của quốc gia trong quá trình hội tụ.

Những nhân tố tác động đến hệ thống kế toán tại các quốc gia nhận được nhiều sự quan tâm của các nhà nghiên cứu. Qua thời gian, ngày càng thêm nhiều nhân tố

được nhận diện và đi sâu vào phân tích. Phần trình bày dưới đây tóm tắt những nhân tố theo bốn nhóm chính gồm kinh tế, pháp lý, văn hóa và chính trị.

1.2.1. Nhóm nhân tố kinh tế

Nhóm này bao gồm nhân tố liên quan đến nền kinh tế nói chung và đặc điểm của doanh nghiệp trong nền kinh tế quốc gia:

- Sự phát triển của nền kinh tế có quan hệ với kế toán. Một nền kinh tế phát triển đòi hỏi công cụ kế toán hữu hiệu nhằm tạo niềm tin cho giao dịch cũng như sử dụng vốn hiệu quả (Enthoven, 1965).
- Hệ thống kế toán cũng phát triển theo định hướng phù hợp với xu thế phát triển của nền kinh tế quốc gia. Ví dụ hệ thống kế toán của Úc trước đây rất gần với Anh do mối quan hệ thuộc địa trong quá khứ nhưng càng ngày càng tách biệt do những giao dịch thương mại tăng lên của Úc với Hoa Kỳ và các quốc gia Đông Nam Á (Robert et al, 1998).
- Lạm phát ảnh hưởng đến hệ thống kế toán quốc gia thông qua việc phát triển hay không các phương pháp kế toán đối phó với sự thay đổi lớn về chỉ số giá (Tweedie & Whittington, 1984).
- Nguồn cung cấp tài chính tác động đến cách thức và mức độ cung cấp thông tin kế toán. Tại các quốc gia mà nguồn tài chính cho doanh nghiệp chủ yếu từ thị trường vốn, hệ thống kế toán hướng đến việc công bố thông tin nhiều hơn, kiểm toán và trình bày hợp lý (Nobes & Parker, 1995).
- Cấu trúc doanh nghiệp cũng được xem là một nhân tố có ảnh hưởng đến kế toán. Khi quy mô kinh doanh và mức độ phức tạp của hoạt động doanh nghiệp tăng lên, hệ thống kế toán đòi hỏi phát triển những công cụ tương ứng (Robert et al, 1998). Báo cáo tài chính tập đoàn, hợp nhất kinh doanh, công cụ tài chính... là những ví dụ chứng minh cho luận điểm trên.

1.2.2. Nhóm nhân tố pháp lý

Pháp lý cũng là những nhân tố được ghi nhận sớm về ảnh hưởng đến hệ thống kế toán quốc gia. Nhóm này bao gồm những nhân tố sau:

- Hệ thống pháp luật được xem là một yếu tố tác động lớn đến hệ thống kế toán. Các quốc gia thuộc nhóm thông luật (common law) thường ít ban hành những quy định chi tiết về kế toán hơn các quốc gia thuộc hệ thống điển luật (code law) (Nobes & Parker, 1995).
- Hệ thống thuế và quan hệ giữa thuế và kế toán là một nhân tố tác động đáng kể đến hệ thống kế toán. Robert et al (1998) chia thành ba nhóm quốc gia: nhóm có hệ thống kế toán và hệ thống thuế hoàn toàn độc lập như Hoa Kỳ, Anh; nhóm có hệ thống kế toán và hệ thống thuế chung một hệ thống, trong đó hệ thống thuế quy định chi tiết và kế toán phải theo các quy định của thuế, ví dụ như Pháp, Đức và nhóm có hệ thống thuế đơn giản được dựa trên thông tin của hệ thống kế toán như các quốc gia đang phát triển trong khối thịnh vượng chung.
- Tổ chức nghề nghiệp được nhiều tác giả như Robert et al (1998), Nobes & Parker (1995)... xem như một nhân tố có tác động đến hệ thống kế toán quốc gia. Tuy nhiên, một số tác giả coi đây là một yếu tố về văn hóa (Gray, 1988).

1.2.3. Nhóm nhân tố văn hóa

Nhóm nhân tố này được phát triển vào những năm 1978 với các nghiên cứu của Belkoui, Flamholtz, trong đó yếu tố ngôn ngữ được sử dụng để phân tích (Baker & Barbu, 2007). Tuy nhiên, được tham chiếu nhiều nhất là lý thuyết về các giá trị văn hóa do Gray (1988) đề xuất.

Lý thuyết này dựa trên nền tảng nghiên cứu của Hofstede (1984) về các khuynh hướng văn hóa. Trong nghiên cứu này, Hofstede đã xác định có bốn khuynh hướng văn hóa của các quốc gia ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh, đó là: chủ nghĩa cá nhân/tập thể, khoảng cách quyền lực, né tránh/không né tránh những vấn đề chưa chắc chắn và nam tính/nữ tính³. Trên cơ sở đó, Gray đã phát triển và hình thành các

³ Sau này, Hofstede và các cộng sự phát triển thêm hai khuynh hướng nữa là định hướng dài hạn/ngắn hạn và đam mê/kiềm chế. Tuy nhiên, những bổ sung này không được đưa vào các nghiên cứu kế toán.

giá trị kế toán bao gồm: phát triển nghề nghiệp/kiểm soát theo luật định, thống nhất/linh hoạt, thận trọng/lạc quan và bảo mật/công khai.

Lý thuyết của Gray được nhiều nhà nghiên cứu khác sử dụng như Nobes (1998), Haniffa & Cooke (2002), Noravesh et al (2007), Borker (2012)... Mặc dù vậy, một số nghiên cứu thực nghiệm cho thấy thiếu bằng chứng cho lý thuyết của Gray và cần phải tiếp tục nghiên cứu thêm (Finch, 2009).

1.2.4. Nhóm nhân tố chính trị

Nhân tố chính trị liên quan đến vai trò của Nhà nước. Một số tác giả đề cập đến nhân tố này dưới dạng các thể chế chính trị trong đó Nhà nước can thiệp nhiều hay ít vào nền kinh tế (Robert et al, 1998). Một số khác nhìn nhận chúng như một sự liên quan chặt chẽ trong mối quan hệ chính trị - kinh tế như quan hệ giữa Hoa Kỳ với Canada và Mexico hoặc giữa Anh với các thuộc địa cũ (Doupnik & Perera, 2007).

Trong những năm gần đây, nhân tố chính trị được nhắc tới dưới dạng các chính sách của quốc gia trong tiến trình hội tụ quốc tế nhằm bảo đảm lợi ích quốc gia. Zeff (2007) phân tích quan hệ chính trị giữa EU, Hoa Kỳ và IASB trong việc ra quyết định về hội tụ kế toán. Ramanna (2011) phân tích cách thức ba quốc gia Canada, Trung quốc và Ấn độ trong việc lựa chọn chiến lược tiếp cận và ghi nhận chiến lược này phụ thuộc vào quan hệ sức mạnh giữa quốc gia với IASB.

Tóm lại, hệ thống kế toán của các quốc gia rất đa dạng xuất phát từ những đặc điểm riêng về kinh tế, pháp lý, văn hóa và chính trị. Tuy nhiên, do hướng đến xem xét tiến trình hội tụ hơn là nghiên cứu về nhân tố nên luận án không đi sâu vào phân tích từng nhân tố mà chỉ hệ thống lại trên cơ sở thừa nhận sự phong phú và phức tạp của các nhân tố. Việc nhận thức về sự đa dạng trên và nguồn gốc của chúng giúp cho việc phân tích những thuận lợi, khó khăn hoặc giải pháp cần thiết trong việc hội tụ kế toán quốc tế.

1.3. Các phương thức hội tụ kế toán quốc tế của các quốc gia

Xu thế hội tụ kế toán quốc tế là quá trình tất yếu tiến tới xây dựng hệ thống chuẩn mực duy nhất toàn cầu, chất lượng cao áp dụng cho thị trường vốn quốc tế. Tuy nhiên, các quốc gia do những khác biệt về các môi trường pháp lý, kinh doanh, chính trị, văn hóa nên đã có các phương cách tiếp cận khác nhau.

Bader (2009) đưa ra hai hình thức hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, một là tiệm cận (convergence), nghĩa là chuyển dần hệ thống chuẩn mực quốc gia sang chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đối lập với cách thứ hai là áp dụng toàn bộ chuẩn mực quốc tế (adoption). Trong cách thứ hai, một số quốc gia (EU, Úc...) áp dụng toàn bộ thông qua một sự phê duyệt (endorsement) trong đó một vài khác biệt có thể được thực hiện để có thể áp dụng vào thực tế của quốc gia trong khi một số quốc gia (ví dụ Philippines) chấp nhận đương nhiên chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Để có thể phác họa bức tranh tổng thể, luận án sẽ nghiên cứu ba quốc gia tiêu biểu là Hoa Kỳ, Pháp và Trung quốc. Lý do của sự lựa chọn trên là:

- Hoa Kỳ là quốc gia có mức ảnh hưởng cũng như tác động đáng kể đến tiến trình hội tụ. Vấn đề lớn nhất của hội tụ kế toán quốc tế là sự hội tụ giữa hai hệ thống quốc tế và Hoa Kỳ. Kết quả hội tụ sẽ ảnh hưởng lớn quá trình hội tụ của thế giới. Do đó, phân tích quá trình này có thể thấy được bản chất kinh tế, chính trị và khả năng thành công của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong tương lai.
- Pháp là quốc gia có bề dày lịch sử và mang những đặc trưng riêng trong việc phát triển kế toán. Pháp là quốc gia không thuộc khối Anglo-Saxon nên việc hội tụ toàn cầu sẽ có nhiều thách thức và sẽ là bài học cho Việt Nam. Đồng thời Pháp là một quốc gia thuộc EU, quá trình hội tụ của Pháp phần nào nói lên cách thức một quốc gia EU thích nghi với bối cảnh vừa có quy định của EU vừa phải hội tụ quốc tế.

- Trung quốc là quốc gia mới nổi, có những đặc điểm kế toán tương đồng với Việt Nam, do đó kinh nghiệm của Trung quốc trong quá trình hội tụ là vấn đề mà Việt Nam cần xem xét.

Ba quốc gia được chọn là những quốc gia hoặc khu vực có ảnh hưởng lớn (trong đó Pháp đại diện cho EU), do đó có thể cho thấy các xu hướng có tác động lớn đến quá trình hội tụ. Các quốc gia nhỏ hơn thường sẽ phải thích nghi với các xu hướng này trong bối cảnh riêng của mình. Một nghiên cứu về các quốc gia này sẽ được trình bày ở chương 3, khi lựa chọn những cách tiếp cận cụ thể cho Việt Nam.

Trên cơ sở phân tích đặc điểm môi trường (chính trị, kinh tế, pháp lý và văn hóa), thể chế hiện hành, quá trình và phương thức hội tụ của các quốc gia để Việt Nam có những định hướng thích hợp trong xu thế hội tụ kế toán quốc tế. Trong phần trình bày dưới đây, mỗi quốc gia sẽ được giới thiệu tóm tắt về thể chế để thuận tiện cho việc phân tích quá trình hội tụ.

1.3.1. Quá trình và phương thức hội tụ của Hoa Kỳ

1.3.1.1. Đặc điểm môi trường

Hoa Kỳ là quốc gia có sức ảnh hưởng lớn đến thế giới trên nhiều lĩnh vực. Riêng đối với hoạt động kế toán, hệ thống kế toán của quốc gia này có sức ảnh hưởng đối với thị trường vốn toàn cầu và được nhiều quốc gia áp dụng. Do vậy, trong quá trình hội tụ, không có quốc gia nào có mức độ chi phối đến tổ chức chuẩn mực quốc tế như Hoa Kỳ. Trong cơ cấu tổ chức của hệ thống chuẩn mực quốc tế, Hoa Kỳ có 4 trong tổng số 15 thành viên của IASB, 5 trong số 20 thành viên Ban quản trị và các nhân viên hàng đầu của IFRS Foundation đều là của Hoa Kỳ (Ramanna, 2011). Mặt khác, thị trường vốn tại Hoa Kỳ có quy mô lớn nhất thế giới và các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Hoa Kỳ phải tuân thủ các qui định của Ủy ban Chứng khoán Hoa Kỳ (SEC) nên FASB luôn ở thế chủ động trong các đàm phán với IASB liên quan đến qui định, nguyên tắc và các nội dung cơ bản nhằm thống nhất trong việc xây dựng bộ chuẩn mực toàn cầu chất lượng cao. Về văn hóa, nghiên cứu của Gray cho thấy Hoa Kỳ có khuynh hướng phát triển nghề

nghiệp mạnh, tính linh hoạt, tính lạc quan và tính minh bạch cao (Robert et al, 1998).

1.3.1.2. Các yếu tố thể chế

a. Các qui định pháp lý

Hệ thống kế toán Hoa Kỳ đặt trên nền tảng Luật Chứng khoán và Luật Giao dịch chứng khoán ban hành vào những năm 1930. Các đạo luật này thành lập SEC và quyền hạn của tổ chức này đối với các vấn đề kế toán. Từ năm 1973, SEC chỉ định Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ (FASB) là tổ chức có trách nhiệm thiết lập các chuẩn mực kế toán cho các công ty niêm yết.

b. Tổ chức lập qui

Tổ chức ban hành các chuẩn mực kế toán tại Hoa Kỳ là FASB. FASB là một ủy ban độc lập có trách nhiệm xây dựng và ban hành các chuẩn mực kế toán tài chính. Việc cung cấp tài chính, giám sát hoạt động và tuyển chọn thành viên cho FASB do Tổ chức kế toán tài chính (FAF) thực hiện. Kinh phí hoạt động của FAF là sự đóng góp tự nguyện của các công ty kiểm toán, các doanh nghiệp, các nhà đầu tư, các tổ chức tín dụng và những tổ chức và cá nhân có liên quan. Các khoản đóng góp hàng năm của mỗi tổ chức hoặc cá nhân bị giới hạn để bảo đảm tính độc lập của FAF (Nobes & Parker, 1995).

FASB được sự hỗ trợ từ hai bộ phận:

- Hội đồng tư vấn chuẩn mực kế toán tài chính (FASAC) với chức năng tư vấn về mặt kỹ thuật cho FASB trong việc ban hành của chuẩn mực, thứ tự ưu tiên của các dự án hay những vấn đề về qui trình.
- Ban xử lý các vấn đề phát sinh (EITF) hỗ trợ FASB cải thiện chất lượng báo cáo tài chính trên cơ sở Báo cáo khuôn mẫu kế toán tài chính (SFAC). Ngoài ra, EITF sẽ ban hành các hướng dẫn chuẩn mực nhằm giảm sự khác biệt trong thực tế áp dụng của các doanh nghiệp.

c. Qui trình ban hành chuẩn mực

Qui trình xây dựng hệ thống chuẩn mực gồm thứ tự sau (FASB, 2010):

- Hội đồng xác định những đề nghị về việc ban hành các nội dung báo cáo tài chính từ những người có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan.
- Chủ tịch Hội đồng quyết định có nên bổ sung các dự án vào chương trình sau khi được tham vấn từ các thành viên FASB. Những nội dung này được giám sát bởi Ban quản trị của FAF.
- Hội đồng xem xét các nội dung báo cáo tài chính trong một hay nhiều buổi họp công khai. Những nội dung này sẽ được phân tích và nhận định bởi các nhân viên FASB.
- Hội đồng ban hành dự thảo.
- Hội đồng tổ chức buổi họp bàn tròn công khai đối với dự thảo nếu xét thấy cần thiết.
- Các nhân viên FASB phân tích các bình luận, những thảo luận bàn tròn, và bất cứ những thông tin liên quan khác. Sau đó, Hội đồng cân nhắc các điều khoản được đề nghị trong buổi họp công khai.
- Hội đồng sẽ ban hành bổ sung và chỉnh sửa Bộ chuẩn mực kế toán (ASC).

d. Hệ thống chuẩn mực kế toán

Hệ thống chuẩn mực kế toán của Hoa Kỳ bao gồm SFAC và ASC, các hướng dẫn, giải thích cũng như nội dung xử lý các vấn đề phát sinh, cụ thể như sau:

- Công bố SFAC bao gồm các khái niệm và nguyên tắc cơ bản của kế toán tài chính. [Phụ lục 6]
- ASC được tổng hợp theo nội dung trên cơ sở 168 chuẩn mực kế toán tài chính (SFAS) trước đây [Phụ lục 7]. Đây là cách làm của FASB nhằm khắc phục tính phân tán của các vấn đề trong nhiều chuẩn mực ban hành theo thời gian.
- Các hướng dẫn, giải thích của FASB (FASB Interpretations) nhằm để làm rõ các qui định cũng như những nội dung kinh tế. Các hướng dẫn, giải thích chuẩn mực đến nay đã ban hành 48 hướng dẫn. [Phụ lục 8]
- Các hướng dẫn xử lý vấn đề phát sinh (EITF) được ban hành để xử lý các vấn đề vướng mắc phát sinh trong thực tiễn của các doanh nghiệp. Hiện nay,

EITF đã ban hành 516 các vấn đề phát sinh và được phân theo từng nhóm cụ thể. [Phụ lục 9]

1.3.1.3. Quá trình và phương thức hội tụ

Hoa Kỳ là một trong mười tổ chức nghề nghiệp tham gia thành lập IASC năm 1973. Tuy nhiên, phải đến thập niên 1990 Hoa Kỳ mới đẩy mạnh các hoạt động quốc tế về kế toán của mình xuất phát từ sự tăng trưởng rất nhanh của đầu tư xuyên quốc gia, trong đó thị trường chứng khoán Hoa Kỳ thu hút một lượng lớn các công ty nước ngoài niêm yết. Quá trình hội tụ kế toán của Hoa Kỳ được Herz, Chủ tịch FASB giai đoạn 2002 - 2010 trình bày trong một bài viết (Herz & Petrone, 2005) có thể tóm tắt như sau:

- Dự án quốc tế của FASB đầu tiên là “Kế hoạch đẩy mạnh hoạt động quốc tế 1991 của FASB” khởi đầu với các dự án hợp tác về kế toán với nhiều quốc gia như Canada, Anh, Úc, Mexico...
- Đến năm 1996, Dự án này được điều chỉnh và chiến lược mới của FASB là “thúc đẩy việc phát triển và chấp nhận một hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế tốt nhất”. Cũng vào năm này, FASB công bố một báo cáo so sánh giữa các chuẩn mực của IASC với chuẩn mực của Hoa Kỳ. Đồng thời trong báo cáo còn nêu rõ sự khác biệt về cơ cấu tổ chức và quy trình ban hành chuẩn mực giữa hai bên. Báo cáo này cũng cho rằng mặc dù Hoa Kỳ theo đuổi một chuẩn mực kế toán quốc tế chất lượng cao, nhưng chuẩn mực của IASC không phải là giải pháp.
- Năm 1999, FASB và FAF công bố báo cáo có tên “Thiết lập chuẩn mực kế toán quốc tế - Tầm nhìn tương lai”, trong báo cáo này xác định mục tiêu hướng đến một bộ chuẩn mực kế toán chất lượng cao được áp dụng toàn cầu. Báo cáo này khẳng định các chuẩn mực kế toán được sử dụng tại thị trường chứng khoán Hoa Kỳ, dù do FASB hay một tổ chức quốc tế ban hành cũng phải đảm bảo chất lượng cao nhất có thể có. Báo cáo này cũng đưa ra các tiêu chuẩn của một bộ chuẩn mực chất lượng cao và tiêu chuẩn của tổ chức sẽ ban hành ra chúng.

- Năm 2000, FASB tham gia việc tái cấu trúc IASC và hình thành IASC Foundation cũng như IASB. Các quan điểm trong báo cáo FASB - FAF năm 1999 được đưa vào thành một phần quan điểm của Dự án tái cấu trúc và Hiến chương IASB năm 2001.

- Năm 2002, với sự ủng hộ của SEC, Thỏa thuận Norwalk được ký kết giữa IASB và FASB xác định sự hợp tác giữa hai tổ chức nhằm xây dựng một bộ chuẩn mực kế toán quốc tế chất lượng cao toàn cầu.

Trong mười năm qua, FASB và IASB đã có nhiều nỗ lực trong thực hiện thỏa thuận trên. Báo cáo tiến độ tháng 4/2012 cho thấy so với kế hoạch đã điều chỉnh năm 2008, có 10/12 dự án ngắn hạn và 6/8 dự án dài hạn được hoàn thành. Các dự án hoàn thành được hai bên cùng điều chỉnh vào hệ thống chuẩn mực của mình (FASB & IASB, 2012). Trong báo cáo trên, cả hai tin rằng sẽ ban hành các chuẩn mực cuối cùng trong các dự án đã đề ra vào giữa năm 2013.

Quá trình hội tụ trên cho thấy mục tiêu của FASB hướng về sự hội tụ nhằm trước hết giải quyết bài toán của chính Hoa Kỳ, trong đó của cả FASB và SEC. Sự phát triển của các công ty nước ngoài niêm yết tại Hoa Kỳ đã làm tăng lên gánh nặng của việc điều chỉnh về báo cáo tài chính lập theo các chuẩn mực khác sang chuẩn mực của Hoa Kỳ. Việc tìm kiếm một bộ chuẩn mực chất lượng cao toàn cầu là một yêu cầu của chính Hoa Kỳ nhằm bảo vệ lợi ích nhà đầu tư đồng thời giảm nhẹ áp lực công việc giám sát. Tuy nhiên, câu hỏi là tại sao FASB chấp nhận một sự hội tụ với IASB, thay vì thúc đẩy thế giới chấp nhận chuẩn mực của Hoa Kỳ, vì lúc này trên thực tế chuẩn mực của Hoa Kỳ được xem là chuẩn mực quốc tế như Tweedie, Chủ tịch IASB giai đoạn 2001 - 2011 đã thừa nhận trong một bài báo (Tweedie & Seidenstein, 2005).

Cũng chính trong bài báo này, Tweedie đã giải thích lý do Hoa Kỳ chấp nhận việc hội tụ với IASB. Thứ nhất, IASB đã tiến hành việc tái cơ cấu và trở thành một tổ chức lập quy độc lập, có khả năng lấy được niềm tin của các thị trường vốn trên thế giới. Thứ hai, sự sụp đổ của Enron năm 2001 và các tai tiếng kế toán khiến Hoa Kỳ dễ chấp nhận các hệ thống kế toán khác với mình và cụ thể hơn, thừa nhận một số

hạn chế của chính hệ thống kế toán Hoa Kỳ. Cuối cùng, việc kết hợp sẽ giúp FASB giải quyết những vấn đề mà trong nền kinh tế toàn cầu, họ không còn khả năng đơn phương giải quyết, đó là việc suy giảm lợi thế cạnh tranh của công ty Hoa Kỳ trên các thị trường chứng khoán khác khi các công ty nước ngoài được áp dụng những chuẩn mực thuận lợi cho họ hơn.

Một lý do khác là vai trò của EU trong quyết định hội tụ. Từ năm 1995, tổ chức này đã công bố chiến lược hòa hợp quốc tế về kế toán, trong đó xác định giữa hai bộ chuẩn mực kế toán cùng mang tính quốc tế của IASB và FASB, châu Âu lựa chọn chuẩn mực của IASB (European Commission, 1995). Năm 2000, EU quyết định từ năm 2005, các thị trường chứng khoán thuộc 27 quốc gia của EU bắt buộc sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (European Union Center of North Carolina, 2000). Quyết định này cùng với việc một số quốc gia thuộc khối Anglo-Saxon khác như Úc, Nam Phi sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đã nâng cao vị thế chính trị của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong cán cân với Hoa Kỳ trên thị trường vốn quốc tế.

Trong thời gian gần đây, một vài động thái của SEC cho thấy có sự thay đổi quan điểm của tổ chức này trong cách thức hội tụ của Hoa Kỳ. Như phần trên đã trình bày, SEC giữ vai trò bảo vệ các nhà đầu tư trên thị trường chứng khoán và do đó, quá trình hội tụ giữa FASB và IASB phải được sự ủng hộ của SEC:

- Năm 2005, Donald T. Nicolaisen, Kế toán trưởng SEC thời điểm này, đã rất lạc quan và ủng hộ quá trình hội tụ với IASB (Nicolaisen, 2005). Đây chính là cơ sở cho việc hai tổ chức lập quy này triển khai mạnh mẽ hoạt động hội tụ trong những năm tiếp theo.
- Năm 2007, SEC cho phép các công ty niêm yết nước ngoài tại thị trường chứng khoán Hoa Kỳ sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà không cần phải lập báo cáo chỉnh hợp.
- Năm 2008, trong công bố về khả năng cho phép các công ty niêm yết Hoa Kỳ sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, SEC dự kiến nếu những trở ngại trong quá trình hội tụ giải quyết được thì năm 2011, họ sẽ quyết

định cho phép các công ty niêm yết sử dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vào năm 2014 (Walter, 2008).

Tuy nhiên, tiến trình này không diễn ra theo dự kiến từ năm 2010:

- Tháng 2 năm 2010, SEC giao cho nhóm chuyên viên triển khai Kế hoạch công tác (Work Plan) xem xét các phương diện cần thiết cho việc tích hợp chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vào hệ thống chuẩn mực kế toán Hoa Kỳ theo kế hoạch hội tụ đã nói ở phần trên.

- Tháng 10 năm 2010, Paul Beswick, Phó Kế toán trưởng SEC tại thời điểm này, đề xuất một phương thức hội tụ mới, gọi là “condorsement”. Đây là thuật ngữ kết hợp giữa hai từ “convergence” và “endorsement”, cho thấy sự kết hợp giữa phương thức hội tụ (convergence) với phê chuẩn (endorsement). Theo đó, sau khi các dự án hội tụ FASB – IASB hoàn thành, từng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế khi đưa vào hệ thống của Hoa Kỳ sẽ phải được phê chuẩn (Beswick, 2010).

- Năm 2011, Nhóm chuyên viên đưa ra một báo cáo trong đó giải thích về phương thức mới trên để lấy ý kiến (SEC, 2011). Theo đó, quá trình hội tụ mới sẽ bao gồm hai giai đoạn: thứ nhất là giai đoạn chuyển đổi, trong đó FASB sẽ xem xét từng chuẩn mực của IASB để đưa vào chuẩn mực của Hoa Kỳ và thứ hai là giai đoạn phê chuẩn, trong đó mỗi chuẩn mực mới của IASB sẽ được FASB xem xét, phê chuẩn trước khi được đưa vào hệ thống của Hoa Kỳ. Giai đoạn chuyển đổi dự kiến kéo dài từ 5 đến 7 năm.

- Tháng 7 năm 2012, Nhóm chuyên viên công bố Báo cáo cuối cùng (Final Report) kết thúc công việc đánh giá. Báo cáo này đánh giá tình trạng hội tụ hiện tại, những khoảng cách giữa hai hệ thống chuẩn mực và chỉ ra những vấn đề quan trọng phải xem xét trong quá trình hội tụ trước khi đi đến một quyết định cuối cùng về sự hội tụ giữa chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và chuẩn mực kế toán Hoa Kỳ (SEC, 2012). Điều này có nghĩa là việc hội tụ sẽ bị trì hoãn lại so với kế hoạch và không có một dự kiến tương lai nào được đưa ra.

Các báo cáo của SEC gây hoang mang cho nhiều tổ chức lập quy trên thế giới. Một số quốc gia như Nhật đã hoãn lại quá trình hội tụ để chờ xem diễn biến của quan hệ SEC và IASB (N. Yamaji et al, 2012). Tháng 10 năm 2012, IASB đã công bố Bản phân tích về Báo cáo của SEC, trong đó trao đổi về từng vấn đề và kết luận rằng mặc dù các nhận định của SEC là có giá trị, tuy nhiên những trở ngại trong việc hội tụ của Hoa Kỳ có thể vượt qua như nhiều quốc gia khác trên thế giới đã làm được (IFRS Foundation, 2012b).

Ehoff & Fischer (2013) cho rằng có ba nguyên nhân dẫn đến quyết định trì hoãn của SEC là mặc dù có nhiều nỗ lực, vẫn còn những khoảng cách quan trọng giữa chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và các chuẩn mực Hoa Kỳ; chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế còn thiếu nhiều hướng dẫn áp dụng cho các ngành, lĩnh vực cụ thể; SEC lo ngại sự chuyển giao quyền lập quy sang IASB nếu hội tụ hoàn toàn với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Đây chính là lý do mà SEC dự định đưa nội dung phê chuẩn vào quá trình hội tụ.

Như vậy, quá trình hội tụ của Hoa Kỳ bên cạnh các vấn đề kỹ thuật còn chịu nhiều ảnh hưởng bởi quan hệ chính trị với IASB và với các quốc gia khác. Mặc dù vậy, do uy thế rất lớn của mình về sức mạnh kinh tế, thị trường vốn cũng như nguồn lực dồi dào trong việc phát triển chuẩn mực kế toán, Hoa Kỳ đã chi phối và tác động đến tiến trình hội tụ toàn cầu.

1.3.2. Quá trình và phương thức hội tụ của Pháp

1.3.2.1. Đặc điểm môi trường

Pháp là một quốc gia lớn tại châu Âu và được xem là một trong những đại diện của khối châu Âu lục địa, với các đặc điểm kinh tế, pháp lý và văn hóa khác nhiều với các nước Anglo-Saxon như Hoa Kỳ, Anh... Thị trường chứng khoán của Pháp năm 2011 có giá trị vốn hóa khoảng 2.500 tỷ USD bằng 88% tổng sản phẩm quốc nội (GDP) (thấp hơn so với Hoa Kỳ: 15.600 tỷ USD bằng 104% GDP và Anh: 3.300 tỷ USD bằng 136% GDP)⁴. Hệ thống pháp lý của Pháp theo điển luật và thuế giữ vai

⁴ Nguồn giá trị vốn hóa thị trường từ website của World Federation of Exchanges, số liệu GDP lấy từ website của Central Intelligence Agency (Hoa Kỳ), tỷ lệ do tác giả tự tính.

trò quan trọng trong kế toán. Về văn hóa, các giá trị của Gray (1988) cho thấy Pháp có khuynh hướng phát triển nghề nghiệp và tính bảo mật trung bình, trong khi tính thống nhất và tính thận trọng cao (Robert et al, 1998). Pháp tham gia EU nên chịu sự điều chỉnh của các quy định về kế toán của EU và quá trình hội tụ kế toán của Pháp đặt trong khuôn khổ các quy định của EU.

1.3.2.2. Các yếu tố thể chế

a. Các qui định pháp lý

Các qui định pháp lý về kế toán tại Pháp bao gồm Luật Kế toán (chủ yếu được tích hợp trong Luật Thương mại và chịu chi phối một phần bởi Luật Thuế), các nghị định, các hướng dẫn và các qui định của Ủy ban Chứng khoán Pháp. Tổng hoạch đồ kế toán Pháp (PCG) là trung tâm của hệ thống kế toán Pháp cũng được ban hành dưới hình thức văn bản pháp lý.

b. Tổ chức lập qui

Tổ chức có trách nhiệm lập quy tại Pháp trước đây là Hội đồng Kế toán quốc gia (CNC), trực thuộc Bộ trưởng Bộ Kinh tế và Ủy ban Quy định kế toán (CRC). Vào ngày 22/1/2009, Ủy ban Chuẩn mực kế toán (ANC) ra đời từ sự hợp nhất của hai tổ chức CNC và CRC. ANC có chức năng (ANC, 2010):

- Thiết lập chuẩn mực kế toán dưới hình thức các quy định cho khu vực tư nhân.
- Đưa ra các ý kiến về các vấn đề về luật pháp hay quy định liên quan đến kế toán áp dụng cho khu vực này do các cơ quan chức năng ban hành.
- Tham gia các hoạt động của tổ chức kế toán quốc tế, bao gồm việc chấp nhận các chuẩn mực quốc tế tại châu Âu
- Thúc đẩy và tham gia các hoạt động nghiên cứu kế toán.

Quá trình hình thành ANC là một phần của quá trình hội tụ kế toán quốc tế của Pháp, sẽ được trình bày sâu hơn ở phần sau.

c. Hệ thống chuẩn mực và quy trình ban hành

Pháp không có hệ thống chuẩn mực kế toán theo kiểu các quốc gia Anglo- Saxon. Thay vào đó, PCG đóng vai trò trung tâm của hệ thống kế toán và báo cáo tài chính

của Pháp, bao gồm các thuật ngữ, các quy định về đánh giá, nguyên tắc kế toán cần tuân thủ, hệ thống tài khoản kế toán và quan hệ của tài khoản với báo cáo tài chính, mẫu báo cáo tài chính, cách thức xử lý những trường hợp đặc biệt, phương pháp lập báo cáo hợp nhất và các hướng dẫn về kế toán quản trị. Các doanh nghiệp sản xuất và thương mại bắt buộc phải tuân thủ PCG trong khi các doanh nghiệp khác như nông nghiệp, thợ thủ công... không bắt buộc tuân thủ PCG. Hệ thống này không có một quy trình ban hành rõ ràng. Khi cần thiết, nó được chỉnh sửa, bổ sung và sau một số năm, được tái ban hành (Robert et al, 1998).

Năm 2005, sau khi EU yêu cầu tất cả các thị trường chứng khoán châu Âu áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, hệ thống kế toán Pháp là sự kết hợp bởi: Qui định trong Tổng hoạch đồ được áp dụng cho báo cáo tài chính riêng, Qui định CRC 99-02 áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất đối với những doanh nghiệp không phải là đại chúng và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế liên quan báo cáo tài chính hợp nhất cho những công ty đại chúng. (Degos & Ouvrad, 2008)

1.3.2.3. Quá trình và phương thức hội tụ

Pháp đã tham gia quá trình hội tụ kế toán thông qua EU từ cuối thập niên 1970. Luật Kế toán và PCG được điều chỉnh bổ sung phản ánh các quy định kế toán trong các Chỉ thị (Directive) của Quốc hội châu Âu. Các mốc chính của quá trình này bao gồm (Degos & Ouvrard, 2008):

- Năm 1982, PCG 1982 được ban hành, bổ sung những yêu cầu của Chỉ thị số 4. Nội dung chính của chỉ thị này là yêu cầu nâng cao tính trung thực của các báo cáo tài chính.
- Năm 1983, Luật Kế toán được ban hành tích hợp trong Luật Thương mại. Các nguyên tắc trong Luật Kế toán khá tương đồng với PCG.
- Năm 1986, ban hành PCG 1986 đã được điều chỉnh bổ sung những yêu cầu của Chỉ thị số 7 liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất.
- Năm 1999, ban hành Quy định CRC 99-02 hướng dẫn về báo cáo hợp nhất mới và PCG 1999 được điều chỉnh phù hợp.

- Trong giai đoạn 2002 - 2004, EU đưa ra các quy định về kế toán để thúc đẩy quá trình hội nhập với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (các quy định số 10062002, 2001165 và 200351). Trên nền tảng đó, hệ thống kế toán Pháp tiếp tục được điều chỉnh thông qua các quy định của CRC.
- Từ năm 2005, các công ty niêm yết của Pháp áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế nhưng các chuẩn mực này được EU thực hiện theo phương thức “phê duyệt”. Như vậy, ở Pháp tồn tại đồng thời ba hệ thống kế toán như đã nói ở trên.

Trong một mong muốn cải cách hệ thống kế toán theo hướng hội nhập quốc tế và đơn giản hóa tổ chức, Bộ kinh tế, tài chính và công nghiệp Pháp chỉ đạo sáp nhập CNC và CRC thành một tổ chức lập quy là ANC với 16 thành viên và các Ủy ban Tư vấn, Ủy ban Chuẩn mực quốc tế và Ủy ban Chuẩn mực khu vực tư nhân. ANC có hai ủy ban phụ trách hai lĩnh vực khác nhau: Ủy ban Chuẩn mực cho khu vực tư và và Ủy ban Chuẩn mực quốc tế. Mục tiêu của Ủy ban này vừa giúp đơn giản hóa các quy định vừa cập nhật được hệ thống chuẩn mực quốc tế. ANC cũng được mong đợi sẽ có nguồn tài chính để nâng cao hiệu quả hoạt động (Degos, 2010).

Năm 2010, ANC công bố kế hoạch chiến lược 2010 - 2011, trong đó bao gồm ba nội dung cơ bản (ANC, 2010):

- Về lâu dài, ANC sẽ phát triển mô hình ban hành chuẩn mực của Pháp và thúc đẩy một mô hình đặc thù của châu Âu, đạt được một sự cân bằng hợp lý và cùng tồn tại một cách hòa hợp giữa chuẩn mực quốc gia, chuẩn mực trong khu vực và chuẩn mực quốc tế.
- Về trung hạn, ANC sẽ tiếp tục cải thiện PCG và hiện đại hóa khi cần thiết
- Về ngắn hạn, ANC sẽ xem xét các chuẩn mực kế toán cho DNNVV, để đảm bảo tính đơn giản, đáng tin cậy và bền vững. Hướng tiếp cận là chấp nhận sự tồn tại song song hai hệ thống, một là của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và một là của Pháp, đồng thời cũng cho phép doanh nghiệp chọn lựa. Bên cạnh đó, khi áp dụng chuẩn mực quốc tế cho DNNVV, ANC

đưa ra đề nghị cần phân biệt ba loại doanh nghiệp: doanh nghiệp siêu nhỏ, doanh nghiệp nhỏ không niêm yết và doanh nghiệp niêm yết.

Trong cuộc hội thảo năm 2011 về chuẩn mực kế toán quốc tế tại Paris giữa ANC với IASB, Jérôme Haas, Chủ tịch ANC đã đề nghị cần có một sự cân bằng trong quy trình xử lý giữa tổ chức lập quy quốc tế và tổ chức lập quy quốc gia nhằm hình thành những chuẩn mực thích hợp, hiện thực và phổ cập để phục vụ cho nhu cầu thực tế có thể hiểu và áp dụng đúng đắn. Bên cạnh đó, cũng cần sự cân bằng trong các khái niệm cơ bản của kế toán, giữa các định nghĩa trừu tượng và các mô tả hiện thực (ANC, 2011).

Có thể thấy phương thức hội tụ của Pháp trước đây hướng đến hai mục tiêu chính là tuân thủ quá trình này của EU trong phạm vi bắt buộc và đồng thời bảo vệ hệ thống hiện hữu của mình và chỉ nâng cấp dần khi cần thiết. Để thực hiện mục tiêu này, Pháp duy trì tồn tại ba hệ thống áp dụng cho ba đối tượng khác nhau, trong đó việc hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế chỉ diễn ra đối với báo cáo hợp nhất các công ty đại chúng. Đối với các doanh nghiệp không phải đại chúng, các quy định kế toán chỉ được điều chỉnh theo hướng hội tụ khi cần thiết và thích hợp. Trong giai đoạn hội tụ sâu hơn, Pháp vẫn có khuynh hướng địa phương hóa chuẩn mực quốc tế để phù hợp với yêu cầu và đặc điểm của quốc gia, đặc biệt là đối với DNNVV. Quan điểm này dựa trên một khảo sát được CNC tiến hành một cuộc điều tra ý kiến của 10.000 doanh nghiệp để góp ý cho dự thảo về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNVV năm 2010 với kết quả phần lớn các doanh nghiệp hài lòng với hệ thống hiện tại của Pháp và họ sẽ sẵn sàng lựa chọn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế nếu họ cần thâm nhập thị trường vốn (CNC, 2007).

1.3.3. Quá trình và phương thức hội tụ của Trung quốc

1.3.3.1. Đặc điểm môi trường

Kinh tế Trung quốc gần đây đã vươn lên đứng thứ hai thế giới sau Hoa Kỳ và tốc độ phát triển kinh tế bình quân hàng năm là 15%. Trung quốc là quốc gia hướng về xuất khẩu và có giá trị xuất khẩu lớn nhất thế giới với 1.500 tỷ USD hàng năm. Thị trường chứng khoán Trung quốc phát triển nhanh chóng với giá trị vốn hóa năm

2011 là 3.412 ngàn tỷ USD nhưng chỉ mới ở tỷ lệ 47% ⁵ (tỷ lệ thực tế còn thấp hơn vì số liệu GDP chính thức công bố của Trung quốc thấp hơn sức mua thực do đồng Nhân dân tệ được định giá ở mức thấp).

Hệ thống pháp lý của Trung quốc thiên về phía kiểm soát của Nhà nước. Áp dụng lý thuyết Hofstede-Gray, hệ thống kế toán Trung quốc có khuynh hướng nghề nghiệp thấp, tính thống nhất và bảo mật cao (Robert et al, 1998).

Quá trình hội tụ kế toán của Trung quốc là một quá trình giải quyết mâu thuẫn giữa mong muốn tận dụng lợi thế toàn cầu hóa (huy động vốn, xuất khẩu...) và yêu cầu giữ vững kiểm soát của nhà nước.

1.3.3.2. Các yếu tố thể chế

a. Các qui định pháp lý

Qui định pháp lý của Trung quốc thể hiện bởi Luật Kế toán và các qui định bởi Ủy ban Chứng khoán Trung quốc:

- Luật Kế toán của Trung quốc được ban hành đầu tiên năm 1995 và được sửa đổi vào ngày 1/7/2000. Luật Kế toán qui định các nguyên tắc kế toán áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp.
- Ủy ban Chứng khoán Trung quốc (CSRC) được thành lập vào tháng 7/1992 với vai trò và chức năng tương tự SEC của Hoa Kỳ. Hơn nữa, CSRC ban hành những yêu cầu về việc công bố thông tin đối với các doanh nghiệp niêm yết.

b. Tổ chức lập qui

Luật Kế toán giao cho Bộ Tài chính trách nhiệm thiết lập chuẩn mực kế toán và các qui định kế toán liên quan. Năm 1998, Bộ Tài chính thành lập Ủy ban Chuẩn mực kế toán Trung quốc (CASC) nhằm tư vấn liên quan đến việc ban hành và hướng dẫn hệ thống chuẩn mực kế toán (World Bank, 2009). Năm 2003, CASC được tái cấu trúc, bao gồm 26 thành viên do Bộ Tài chính chỉ định từ các cơ quan nhà nước,

⁵ Nguồn giá trị vốn hóa thị trường từ website của World Federation of Exchanges, số liệu GDP lấy từ website của Central Intelligence Agency (Hoa Kỳ), tỷ lệ do tác giả tự tính.

giới học giả, các tổ chức nghề nghiệp và cộng đồng doanh nghiệp. Tuy nhiên, quyết định ban hành chuẩn mực kế toán vẫn thuộc về Bộ Tài chính.

c. Qui trình ban hành chuẩn mực

Qui trình chuẩn mực kế toán Trung quốc bao gồm các bước cơ bản sau (World Bank, 2009):

- Xây dựng dự án mới: bộ phận chịu trách nhiệm về kế toán của Bộ Tài chính Trung quốc xây dựng dự án mới cho việc thiết lập chuẩn mực kế toán trên cơ sở nhu cầu phát triển kinh tế. Sau đó, dự án này sẽ được chuyển đến các thành viên của CASC và các bộ phận liên quan để cho ý kiến. Trên cơ sở các ý kiến phản hồi, bộ phận chịu trách nhiệm về kế toán của Bộ Tài chính sẽ phát thảo đề cương cho việc thiết lập chuẩn mực kế toán mới.
- Công bố dự thảo chuẩn mực kế toán: bộ phận chịu trách nhiệm về kế toán của Bộ Tài chính sẽ thành lập Tổ dự thảo chuẩn mực kế toán để chuẩn bị dự thảo chuẩn mực kế toán trên cơ sở đề cương thiết lập chuẩn mực kế toán mới. Bản dự thảo sẽ được gửi đến CASC để nhận ý kiến phản hồi.
- Lấy ý kiến công chúng: sau khi bản dự thảo chuẩn mực kế toán đã được chấp thuận của CASC, bộ phận chịu trách nhiệm về kế toán của Bộ Tài chính sẽ công bố bản dự thảo chuẩn mực kế toán ra công chúng để lấy ý kiến rộng rãi trên website của CASC.
- Trình bày dự thảo chuẩn mực kế toán sau cùng: trên cơ sở tổng hợp ý kiến nhận được, Tổ dự thảo chuẩn mực kế toán sẽ chuẩn bị bản dự thảo chuẩn mực kế toán sau cùng. Sau khi bản dự thảo chuẩn mực kế toán cuối cùng được chấp nhận, CASC sẽ đề nghị Bộ Tài chính Trung quốc ban hành chuẩn mực kế toán.

d. Hệ thống chuẩn mực

Hệ thống chuẩn mực kế toán doanh nghiệp Trung quốc (ASBE) hiện nay được ban hành năm 2006 bao gồm một chuẩn mực cơ bản và 38 chuẩn mực kế toán có hiệu lực từ ngày 1/1/2007 được áp dụng đối với tất cả các công ty niêm yết Trung quốc [Phụ lục 10]. Các chuẩn mực này khá phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính

quốc tế nhưng vẫn còn một số khác biệt. Để tiếp tục hội tụ hơn nữa với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, năm 2010 Bộ Tài chính đã ban hành lộ trình tiếp tục hội tụ hệ thống chuẩn mực kế toán Trung quốc với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp không niêm yết của Trung quốc vẫn áp dụng Hệ thống kế toán doanh nghiệp được ban hành năm 2001.

1.3.3.3. Quá trình và phương thức hội tụ

Trung quốc có truyền thống sử dụng hệ thống kế toán thống nhất được ban hành bởi Bộ Tài chính từ nhiều năm phục vụ cho mục tiêu quản lý nhà nước đối với doanh nghiệp. Quá trình cải cách kế toán theo thông lệ quốc tế diễn ra từ năm 1985 khi Trung quốc ban hành các quy định kế toán và hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho công ty liên doanh giữa Trung quốc với nước ngoài. Đến năm 1992, Trung quốc ban hành Hệ thống kế toán doanh nghiệp với mục đích hợp nhất các hệ thống kế toán và định hướng hội nhập với thông lệ quốc tế. Trong một dự án với sự trợ giúp của Ngân hàng thế giới và công ty kiểm toán Deloitte, Trung quốc dự kiến sẽ thay đổi Hệ thống kế toán doanh nghiệp 1992 bằng 30 chuẩn mực kế toán trong vòng ba năm. Tuy nhiên, đến năm 2000, chỉ có 10 chuẩn mực được ban hành (Robert et al, 2005).

Các chuẩn mực được ban hành nhưng không có những hướng dẫn cụ thể về cách áp dụng trong khi các doanh nghiệp vẫn phải tuân thủ Hệ thống kế toán doanh nghiệp 1992. Điều này dẫn đến một cuộc khủng hoảng về thông tin kế toán và được giải quyết một phần bằng việc ban hành Hệ thống kế toán doanh nghiệp 2001. Hệ thống này bao gồm ba phần, phần 1 là các nguyên tắc kế toán cơ bản, phần 2 quy định hệ thống tài khoản kế toán và báo cáo tài chính và phần 3 minh họa cách thức xử lý kế toán đối với các khoản mục chủ yếu của báo cáo tài chính (Xiao et al, 2004).

Năm 2006, như đã trình bày trong phần trên, ASBE được ban hành tiếp cận khá gần với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và trong những năm sau đó, theo lộ trình hội tụ của Bộ Tài chính, Trung quốc tiếp tục điều chỉnh các chuẩn mực đã ban hành.

Nỗ lực hội tụ của Trung quốc được giải thích trước hết bằng mong muốn gia tăng những lợi thế trong thu hút nguồn vốn từ thị trường vốn nước ngoài. Với sự phát triển quá nhanh chóng của nền kinh tế trong khi thị trường chứng khoán trong nước còn hạn chế, các doanh nghiệp của Trung quốc đã huy động một nguồn vốn rất lớn từ thị trường nước ngoài. Vào năm 2009, giá trị vốn hóa của 65 công ty Trung quốc niêm yết tại thị trường chứng khoán New York là 1.100 tỷ USD, lớn hơn 50% giá trị vốn hóa của thị trường Trung quốc vào thời điểm này. Lý do thứ hai giải thích nỗ lực trên là nhằm bảo đảm sự cạnh tranh của Trung quốc trên thị trường xuất khẩu khi được xếp vào quốc gia có nền kinh tế thị trường. Một trong những điểm quan trọng để đánh giá một quốc gia có nền kinh tế thị trường hay không là báo cáo tài chính được kiểm toán có được lập phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế hay không (Ramanna, 2011).

Tuy nhiên, trên thực tế hệ thống chuẩn mực kế toán Trung quốc nói chung còn một khoảng cách đáng kể với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế:

- Thứ nhất, bản thân các chuẩn mực Trung quốc còn cho phép những lựa chọn giữa các chính sách kế toán. Kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy khi được chọn chính sách kế toán, các công ty Trung quốc chọn chính sách truyền thống của Trung quốc hơn là các chính sách kế toán phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (Olesen & Cheng, 2011).
- Thứ hai, có những vấn đề Trung quốc không đồng ý thay đổi chuẩn mực theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Phân tích của Ramanna (2011) cho thấy đó là hoàn nhập đánh giá tổn thất, áp dụng giá trị hợp lý và thuyết minh về các bên liên quan. Riêng vấn đề các bên liên quan, Trung quốc đã trao đổi, phối hợp với IASB để đạt được thắng lợi là IASB đã loại trừ một phần yêu cầu thuyết minh các bên thứ ba đối với doanh nghiệp có liên quan đến nhà nước. Ramanna (2011) cho rằng Trung quốc đã tiến hành một quy trình song song để vừa được tiếng là hội tụ quốc tế vừa bảo toàn được đặc thù Trung quốc, đó là vừa loại trừ một số quy định của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ra khỏi chuẩn mực quốc gia, một mặt hợp tác với IASB để

tác động đến chuẩn mực quốc tế dựa trên ưu thế kinh tế và chính trị của mình.

Như vậy, phương thức hội tụ của Trung quốc về cơ bản mang tính chủ động và thực dụng. Sự chủ động thể hiện nỗ lực thúc đẩy quá trình ban hành chuẩn mực phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và hợp tác với IASB. Sự thực dụng thể hiện qua việc triển khai trong thực tế để bảo vệ lợi ích quốc gia cao nhất, trong đó hệ thống kế toán được chia thành hai khu vực:

- Các công ty niêm yết áp dụng theo chuẩn mực kế toán Trung quốc và các chuẩn mực này ngày càng hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong chừng mực mà nhà nước thấy hợp lý.
- Các doanh nghiệp không niêm yết vẫn áp dụng Hệ thống kế toán doanh nghiệp, đặt trên nền tảng của hệ thống tài khoản và báo cáo tài chính thống nhất.

Phương thức hội tụ trên phản ánh sự lựa chọn của Trung quốc trong bối cảnh vừa phải đáp ứng xu thế toàn cầu hóa vừa phải đảm bảo những đặc điểm và yêu cầu riêng của nền kinh tế. Bên cạnh đó, còn những nguyên nhân khác như:

- Birt et al (2011) cho rằng xuất phát từ tính thận trọng bắt nguồn từ văn hóa Trung quốc, việc thiếu các chuyên gia kế toán đủ năng lực và mong muốn của chính quyền trong việc duy trì sự kiểm soát của mình
- Xiao et al (2004) giải thích các cơ quan quản lý Trung quốc cho rằng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế không phù hợp với doanh nghiệp nhà nước (một bộ phận quan trọng của nền kinh tế Trung quốc), lo lắng về khả năng không quản lý được thuế và không tự tin về việc soạn thảo và ban hành chuẩn mực kế toán, thay cho hệ thống kế toán thống nhất cũ. Tác giả cũng cho rằng việc tồn tại song song hai hệ thống là cần thiết vì Hệ thống kế toán doanh nghiệp đã gắn với người kế toán Trung quốc từ rất lâu nên việc từ bỏ chúng và thay đổi bằng một hệ thống chuẩn mực theo kiểu chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế sẽ khó thực hiện.

1.4. Kết luận được rút ra từ các các phương thức hội tụ kế toán của các quốc gia khảo sát

Như vậy, từ xu thế hội tụ kế toán quốc tế kết hợp với kinh nghiệm của các quốc gia tiêu biểu, những bài học có thể rút ra cho Việt Nam trong tiến trình hội tụ kế toán quốc tế:

Hội tụ kế toán quốc tế là một xu thế tất yếu khách quan trong tiến trình toàn cầu hóa kinh tế.

Hội nhập kinh tế toàn cầu đòi hỏi các qui định liên quan đến kế toán cần phải được chuẩn hóa. Quá trình hội tụ kế toán quốc tế là xu thế tất yếu khách quan trong tiến trình phát triển kinh tế quốc tế vì trước hết nó mang lại lợi ích tổng thể xét trên phương diện toàn cầu cho tất cả các bên như nhà đầu tư, công ty niêm yết, nhà nước và các bên liên quan khác trong nền kinh tế. Bên cạnh đó, khi các quan hệ giao dịch kinh tế và tài chính giữa các nước chặt chẽ hơn bao giờ hết, một quốc gia khó có thể đứng ngoài quá trình này. Sự chủ động hội tụ có thể mang lại những lợi ích về phía quốc gia như trường hợp của Trung quốc.

Hội tụ toàn bộ không phải là vấn đề dễ dàng.

Những lợi ích đạt được trong việc sử dụng ngôn ngữ kinh doanh toàn cầu không thể phủ nhận tuy nhiên để đạt được điều đó không phải là vấn đề đơn giản. Mỗi quốc gia có những đặc điểm riêng về kinh tế, pháp lý, văn hóa và chính trị. Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế dựa nhiều vào hệ thống kế toán của các quốc gia Anglo-Saxon, điều này gây khó khăn cho các quốc gia khác khi áp dụng (Hung & Subramanyam, 2004). Trường hợp Pháp và Trung quốc là những thí dụ cụ thể. Các quốc gia này phải tìm cách xử lý thích hợp giữa yêu cầu hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và yêu cầu bảo đảm bảo hệ thống kế toán quốc gia phù hợp với đặc điểm của mình, đặc biệt là đối với các DNNVV và doanh nghiệp không niêm yết. Ngay cả đối với các quốc gia Anglo-Saxon như Hoa Kỳ, quá trình hội tụ vẫn đòi hỏi thời gian thích hợp để giải quyết các khác biệt về nội dung chuẩn mực cũng như các vấn đề về thể chế.

Hội tụ kế toán quốc tế là quá trình lâu dài.

Hội tụ kế toán quốc tế là một quá trình lâu dài không chỉ trên phương diện từng quốc gia mà còn trên phương diện toàn cầu.

- Trên phương diện từng quốc gia, các thách thức đặt ra cho quá trình chuyển đổi hệ thống pháp lý tương thích, việc thay đổi các phương pháp truyền thống cũng như hệ thống đào tạo. EU đã công bố chiến lược hội tụ từ năm 2002 và sau mười năm, rất nhiều quốc gia như Pháp vẫn còn tiếp tục tranh luận về việc hội tụ thế nào. Các nỗ lực của Trung quốc không hoàn toàn biến thành hiện thực do tập quán và thiếu hụt nguồn nhân lực được đào tạo về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Ngay cả Hoa Kỳ, một quốc gia có hệ thống kế toán gần gũi với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, quá trình hội tụ cũng đòi hỏi phải điều chỉnh chương trình đào tạo về kế toán (Sunder, 2009). Một khảo sát được thực hiện bởi công ty kiểm toán KPMG và Hội Kế toán Hoa Kỳ năm 2008 cho thấy các chương trình đào tạo kế toán ở Hoa Kỳ chưa đáp ứng kịp với sự hội tụ nhanh chóng với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và cần phải nỗ lực cấp bách hơn nữa (Munter & Reckers, 2009).

- Ở phương diện toàn cầu, IASB phải đối mặt với thực tế cách thức hội tụ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế rất khác nhau giữa các quốc gia và hội tụ trên thực tế vẫn còn một khoảng cách lớn so với trên quy định của các quốc gia. Nhiều vấn đề còn đang tranh luận như giá trị hợp lý.

Hội tụ là quá trình của mỗi quốc gia.

Trong bối cảnh trên, mỗi quốc gia cần có nhận thức và chiến lược hội tụ phù hợp. Chiến lược hội tụ được lựa chọn xuất phát từ định hướng phát triển kinh tế, đặc điểm quốc gia và vị thế chính trị của quốc gia đối với IASB. Sự thành công không nhất thiết là sự hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, mà sự thành công này ở chỗ quốc gia có đạt được lợi ích nhiều nhất trong quá trình hội tụ hay không: khả năng huy động vốn ở các thị trường quốc tế, sự thừa nhận là nền kinh tế thị trường để thuận lợi trong xuất khẩu, việc giảm chi phí của các công ty và cơ

quan quản lý nhà nước trong việc soạn thảo, kiểm toán và giám sát thị trường chứng khoán...

Phần trình bày trên cho thấy sự chủ động là một yếu tố quyết định sự thành công trong hội tụ. Chủ động cho phép lựa chọn đối sách thích hợp như trường hợp của Trung quốc. Chủ động cũng cho phép các công ty, các cơ quan nhà nước, các cơ sở đào tạo kịp thời chuẩn bị như Hoa Kỳ.

Tóm lại, xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế thế giới đòi hỏi các quốc gia phải sử dụng ngôn ngữ kế toán chung nhằm giúp đảm bảo thông tin có thể so sánh trên phạm vi quốc tế. Quá trình đi đến ngôn ngữ chung phát triển từ giai đoạn hòa hợp đến giai đoạn hội tụ kế toán. Quá trình này xuất phát từ lợi ích của các quốc gia nhằm gia tăng các hoạt động toàn cầu trong kinh doanh. Trên bình diện quốc tế, để tìm kiếm giải pháp cho một hệ thống chuẩn mực kế toán đáp ứng nhu cầu toàn cầu hóa nền kinh tế và thị trường vốn, tổ chức IASB đã được thành lập và ban hành hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Hội tụ kế toán quốc tế là hướng đi tích cực trong tiến trình phát triển. Những ích lợi từ việc sử dụng ngôn ngữ kinh tế chung toàn cầu đã giải quyết được bài toán thống nhất thông tin trình bày trên báo cáo tài chính của các quốc gia, đáp ứng xu hướng toàn cầu hóa kinh tế.

Các quốc gia và khu vực đều nhận thức được những ích lợi của tiến trình này nhưng do sự khác biệt về đặc điểm kinh tế, pháp lý, văn hóa cũng như đằng sau đó là những quyền lực kinh tế, các thể chế chính trị của các quốc gia và khu vực đã chi phối và tác động đến tiến trình chung. Chính vì vậy, các quốc gia và khu vực đã có những phương pháp tiếp cận khác nhau được coi như đối sách thích hợp để tìm kiếm những giải pháp tối ưu mang hiệu quả tốt nhất trong phát triển kinh tế.

CHƯƠNG 2

KHẢO SÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM TRONG BỐI CẢNH HỘI TỤ KẾ TOÁN QUỐC TẾ

Chương này được cấu trúc gồm năm phần nhằm trình bày các khảo sát và đánh giá hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế. Trong phần thứ nhất, luận án trình bày tổng quan về hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, bao gồm hoàn cảnh ra đời, thể chế và nội dung. Phần thứ hai trình bày các khảo sát nhằm đánh giá thực trạng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam. Phần thứ ba xem xét mức độ khác biệt của chuẩn mực Việt Nam với các chuẩn mực quốc tế và yêu cầu chỉnh sửa. Phần thứ tư, luận án khảo sát điều kiện cần và đủ của các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Cuối cùng, đánh giá tổng quát các thành quả và tồn tại của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.

2.1. Tổng quan hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

2.1.1. Hoàn cảnh ra đời hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Là một quốc gia thuộc địa của Pháp trong gần một trăm năm, Việt Nam chịu ảnh hưởng của Pháp trên nhiều phương diện trong đó có kế toán. Sau năm 1954, Việt Nam bị chia đôi và ở hai miền, kế toán có những sự phát triển khác nhau.

Miền Bắc chịu ảnh hưởng nhiều của hệ thống kế toán Trung quốc với các chế độ kế toán quy định cách thức ghi chép các nghiệp vụ cho các đối tượng cụ thể (ví dụ Chế độ kế toán xí nghiệp công nghiệp và Chế độ kế toán kiến thiết cơ bản được ban hành năm 1957). Từ năm 1970, Bộ Tài chính bắt đầu đổi mới kế toán theo hướng hệ thống thống nhất của Liên Xô (cũ) với Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất năm 1970 và một loạt các quy định về chế độ báo cáo kế toán, chế độ ghi chép ban đầu... (Bộ Tài chính, 2001).

Tại miền Nam, trong giai đoạn 1954 - 1975, hệ thống kế toán Pháp theo Tổng hoạch đồ vẫn được các doanh nghiệp sử dụng. Lý do là mặc dù chi phối nhiều đến chính trị, quân sự và kinh tế nhưng Hoa Kỳ không đưa hệ thống quản lý của họ vào Việt Nam và ảnh hưởng của các doanh nghiệp châu Âu vào Việt Nam còn rất lớn thời bấy giờ (Bui & Cooper, 2011).

Sau ngày thống nhất đất nước năm 1975, hệ thống kế toán thống nhất 1970 được tiếp tục sử dụng trong cả nước cho đến khi Việt Nam tiến hành đổi mới. Trong xu hướng chuyển đổi nền kinh tế từ kế hoạch hóa tập trung sang nền kinh tế thị trường được thể hiện trong Văn kiện Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI (1986), Nhà nước đã có nhiều thay đổi trong chính sách kế toán nhằm nâng cao tính pháp lý trong quản lý kinh tế như ban hành Pháp lệnh kế toán thống kê (1988). Trong thời gian này, đây là văn bản pháp lý cao nhất về kế toán và thống kê của Việt Nam. Hệ thống kế toán đầu tiên thể hiện hướng cải cách này được áp dụng năm 1990. Một số nội dung mới phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế mới phát sinh như chênh lệch tỷ giá đã được đưa vào kế toán thời kỳ này dù chỉ dừng lại ở việc hướng dẫn ghi chép trên tài khoản.

Quá trình thực hiện chính sách đa phương hóa về ngoại giao và kinh tế những năm sau đó thúc đẩy những đổi mới trong nhiều lĩnh vực. Luật Đầu tư nước ngoài đầu tiên được ban hành năm 1987 đã thu hút dòng vốn đầu tư trực tiếp mạnh mẽ vào Việt Nam cũng như sự du nhập của các hệ thống kế toán nước ngoài vào Việt Nam. Hoạt động kinh tế phong phú hơn với nhiều thành phần kinh tế và các giao dịch mới đòi hỏi phải có những thay đổi mạnh mẽ hơn nữa trong kế toán. Quyết định 1141 TC/QĐ/CĐKT năm 1995 về việc ban hành hệ thống Chế độ kế toán doanh nghiệp được áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế của Bộ Tài chính đã đáp ứng nhu cầu cần thiết trong giai đoạn phát triển này. Quyết định này gồm 4 nội dung cơ bản: Hệ thống tài khoản kế toán; Hệ thống báo cáo tài chính; Chế độ chứng từ kế toán; Chế độ sổ kế toán.

Tuy nhiên, quá trình hội nhập sâu hơn vào nền kinh tế thế giới lại tiếp tục đòi hỏi những bước cải cách mới trong kế toán. Năm 1995, Việt Nam nộp đơn xin gia nhập

Tổ chức Thương mại quốc tế (WTO) và những chuẩn bị cần thiết cho hệ thống kế toán Việt Nam được đặt ra cho Bộ Tài chính. Được sự trợ giúp của EU, Việt Nam bắt đầu triển khai nghiên cứu và soạn thảo các chuẩn mực kế toán Việt Nam từ năm 1999. Trong gần 7 năm sau đó, cho đến năm 2006, Việt Nam đã ban hành được 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam trên nền tảng các chuẩn mực kế toán quốc tế của IASB. Các chuẩn mực được ban hành từng đợt dưới hình thức một quyết định của Bộ trưởng Bộ Tài chính, mỗi đợt ban hành chuẩn mực kèm theo một thông tư hướng dẫn để áp dụng vào hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp theo Quyết định 1141/TC/QĐ/CĐKT. Năm 2006, Bộ Tài chính ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp mới theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC tích hợp toàn bộ những yêu cầu của 26 chuẩn mực kế toán đã ban hành. Từ đó đến nay (tháng 3/2013), chưa có thêm chuẩn mực mới nào được ban hành trong khi chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đã thay đổi nhanh chóng trong những năm gần đây, ngoại trừ một thông tư hướng dẫn về áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế liên quan đến công cụ tài chính. Những đặc điểm nổi bật của quá trình hình thành và phát triển các chuẩn mực kế toán Việt Nam là:

- Việt Nam ban hành các chuẩn mực kế toán trong bối cảnh chưa có một nền tảng trước đó về chuẩn mực kế toán theo kiểu chuẩn mực quốc tế. Đây là một thách thức rất lớn cho một quốc gia mà kinh nghiệm kế toán chủ yếu dựa trên hệ thống tài khoản thống nhất.
- Việt Nam tiếp cận khá nhanh chóng với chuẩn mực của IASB mà không trải qua bất kỳ tranh luận đáng kể nào về sự lựa chọn giữa hệ thống này với hệ thống của Hoa Kỳ, một “đôi thủ cạnh tranh” của chuẩn mực quốc tế lúc bấy giờ. Quyết định chiến lược này rất quan trọng cho việc tiết kiệm chi phí chuyển đổi giữa hai hệ thống khi hội tụ về kế toán với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
- Việt Nam đã giải quyết tương đối hài hòa quan hệ giữa các chuẩn mực với hệ thống kế toán doanh nghiệp thông qua việc ban hành các thông tư hướng dẫn cho từng nhóm chuẩn mực. So sánh với các quốc gia đã khảo sát như

Pháp hoặc Trung quốc, tiến trình này của Việt Nam tương đối hợp lý hơn. Mặc dù vậy, điều này cũng nói lên một thực trạng là nếu không có sự hướng dẫn trên hệ thống tài khoản, bản thân chuẩn mực không thể áp dụng vào thực tế.

- Quá trình soạn thảo hoặc đổi mới chuẩn mực đã dừng lại khá lâu hơn sáu năm trở lại đây, cho phép đặt ra những dấu hỏi về thay đổi mục tiêu hoặc thiếu hụt nguồn lực.

2.1.2. Những nhân tố môi trường tác động đến hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Các nhân tố về môi trường tác động đến hệ thống kế toán Việt Nam được quan tâm của các nghiên cứu trước đây như Vũ Hữu Đức (1999), Tăng Thị Thanh Thủy (2009), Trình Quốc Việt (2009), Phạm Thị Thanh Hà (2009)... Mỗi tác giả có những nhận định riêng về các yếu tố tác động nhưng tựu chung đều cho rằng các yếu tố môi trường đã có những ảnh hưởng nhất định đến quá trình hình thành và phát triển hệ thống kế toán Việt Nam. Phần dưới đây trình bày quan điểm của tác giả về tác động của các nhân tố đến quá trình hình thành chuẩn mực kế toán Việt Nam nhằm giải thích các đặc điểm riêng của Việt Nam.

2.1.2.1. Nhóm nhân tố chính trị

Phần trình bày ở chương 1 cho thấy nhóm nhân tố chính trị có tác động mạnh mẽ đến quá trình hội tụ kế toán quốc tế hơn là quá trình hình thành hệ thống kế toán quốc gia. Điều này khá đúng với Việt Nam. Quá trình hình thành các chuẩn mực kế toán Việt Nam phản ánh ý chí của Nhà nước Việt Nam trong quá trình hội nhập kinh tế toàn cầu để đạt được các mục tiêu chính trị và kinh tế. Nguyen Cong Phuong & Jacques Richard (2011) cho rằng Việt Nam ban hành các chuẩn mực kế toán xuất phát từ áp lực để được chấp nhận là thành viên của WTO. Khi chuẩn bị gia nhập WTO và thực hiện chủ trương đa phương hóa quan hệ quốc tế, Việt Nam đã dứt khoát và mạnh mẽ thực hiện quá trình hình thành chuẩn mực kế toán với xuất phát điểm hầu như bằng không. Điều này cũng phù hợp với giải thích của Ramanna (2011) về tác động của chính trị đối với quá trình hội tụ kế toán quốc tế.

2.1.2.2. Nhóm nhân tố kinh tế

Việt Nam là quốc gia đang phát triển, chuyển từ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung sang nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Mặc dù Nhà nước chủ trương đa dạng hóa các thành phần kinh tế nhưng kinh tế nhà nước giữ vai trò chủ đạo trong phát triển kinh tế. Trong chiến lược phát triển kinh tế đã nêu rõ Việt Nam cần phát triển nhanh, hài hòa các thành phần kinh tế và các loại hình doanh nghiệp, đồng thời phải tăng cường tiềm lực và nâng cao hiệu quả kinh tế nhà nước và kinh tế nhà nước giữ vai trò chủ đạo, là lực lượng vật chất quan trọng để Nhà nước định hướng và điều tiết nền kinh tế, góp phần ổn định kinh tế vĩ mô (Đảng Cộng sản Việt Nam, 2011). Điều này thể hiện qua vốn và cơ cấu vốn sản xuất kinh doanh bình quân hàng năm của các doanh nghiệp nhà nước mặc dù có giảm trong những năm qua nhưng nguồn lực tài chính vẫn tập trung vào các doanh nghiệp nhà nước với 3.009,2 trong tổng 7.780,2 nghìn tỷ đồng tương ứng 38,7%. [Bảng 2.1]

Ngoài ra, hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay là DNNVV. Theo công bố của Chính phủ đến cuối năm 2010 cả nước có trên 500.000 DNNVV, chiếm 98% số lượng các doanh nghiệp trong nền kinh tế. Các doanh nghiệp nhỏ và vừa đóng góp khoảng 40% GDP và nếu tính cả 133.000 hợp tác xã và các hộ kinh doanh cá thể mức đóng góp tương đương 60% GDP (Công Trí, 2011). Hơn nữa, căn cứ vào bảng thống kê số doanh nghiệp và cơ cấu doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh thì các doanh nghiệp cổ phần chiếm tỷ trọng rất thấp. [Bảng 2.2]

Đối với thị trường tài chính Việt Nam trong những năm gần đây có những biến chuyển tích cực, đặc biệt là thị trường chứng khoán đã có những tiến triển nhất định. Trong giai đoạn 2000 - 2005 vốn hóa thị trường đạt xấp xỉ 1% GDP nhưng đến năm 2006 quy mô thị trường đã đạt 22,7% GDP và tiếp tục đạt mức trên 43% GDP vào năm 2007. Do khủng hoảng kinh tế thế giới, mức vốn hóa trong năm 2008 giảm còn 18% GDP. Riêng năm 2011 vốn hóa thị trường chứng khoán chỉ còn hơn 20% GDP (Khánh Huyền, 2011).

Những dữ liệu trên cho thấy nguồn cung cấp vốn cho doanh nghiệp Việt Nam không dựa nhiều vào thị trường chứng khoán mà từ nhiều nguồn quan trọng khác

như ngân sách nhà nước, vay ngân hàng, đầu tư trực tiếp nước ngoài... Điều này cho thấy bản thân kinh tế không phải là nhân tố mạnh mẽ đã thúc đẩy Việt Nam nỗ lực trong quá trình hội tụ kế toán.

2.1.2.3. Nhóm nhân tố pháp lý

Nhìn chung, các hoạt động kinh tế được điều hành bởi các Luật và các qui định pháp lý. Luật Kế toán (2003) quy định khá chi tiết về kế toán so với các quốc gia theo thông luật. Hệ thống chuẩn mực kế toán do Bộ Tài chính là một cơ quan nhà nước ban hành. Trong môi trường pháp lý như trên, các tổ chức nghề nghiệp không có chức năng lập quy. Năm 2005, theo Quyết định 47, Bộ Tài chính đã giao bổ sung những quyền hạn cho Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam trong đó chỉ dừng lại ở việc Hội cử cán bộ chuyên môn tham gia Hội đồng Kế toán quốc gia, các ban soạn thảo chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán hoặc soạn thảo Chế độ kế toán (Bộ Tài chính, 2005a).

2.1.2.4. Môi trường văn hóa

Sự tác động của văn hóa đến hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay vẫn chưa có những nghiên cứu chính thống. Trong hệ thống đo lường các khuynh hướng văn hóa của Hofstede, Việt Nam được đánh giá với mức điểm tương ứng: chủ nghĩa cá nhân (70), khoảng cách quyền lực (20), né tránh những vấn đề chưa chắc chắn (40), định hướng dài hạn (30) và nam tính (80) (Hofstede, 2012). Với các thông số trên, áp dụng lý thuyết của Gray (1988), trong hệ thống kế toán Việt Nam tính chất thận trọng được đề cao, nhấn mạnh đến sự tuân thủ các qui định, hạn chế những vấn đề mang tính xét đoán. Điều này tỏ ra mâu thuẫn với thực tế Việt Nam nhanh chóng ban hành các chuẩn mực kế toán dựa trên chuẩn mực quốc tế. Tuy nhiên, như đã phân tích ở trên, nhân tố chính trị đã lấn át nhân tố văn hóa. Điều này phù hợp kết luận của Birt et al (2011) và Borker (2012) khi nghiên cứu quá trình hội tụ của những quốc gia khác nhau trên thế giới, văn hóa không phải là nhân tố quyết định ảnh hưởng đến quá trình hội tụ.

Tóm lại, chính trị và hệ thống pháp lý là những nhân tố tác động mạnh đến quá trình ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam, nó giải thích được tốc độ nhanh

chóng và vai trò Nhà nước của quá trình này. Các nhân tố kinh tế và văn hóa không có vai trò rõ rệt trong giai đoạn hình thành chuẩn mực (2001 – 2006) nhưng có vẻ phát huy tác dụng trong những năm gần đây:

- Khi mục tiêu chính trị đã đạt được (Việt Nam gia nhập WTO năm 2007 và gặt được nhiều thắng lợi ngoại giao trong những năm kế tiếp), quá trình ban hành và cập nhật chuẩn mực đã chậm hẳn lại.
- Vị trí hạn chế của thị trường chứng khoán trong nền kinh tế không tạo được sức đẩy Việt Nam phải tiếp tục cải cách về kế toán.
- Văn hóa thận trọng khiến Việt Nam khó chấp nhận được hàng loạt những khái niệm mới của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế như giá trị hợp lý hoặc các thay đổi trong quy định về báo cáo tài chính hợp nhất. Nói cách khác, trong 26 chuẩn mực kế toán đã ban hành, Việt Nam đã áp dụng hầu hết những vấn đề tương đối phù hợp với văn hóa Việt Nam. Những vấn đề còn lại như đã nói ở trên, có nhiều thách thức cho việc chấp nhận trong thực tiễn Việt Nam.

2.1.3. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Hệ thống kế toán quốc gia Việt Nam là sự kết hợp đan xen có trật tự giữa Luật Kế toán, hệ thống chuẩn mực kế toán, Chế độ kế toán doanh nghiệp và các qui định khác về kế toán. Hệ thống này tạo sự phức hợp trong các qui định, nguyên tắc, phương pháp cũng như những nội dung kế toán.

Tổ chức lập qui của Việt Nam do Bộ Tài chính là cơ quan quản lý Nhà nước có trách nhiệm trong việc ban hành chuẩn mực kế toán. Điều này đồng hành trong suốt quá trình hình thành và phát triển của kế toán Việt Nam. Theo đó, Nhà nước giữ vai trò chủ đạo trong quản lý và kế toán được xem là công cụ kiểm soát hữu hiệu hoạt động kinh tế quốc gia.

Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được xây dựng theo các nguyên tắc (Bộ Tài chính, 2000a):

- Dựa trên cơ sở các chuẩn mực kế toán do IFAC công bố.

- Phù hợp với điều kiện phát triển của nền kinh tế thị trường Việt Nam, phù hợp với hệ thống luật pháp, trình độ, kinh nghiệm kế toán của Việt Nam.
- Chuẩn mực kế toán Việt Nam phải đơn giản, rõ ràng và tuân thủ các qui định về thể thức ban hành văn bản pháp luật Việt Nam.

Bố cục chuẩn mực, mỗi chuẩn mực kế toán bao gồm 2 phần là qui định chung và nội dung chuẩn mực, (Bộ Tài chính, 2000b), cụ thể:

- Phần qui định chung gồm: mục đích, nội dung cơ bản, phạm vi áp dụng và các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực.
- Phần nội dung: mỗi nội dung được thành lập đoạn riêng và ghi số liên tục.

Phần dưới đây trình bày tóm tắt hệ thống chuẩn mực kế toán hiểu theo nghĩa rộng bao gồm: phần cơ chế bao gồm các quy định pháp lý liên quan, tổ chức lập quy và quy trình soạn thảo, ban hành chuẩn mực và phần nội dung là bản thân các chuẩn mực và các hướng dẫn, giải thích chuẩn mực.

2.1.3.1. Cơ chế

a. Qui định pháp lý

Luật Kế toán là văn bản pháp lý cao nhất là kim chỉ nam cho mọi công tác kế toán của quốc gia do Quốc hội ban hành. Theo đó, kế toán được xem là công cụ quản lý, giám sát chặt chẽ mọi hoạt động kinh tế, tài chính đáp ứng yêu cầu tổ chức, quản lý điều hành của cơ quan nhà nước, doanh nghiệp, tổ chức và cá nhân. Điều đó cũng đồng nghĩa các chuẩn mực kế toán quốc gia, các thông tư hướng dẫn chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán doanh nghiệp đều phải dựa trên nền tảng các qui định của Luật Kế toán.

Luật Kế toán (2003) được qui định 7 chương với 64 điều bao gồm những qui định chung, nội dung công tác kế toán, tổ chức bộ máy kế toán và người làm kế toán, hoạt động nghề nghiệp kế toán, quản lý nhà nước về kế toán, khen thưởng, xử lý vi phạm và các điều khoản thi hành (Quốc hội, 2003).

b. Tổ chức lập qui

Tổ chức lập qui của Việt Nam do Bộ Tài chính là cơ quan của Nhà nước có trách nhiệm trong việc ban hành chuẩn mực kế toán. Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán là

đơn vị thuộc bộ máy quản lý nhà nước của Bộ Tài chính có chức năng giúp Bộ trưởng Bộ Tài chính thực hiện thống nhất quản lý nhà nước về kế toán, kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ. Nhiệm vụ của Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán (Bộ Tài chính, 2009), gồm:

- Xây dựng chiến lược, kế hoạch, biện pháp hoàn thiện, đổi mới hệ thống pháp luật về kế toán và kiểm toán, các dự án, dự thảo văn bản pháp luật về kế toán và kiểm toán.
- Hướng dẫn thực hiện nguyên tắc, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ về kế toán và kiểm toán.
- Tham gia xây dựng chiến lược chính sách tài chính và nghiên cứu, xây dựng các văn bản quy phạm pháp luật về tài chính, thuế có liên quan đến kế toán và kiểm toán.
- Hướng dẫn Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam trong việc triển khai các hoạt động thuộc lĩnh vực kế toán và kiểm toán theo quy định của pháp luật, quản lý, giám sát hoạt động của Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam.
- Tổ chức hợp tác quốc tế và hội nhập quốc tế thuộc lĩnh vực kế toán kiểm toán, tham gia đàm phán về các hoạt động hành nghề trong khu vực và trên thế giới.

Bên cạnh đó, cơ quan này có chức năng tư vấn về chiến lược, chính sách phát triển và các vấn đề có liên quan đến kế toán và kiểm toán. Theo một công bố của Bộ Tài chính, vào năm 2001, toàn bộ nhân sự của Vụ này là 25 người (Bộ Tài chính, 2001).

c. Quy trình soạn thảo và ban hành

Quy trình soạn thảo chuẩn mực kế toán theo quy định của Bộ Tài chính, về cơ bản bao gồm các bước (Bộ Tài chính, 2000b):

- Bước 1: Xây dựng nguyên tắc chung về phạm vi, đối tượng áp dụng, cơ sở và nguyên tắc soạn thảo hệ thống chuẩn mực, danh mục hệ thống chuẩn mực và sắp xếp, phân loại các chuẩn mực.

- Bước 2: Dự thảo từng chuẩn mực, thảo luận nhóm và tổ chức lấy ý kiến chuyên gia, các đơn vị thuộc Bộ Tài chính và các bộ, cơ quan có liên quan, thành viên Ban chỉ đạo soạn thảo chuẩn mực và Hội đồng Kế toán quốc gia.
- Bước 3: Sau khi có ý kiến tham gia của Hội đồng Kế toán quốc gia, hoàn thiện trình Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành, công bố

2.1.3.2. Các chuẩn mực kế toán đã được ban hành

Như đã trình bày phân trên, chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành lần đầu vào năm 2001 và đến nay đã ban hành được 26 chuẩn mực kế toán theo trình tự sau (Bộ Tài chính, 2005b):

Quyết định 149/2001 QĐ-BTC ngày 31/12/2001 ban hành 4 chuẩn mực kế toán

- Chuẩn mực số 02 - Hàng tồn kho
- Chuẩn mực số 03 - Tài sản cố định hữu hình
- Chuẩn mực số 04 - Tài sản cố định vô hình
- Chuẩn mực số 14 - Doanh thu và thu nhập khác

Quyết định 165/2002 QĐ-BTC ngày 31/12/2002 ban hành 6 chuẩn mực kế toán

- Chuẩn mực số 01 – Chuẩn mực chung
- Chuẩn mực số 06 – Thuê tài sản
- Chuẩn mực số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái
- Chuẩn mực số 15 – Hợp đồng xây dựng
- Chuẩn mực số 16 – Chi phí đi vay
- Chuẩn mực số 24 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Quyết định 234/2003 QĐ-BTC ngày 30/12/2003 ban hành 6 chuẩn mực kế toán

- Chuẩn mực số 05 – Bất động sản đầu tư
- Chuẩn mực số 07 – Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết
- Chuẩn mực số 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh
- Chuẩn mực số 21 – Trình bày báo cáo tài chính
- Chuẩn mực số 25 – Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con

- Chuẩn mực số 26 – Thông tin về các bên liên quan

Quyết định 12/2005 QĐ-BTC ngày 15/2/2005 ban hành 6 chuẩn mực kế toán

- Chuẩn mực số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp
- Chuẩn mực số 22 – Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự
- Chuẩn mực số 23 – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm
- Chuẩn mực số 27 – Báo cáo tài chính giữa niên độ
- Chuẩn mực số 28 – Báo cáo bộ phận
- Chuẩn mực số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót.

Quyết định 100/2005 QĐ-BTC ngày 28/12/2005 ban hành 4 chuẩn mực kế toán

- Chuẩn mực số 11 – Hợp nhất kinh doanh
- Chuẩn mực số 18 – Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng
- Chuẩn mực số 19 – Hợp đồng bảo hiểm
- Chuẩn mực số 30 – Lãi trên cổ phiếu

Việt Nam không có chuẩn mực kế toán riêng cho DN NVV. Các doanh nghiệp này có thể áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC. Hệ thống này được ban hành trên nền tảng hệ thống tài khoản và báo cáo tài chính giản lược hơn. Khi doanh nghiệp chọn hệ thống này, một số chuẩn mực kế toán Việt Nam được phép loại trừ toàn bộ hay từng phần.

Một điểm đáng chú ý khác là hệ thống kế toán ngân hàng tương đối độc lập với hệ thống kế toán doanh nghiệp. Với sự chấp thuận của Bộ Tài chính, Ngân hàng Nhà nước Việt Nam ban hành Chế độ kế toán ngân hàng. Các ngân hàng cổ phần niêm yết phải tuân thủ song song hai hệ thống, một là của Ngân hàng Nhà nước và một là của Bộ Tài chính. Ví dụ, báo cáo tài chính của Ngân hàng Thương mại Cổ phần Á châu được lập theo các biểu mẫu do Ngân hàng Nhà nước quy định và khi đưa ý kiến về báo cáo tài chính của ngân hàng này, công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers viết:

“Theo ý kiến chúng tôi, xét trên các khía cạnh trọng yếu, các báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của Ngân hàng tại ngày 31 tháng 12 năm 2011 cũng như kết quả kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ của Ngân hàng trong năm tài chính kết thúc tại ngày nêu trên phù hợp với các Chuẩn mực kế toán Việt Nam, Hệ thống kế toán Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan áp dụng cho các ngân hàng và tổ chức tín dụng khác hoạt động tại nước Cộng Hòa Xã Hội Chủ Nghĩa Việt Nam” (Ngân hàng Á châu, 2011).

Nhìn chung, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam bao gồm cả thể chế và nội dung, bao gồm những điểm nổi bật sau:

- Việc soạn thảo và ban hành chuẩn mực thuộc về Bộ Tài chính, các tổ chức khác chỉ giữ vai trò tư vấn. Việt Nam chưa có hội đồng đa lĩnh vực ban hành chuẩn mực theo cơ chế bỏ phiếu.
- Lực lượng kỹ thuật (Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán) khá mỏng so với nhiệm vụ được giao bao gồm cả các chuẩn mực kế toán, kiểm toán và các quy định liên quan.
- Tính đến năm 2006 (năm cuối cùng ban hành chuẩn mực Việt Nam), số chuẩn mực kế toán Việt Nam đã ban hành là 26 so với số chuẩn mực quốc tế cùng thời điểm là 37 chuẩn mực và 1 Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế. Trong hơn 6 năm qua (2006 – 2012), IASB đã ban hành thêm 6 chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, ban hành lại 6 chuẩn mực kế toán quốc tế và một Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế. Việt Nam chỉ ban hành một hướng dẫn áp dụng chuẩn mực quốc tế về công cụ tài chính.
- Việt Nam chưa ban hành chuẩn mực kế toán riêng cho doanh DNNVV theo mô hình của IASB.
- Hệ thống kế toán ngân hàng hiện do Ngân hàng Nhà nước ban hành và tương đối độc lập với Bộ Tài chính.

2.2. Khảo sát thực nghiệm hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

2.2.1. Mục tiêu nghiên cứu

Các chuẩn mực kế toán Việt Nam đã được ban hành hơn sáu năm qua. Câu hỏi đặt ra là liệu các chuẩn mực này có đáp ứng được yêu cầu của các bên liên quan về báo cáo tài chính hay không bao gồm người lập (doanh nghiệp), người sử dụng (nhà đầu tư) và kiểm toán viên. Do đó mục đích nghiên cứu tập trung nhìn nhận và lý giải sự khác biệt về quan điểm, nhận thức giữa các đối tượng khảo sát khác nhau về thực trạng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam nhằm đánh giá những hạn chế của chuẩn mực kế toán của Việt Nam hiện hành trên nhiều góc độ khác nhau để từ đó rút ra những vấn đề cần lưu tâm khi xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam. Khảo sát thực nghiệm này không nhằm phân tích các nhân tố tác động đến hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.

Có nhiều nghiên cứu trước đây về đánh giá của các bên liên quan đến báo cáo tài chính nhằm ghi nhận có khác biệt trong quan điểm giữa các nhóm. Ví dụ, Vicky Cole et al (2010) nhận thấy các kiểm toán viên, các nhà phân tích và các đối tượng khác có nhận định khác nhau về khả năng so sánh của báo cáo tài chính lập theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại châu Âu. Kiểm toán viên cho rằng có nhiều vấn đề đặt ra cho khả năng so sánh hơn các đối tượng còn lại và kiểm toán viên có khuynh hướng tập trung nhiều hơn đến sự xét đoán và ngành nghề của doanh nghiệp. Sự khác biệt này gợi ý các giải pháp phù hợp hơn thay vì chỉ dựa trên số liệu bình quân chung.

Các nghiên cứu thực nghiệm của R. Micheline & Cong Phuong Nguyen (2007) và Lisa Nguyen et al (2012) đã đánh giá hệ thống kế toán Việt Nam trên cơ sở nhận định của các đối tượng khác nhau về hệ thống kế toán Việt Nam sau khi Việt Nam ban hành một số chuẩn mực kế toán. Kết quả khảo sát của R. Micheline & Cong Phuong Nguyen (2007) cho thấy thông tin trình bày trên báo cáo tài chính đã đáp ứng nhu cầu so sánh tuy nhiên độ tin cậy của thông tin chưa cao. Lisa Nguyen et al

(2012) ghi nhận các quan điểm khác nhau giữa các nhóm đối tượng về việc đổi mới hệ thống kế toán theo hướng hòa hợp với các thông lệ quốc tế. Các nghiên cứu định lượng của Phạm Hoài Hương (2010) dựa trên khảo sát mười chuẩn mực chủ yếu để đánh giá mức độ hài hòa của chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực quốc tế với kết quả bình quân là 68%, trong đó mức độ “đo lường” đạt 81,2% và mức độ “trình bày thông tin” chỉ ở mức 57%. Với một khảo sát đầy đủ hơn, bao gồm toàn bộ các chuẩn mực Việt Nam đã ban hành, Hoai Huong Pham et al (2011) đã xem xét mức độ hội tụ trên cơ sở các qui định (de jure) của các chuẩn mực Việt Nam so với quốc tế. Kết quả cho thấy mức độ hội tụ về mặt “đo lường” hơi giảm với tỷ lệ 75,8% trong khi “công bố thông tin” hơi tăng là 61,9%.

Từ các nghiên cứu trước đó và trên cơ sở các chuẩn mực kế toán Việt Nam đã được ban hành trong thời gian qua, câu hỏi nghiên cứu đặt ra là:

- a. Mức độ đánh giá của các đối tượng về nội hàm chuẩn mực kế toán Việt Nam và liệu rằng có sự khác biệt giữa các nhóm về từng vấn đề?*
- b. Các đối tượng khảo sát nhận định như thế nào về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn và giữa các nhóm có sự khác nhau đối với từng nội dung?*
- c. Đánh giá của các đối tượng khảo sát về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính và phải chăng giữa các nhóm có sự khác biệt trong từng vấn đề liên quan?*
- d. Đánh giá mức độ hành vi của các đối tượng khảo sát đối với hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam và liệu rằng có sự khác biệt về hành vi giữa các nhóm về các vấn đề liên quan?*

2.2.2. Thiết kế nghiên cứu

Nhằm đánh giá thực trạng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, luận án tiến hành bảng khảo sát bao gồm 19 câu hỏi cụ thể [Phụ lục 11]:

- Nội hàm chuẩn mực kế toán (4 câu hỏi);
- Khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn (4 câu hỏi);
- Thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính (3 câu hỏi);

- Nghiên cứu hành vi (8 câu hỏi).

Thang đo Likert với thang điểm từ 1 đến 5 được sử dụng để đánh giá và phân tích dữ liệu. Để tạo tính nhất quán và tránh nhầm lẫn của người được khảo sát, tất cả các câu khảo sát đều bắt đầu bằng phủ định (không - chưa) và gia tăng mức độ khẳng định (khá – rất). Do tác giả không sử dụng mô hình hồi qui đa biến và hơn nữa từng phần khảo sát là độc lập nên điều này không ảnh hưởng đến kết quả và nội dung phân tích.

Luận án sử dụng phương pháp thống kê mô tả (Descriptive statistics) để xác định mức bình quân cũng như mức độ lệch chuẩn các các đối tượng khảo sát. Việc so sánh giữa các nhóm sẽ làm rõ thêm trọng tâm đang nằm trong nhóm nào nhằm tìm giải pháp thích hợp. Sau đó, luận án phân tích phương sai một yếu tố (One-way ANOVA) để kiểm định mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm. Ngoài ra, luận án kết hợp phương pháp độ lệch chuẩn sai biệt nhỏ nhất (LSD) trong kiểm định “sau” (Post hoc) nhằm đánh giá mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm khảo sát.

Khảo sát thực trạng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam nên đối tượng được chọn là những người sử dụng trực tiếp hoặc gián tiếp liên quan đến chuẩn mực kế toán gồm người lập (doanh nghiệp), người sử dụng (nhà đầu tư) và kiểm toán viên. Các đối tượng tham gia khảo sát được thực hiện trong thời gian quý 1 năm 2011 tập trung chủ yếu tại thành phố Hồ Chí Minh vì nơi đây trung tâm kinh tế của quốc gia nên hầu hết các công ty niêm yết, các công ty kiểm toán trong nước và nước ngoài cũng như các nhà đầu tư trên các sàn giao dịch chứng khoán đều tập trung trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh, bao gồm:

Đối tượng khảo sát	Số lượng	Tỷ lệ (%)
Kiểm toán viên	105	31
Ban giám đốc, trưởng/ phó phòng kế toán	112	33
Nhà đầu tư	122	36
Tổng	339	100

Số lượng các đối tượng là 339, một mẫu quan sát đảm bảo độ tin cậy về các thông số phân tích. Ngoài ra để có những đánh giá xác đáng luận án tập trung vào những đối tượng có kinh nghiệm chuyên môn trong lĩnh vực công tác từ 3 năm trở lên.

2.2.3. Kết quả nghiên cứu

Kết quả cụ thể về nội hàm chuẩn mực kế toán, khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn, thực tiễn thông tin cung cấp trên BCTC và nghiên cứu hành vi như sau:

a. Nội hàm chuẩn mực kế toán

Nội hàm chuẩn mực kế toán bao gồm những yếu tố bản thân của hệ thống chuẩn mực kế toán liên quan đến phạm vi chi phối, tính đầy đủ và nhất quán cũng như sự thống nhất của các yếu tố giữa chuẩn mực kế toán với các quy định kế toán khác. Kết quả các câu hỏi về nội hàm chuẩn mực được trình bày ở bảng 2.3 (thống kê mô tả và phân tích phương sai) và bảng 2.4 (phân tích sâu)

a1. Phạm vi chi phối của các chuẩn mực kế toán đến các hoạt động kinh tế Việt Nam hiện nay

Trong những năm gần đây, Việt Nam đã có những bước tiến nhất định về lĩnh vực kinh tế trong đó phải kể đến sự đa dạng hóa của các thành phần kinh tế; hình thành và phát triển thị trường vốn; xuất hiện nhiều loại hình kinh doanh, dịch vụ phức tạp. Trước sự phát triển kinh tế chung, nhu cầu trong việc cung cấp thông tin trở nên thiết yếu.

Câu hỏi đặt ra, liệu rằng hệ thống chuẩn mực kế toán được ban hành có chi phối đến các hoạt động kinh tế Việt Nam hay không và liệu có sự khác biệt giữa các nhóm đối tượng liên quan trong nhận định về vấn đề này?

Theo kết quả khảo sát, các nhóm đối tượng khảo sát đều đánh giá các chuẩn mực kế toán đã chi phối đáng kể đến các hoạt động kinh tế Việt Nam với mức điểm bình quân theo thang đo Likert là 3,48/5.

Trong phân tích phương sai, mức ý nghĩa quan sát là 0,318 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%) nên không có ý nghĩa về mặt thống kê, hay nói cách khác mức độ trung bình các nhóm không có sự khác biệt.

Bảng 2.3: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nội hàm chuẩn mực

Nội dung khảo sát			Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Phạm vi chi phối của các chuẩn mực kế toán đến các hoạt động kinh tế Việt nam hiện nay.		N 1	3.55	0.500	0.318
		N2	3.45	0.551	
		N 3	3.46	0.619	
		Toàn bộ	3.48	0.562	
Sự đầy đủ của các chuẩn mực kế toán	Nội dung ghi nhận	N 1	3.6	0.492	0.514
		N 2	3.55	0.517	
		N 3	3.52	0.606	
		Toàn bộ	3.55	0.543	
	Nội dung đánh giá	N 1	3.25	0.515	0.001*
		N 2	3.5	0.585	
		N 3	3.49	0.578	
		Toàn bộ	3.42	0.572	
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	3.13	0.52	0.000*
		N 2	3.36	0.656	
		N 3	3.51	0.62	
		Toàn bộ	3.34	0.621	
Tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán trên quan điểm xử lý	Nội dung ghi nhận	N 1	3.47	0.538	0.633
		N 2	3.4	0.561	
		N 3	3.4	0.625	
		Toàn bộ	3.42	0.577	
	Nội dung đánh giá	N 1	3.07	0.524	0.001*
		N 2	3.34	0.623	
		N 3	3.34	0.651	
		Toàn bộ	3.25	0.616	
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	2.97	0.596	0.000*
		N 2	3.21	0.659	
		N 3	3.37	0.592	
		Toàn bộ	3.19	0.636	

Bảng 2.3: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nội hàm chuẩn mực (tiếp theo)

Nội dung khảo sát			Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Tính thống nhất giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán	Nội dung ghi nhận	N 1	2.73	0.654	0.000*
		N 2	2.48	0.553	
		N 3	2.83	0.677	
		Toàn bộ	2.68	0.646	
	Nội dung đánh giá	N 1	2.38	0.626	0.000*
		N 2	2.43	0.549	
		N 3	2.81	0.647	
		Toàn bộ	2.55	0.639	
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	2.38	0.739	0.000*
		N 2	2.34	0.546	
		N 3	2.82	0.656	
		Toàn bộ	2.53	0.685	

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

a2. Sự đầy đủ của các chuẩn mực kế toán

Sự đầy đủ của chuẩn mực kế toán liên quan đến phạm vi mà chuẩn mực quy định. Khi trong thực tế xuất hiện những vấn đề mà chuẩn mực không quy định, người kế toán phải sử dụng sự xét đoán của mình và khi đó, tính đáng tin cậy của thông tin bị ảnh hưởng và khả năng so sánh được của các báo cáo tài chính bị suy giảm.

Trong mỗi chuẩn mực kế toán, ba nội dung cơ bản là ghi nhận (điều kiện và cách thức ghi nhận một đối tượng trên báo cáo tài chính), đánh giá (xác định giá trị của các giao dịch hoặc đối tượng kế toán trên báo cáo tài chính tại thời điểm ghi nhận và sau thời điểm ghi nhận) và trình bày (thể hiện thông tin trên báo cáo tài chính và các thuyết minh bổ sung).

Bảng 2.4: Kết quả kiểm định sau về nội hàm chuẩn mực

Nội dung khảo sát		Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Sự đầy đủ của các chuẩn mực kế toán	Nội dung đánh giá	N 1	N 2	-0.252 [*]	0.001
			N 3	-0.244 [*]	0.001
		N 2	N 1	0.252 [*]	0.001
			N 3	0.008	0.911
		N 3	N 1	0.244 [*]	0.001
			N 2	-0.008	0.911
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	N 2	-0.224 [*]	0.007
			N 3	-0.375 [*]	0.000
		N 2	N 1	0.224 [*]	0.007
			N 3	-0.151	0.057
		N 3	N 1	0.375 [*]	0.000
			N 2	0.151	0.057
Tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán trên quan điểm xử lý	Nội dung đánh giá	N 1	N 2	-0.273 [*]	0.001
			N 3	-0.269 [*]	0.001
		N 2	N 1	0.273 [*]	0.001
			N 3	0.003	0.968
		N 3	N 1	0.269 [*]	0.001
			N 2	-0.003	0.968
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	N 2	-0.234 [*]	0.005
			N 3	-0.397 [*]	0.000
		N 2	N 1	0.234 [*]	0.005
			N 3	-0.163 [*]	0.043
		N 3	N 1	0.397 [*]	0.000
			N 2	0.163 [*]	0.043

Bảng 2.4: Kết quả kiểm định sau về nội hàm chuẩn mực (tiếp theo)

Nội dung khảo sát		Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Tính thống nhất giữa chuẩn mực kế toán và hệ thống kế toán (Chế độ kế toán) cũng như Luật Kế toán	Nội dung ghi nhận	N 1	N 2	0.251*	0.004
			N 3	-0.095	0.261
		N 2	N 1	-0.251*	0.004
			N 3	-0.346*	0.000
		N 3	N 1	0.095	0.261
			N 2	0.346*	0.000
	Nội dung đánh giá	N 1	N 2	-0.054	0.519
			N 3	-0.436*	0.000
		N 2	N 1	0.054	0.519
			N 3	-0.383*	0.000
		N 3	N 1	0.436*	0.000
			N 2	0.383*	0.000
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	N 2	0.042	0.637
			N 3	-0.439*	0.000
		N 2	N 1	-0.042	0.637
			N 3	-0.480*	0.000
		N 3	N 1	0.439*	0.000
			N 2	0.480*	0.000

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

Bảng này chỉ trình bày những câu hỏi có mức ý nghĩa của kiểm định phương sai nhỏ hơn 0,05.

Câu hỏi đặt ra, mức độ đầy đủ của chuẩn mực kế toán trong từng nội dung trên qua nhận định của các đối tượng liên quan và có sự khác nhau giữa các nhóm về mức độ đầy đủ của chuẩn mực kế toán hay không?

Theo số liệu được khảo sát, các đối tượng nhận định về sự đầy đủ của chuẩn mực kế toán Việt Nam có sự giảm dần về mức điểm bình quân, trong đó cao nhất là ghi nhận (3,55) tiếp đến là đánh giá (3,42) và sau cùng là trình bày thông tin (3,34).

Theo kết quả phân tích phương sai, trong 3 nội dung phản ánh sự đầy đủ của chuẩn mực kế toán thì:

- Vấn đề ghi nhận không có sự khác biệt giữa các nhóm với mức ý nghĩa quan sát là 0,514 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%).
- Vấn đề đánh giá và trình bày thông tin thỏa mãn điều kiện, tức có sự khác biệt thống kê giữa trung bình các nhóm. Trong kiểm định sau đối với 2 nội dung đánh giá và trình bày thông tin, kết quả là các doanh nghiệp có xu hướng tin tưởng hơn so với kiểm toán viên vào sự đầy đủ về phương pháp đánh giá và trình bày thông tin của chuẩn mực kế toán. Điều này có thể giải thích rằng người kiểm tra thông tin có điều kiện tiếp xúc với thực tiễn phong phú của nhiều doanh nghiệp hơn nên có cơ sở nhận định bao quát hơn về các phương pháp đánh giá cũng như nội dung trình bày thông tin trong chuẩn mực kế toán.

a3. Tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán trên quan điểm xử lý

Một nội dung kinh tế thông thường được giải quyết trong cùng một chuẩn mực kế toán nhưng đôi khi có thể liên quan đến các chuẩn mực kế toán khác. Do đó, tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán khi xử lý trong cùng một nội dung cần được sự quan tâm đúng mức nhằm tránh sự mâu thuẫn, khập khiễng. Tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán là một trong những vấn đề sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến chất lượng thông tin kế toán. Tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán trong quan điểm xử lý cũng liên quan đến ba nội dung ghi nhận, phương pháp đánh giá và trình bày thông tin.

Câu hỏi đặt ra là mức độ nhất quán của chuẩn mực kế toán trong từng nội dung trên qua nhận định của các đối tượng liên quan và liệu có sự khác nhau giữa các nhóm về mức độ nhất quán của chuẩn mực kế toán hay không?

Theo khảo sát, tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán trong quan điểm xử lý được các đối tượng đánh giá thấp hơn so với tính đầy đủ của chuẩn mực kế toán ở cả ba nội dung. Điểm bình quân của tổng thể các nhóm lần lượt là 3,42, 3,25 và 3,19 đối với các nội dung ghi nhận, đánh giá và trình bày thông tin. Cũng tương tự như sự đầy đủ, tính nhất quán của các chuẩn mực kế toán, theo số liệu được khảo sát, các đối tượng nhận định có sự giảm dần về mức độ bình quân từ ghi nhận, đến đánh giá và sau cùng là trình bày thông tin.

Theo kết quả phân tích phương sai, trong 3 yếu tố đánh giá sự đầy đủ của chuẩn mực kế toán:

- Vấn đề ghi nhận với mức ý nghĩa quan sát là 0,633 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%) nên không có sự khác biệt trị giá trung bình các nhóm.
- Trong khi đó, phương pháp đánh giá và trình bày thông tin có sự khác biệt giữa trung bình các nhóm. Kết quả kiểm định sau cho thấy mức độ và ý nghĩa của sự khác biệt này cũng tương tự như đánh giá về sự đầy đủ của chuẩn mực kế toán.

a4. Tính thống nhất giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán

Như trên đã trình bày, hoạt động kế toán Việt Nam hiện nay tồn tại đan xen giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán và Luật Kế toán. Việc đan xen luôn có tính hai mặt, sẽ là hiệu quả nếu sự kết hợp, hỗ trợ tạo sự đồng thuận trong thực thi các chính sách kế toán góp phần nâng cao chất lượng thông tin nhưng nếu sự liên kết không được giải quyết một cách thấu đáo sẽ dẫn đến sự bất cập, đôi khi chồng chéo, cản trở cho việc phát triển hoạt động kế toán.

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng liên quan nhận định thế nào về mức độ thống nhất giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán và Luật Kế toán về ba nội dung ghi

nhận, đánh giá, trình bày thông tin và phải chăng có sự khác biệt đáng kể trong nhận định của các nhóm đối tượng?

Kết quả cho thấy tính thống nhất giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán và Luật Kế toán được đánh giá ở mức thấp đối với cả ba nội dung và mức độ cũng có sự giảm dần từ ghi nhận, đánh giá đến trình bày thông tin tương tự các phân tích trên. Điểm bình quân của tổng thể các nhóm lần lượt là 2,68, 2,55 và 2,53 cho ghi nhận, đánh giá và trình bày thông tin.

Phân tích phương sai cho thấy các đối tượng có những nhận định khác biệt đối với cả ba nội dung ghi nhận, đánh giá và trình bày thông tin.

Trong kiểm định sau, kết quả cụ thể như sau:

- Trong cả ba nội dung, nhà đầu tư luôn có điểm trung bình cao nhất và khác biệt với tất cả các nhóm khác. Điều này có thể lý giải là việc vận dụng Chế độ kế toán thường liên quan đến người lập và người kiểm tra hơn là đối với người sử dụng.
- Có một xu hướng ngược chiều đáng lưu ý là các kiểm toán viên đánh giá cao hơn người lập báo cáo tài chính về tính nhất quán giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán trong ghi nhận nhưng lại đánh giá thấp hơn về khía cạnh đánh giá và trình bày thông tin.

Tóm lại, với những thông số phân tích trên về nội hàm chuẩn mực kế toán Việt Nam cho thấy có sự đồng thuận cao trong nhận định của các đối tượng khảo sát rằng chuẩn mực kế toán có khả năng chi phối nhất định đến các hoạt động kinh tế. Tuy nhiên các khía cạnh đầy đủ và nhất quán của chuẩn mực kế toán Việt Nam cũng như tính thống nhất giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán với Luật Kế toán, những điểm lớn cần lưu ý là:

- Chỉ có tính đầy đủ là được đánh giá khá tốt (3,13 - 3,60), tính nhất quán bị đánh giá kém hơn (2,97 - 3,47) và đặc biệt tính thống nhất giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán bị đánh giá chỉ ở mức trung bình (2,34 - 2,83).

- Nội dung đánh giá và trình bày thông tin luôn được đánh giá thấp hơn hẳn so với ghi nhận. Đây là điểm cần lưu ý trong việc hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam.
- Các kiểm toán viên với tư cách là người am hiểu nhất về việc áp dụng các chuẩn mực trong trình bày báo cáo tài chính đánh giá thấp về sự đầy đủ của chuẩn mực kế toán trong nội dung đánh giá và trình bày thông tin. Họ cũng đánh giá không cao sự thống nhất giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán liên quan đến hai nội dung đánh giá và trình bày thông tin.
- Người lập báo cáo tài chính là người vận dụng các chuẩn mực kế toán trong việc lập báo cáo tài chính có sự tin tưởng cao hơn so với kiểm toán viên trong các phần lớn các khía cạnh về nội dung được khảo sát. Đặc biệt là các nhà đầu tư, người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính là đối tượng lạc quan nhất về nội hàm của chuẩn mực kế toán Việt Nam. Điều này liên quan đến việc đào tạo bổ sung kiến thức cho các nhóm đối tượng còn hạn chế.

b. Khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn

Nếu việc ban hành chuẩn mực kế toán là cần thiết thì vấn đề không kém phần quan trọng là triển khai, vận dụng chúng vào thực tiễn. Đây là tiêu chí đánh giá mức độ thành công và có ý nghĩa đối với hệ thống chuẩn mực kế toán. Việc khảo sát khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn bao gồm các câu hỏi với kết quả phân tích được trình bày ở bảng 2.5 (thống kê mô tả và phân tích phương sai) và bảng 2.6 (phân tích sâu) như sau:

b1. Khả năng xử lý và giải quyết của các chuẩn mực kế toán đối với các vấn đề liên quan đến thực tiễn hoạt động kinh tế Việt Nam hiện nay.

Kế toán nói chung và chuẩn mực kế toán nói riêng luôn phải song hành cùng quá trình phát triển kinh tế nhằm giải quyết các nội dung, nghiệp vụ phát sinh để phục vụ nhu cầu quản lý.

Bảng 2.5: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn

Nội dung khảo sát		Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Khả năng xử lý và giải quyết của các chuẩn mực kế toán đối với các vấn đề liên quan đến thực tiễn hoạt động kinh tế Việt nam hiện nay	N 1	3.02	0.480	0.000*
	N 2	2.71	0.564	
	N 3	2.77	0.614	
	Toàn bộ	2.83	0.572	
Các chuẩn mực kế toán được triển khai, áp dụng trong thực tiễn	Nội dung ghi nhận	N 1	2.98	0.003*
		N 2	2.79	
		N 3	2.72	
		Toàn bộ	2.82	
	Nội dung đánh giá	N 1	3.10	0.211
		N 2	2.75	
		N 3	2.74	
		Toàn bộ	2.86	
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	2.68	0.292
		N 2	2.65	
		N 3	2.78	
		Toàn bộ	2.70	
Mức độ tuân thủ của các công ty trong các chuẩn mực kế toán được vận dụng trong thực tiễn	Nội dung ghi nhận	N 1	2.63	0.000*
		N 2	2.19	
		N 3	2.42	
		Toàn bộ	2.41	
	Nội dung đánh giá	N 1	2.39	0.001*
		N 2	2.13	
		N 3	2.43	
		Toàn bộ	2.32	
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	2.30	0.000*
		N 2	2.00	
		N 3	2.44	
		Toàn bộ	2.25	

Bảng 2.5: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn (tiếp theo)

Nội dung khảo sát		Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Trong thực tiễn, khả năng xử lý hài hòa mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán	N 1	2.40	0.582	0.001*
	N 2	2.18	0.573	
	N 3	2.48	0.730	
	Toàn bộ	2.35	0.647	

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

Với xu hướng ngày càng phát triển, các hoạt động kinh tế luôn đa dạng và hình thành những giao dịch mới đòi hỏi chuẩn mực kế toán phải xử lý và giải quyết nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin.

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng đã đánh giá như thế nào về khả năng xử lý và giải quyết chuẩn mực kế toán liên quan đến các hoạt động kinh tế hiện nay và vấn đề này có sự khác biệt trong nhận định của các nhóm đối tượng?

Theo số liệu khảo sát, các đối tượng nhận thấy chuẩn mực kế toán đã xử lý và giải quyết khá cơ bản các vấn đề liên quan đến thực tiễn hoạt động kinh tế với mức điểm bình quân 2,83.

Trong phân tích phương sai cho thấy các đối tượng có những nhận định khác biệt về vấn đề này. Theo kiểm định sau, kết quả cho thấy các kiểm toán viên có xu hướng đánh giá cao hơn các đối tượng khác. Điều này có thể giải thích là do các kiểm toán có cơ hội tiếp cận nhiều loại hình doanh nghiệp với các hình thức kinh doanh đa dạng nên nhìn nhận rõ hơn về vai trò của chuẩn mực kế toán trong thực tiễn.

Bảng 2.6: Kết quả kiểm định sau về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn

Nội dung khảo sát		Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Khả năng xử lý và giải quyết của các chuẩn mực kế toán đối với các vấn đề liên quan đến thực tiễn hoạt động kinh tế Việt nam hiện nay		N 1	N 2	0.314*	0.000
			N 3	0.249*	0.001
		N 2	N 1	-0.314*	0.000
			N 3	-0.065	0.373
		N 3	N 1	-0.249*	0.001
			N 2	0.065	0.373
Các chuẩn mực kế toán được triển khai, áp dụng trong thực tiễn	Nội dung ghi nhận	N 1	N 2	0.195*	0.015
			N 3	0.260*	0.001
		N 2	N 1	-0.195*	0.015
			N 3	0.064	0.402
		N 3	N 1	-0.260*	0.001
			N 2	-0.064	0.402
Mức độ tuân thủ của các công ty trong các chuẩn mực kế toán được vận dụng trong thực tiễn	Nội dung ghi nhận	N 1	N 2	0.441*	0.000
			N 3	0.211*	0.013
		N 2	N 1	-0.441*	0.000
			N 3	-0.231*	0.006
		N 3	N 1	-0.211*	0.013
			N 2	0.231*	0.006
	Nội dung đánh giá	N 1	N 2	0.257*	0.003
			N 3	-0.036	0.668
		N 2	N 1	-0.257*	0.003
			N 3	-0.292*	0.000
		N 3	N 1	0.036	0.668
			N 2	0.292*	0.000
	Nội dung trình bày thông tin	N 1	N 2	0.295*	0.003
			N 3	-0.143	0.136
		N 2	N 1	-0.295*	0.003
			N 3	-0.438*	0.000
		N 3	N 1	0.143	0.136
			N 2	0.438*	0.000

Bảng 2.6: Kết quả kiểm định sau về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thực tiễn (tiếp theo)

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Trong thực tiễn, khả năng xử lý hài hòa mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và hệ thống kế toán (Chế độ kế toán) cũng như Luật Kế toán	N 1	N 2	0.221*	0.011
		N 3	-0.075	0.374
	N 2	N 1	-0.221*	0.011
		N 3	-0.297*	0.000
	N 3	N 1	0.075	0.374
		N 2	0.297*	0.000

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

Bảng này chỉ trình bày những câu hỏi có mức ý nghĩa của kiểm định phương sai nhỏ hơn 0,05.

b2. Các chuẩn mực kế toán được triển khai, áp dụng trong thực tiễn

Triển khai, áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn là khâu quan trọng nhằm thực thi các nguyên tắc, phương pháp kế toán. Đây là giai đoạn chuyển tiếp từ “lý luận” sang “thực tiễn” được xem xét trên các nội dung cơ bản về ghi nhận, đánh giá và trình bày thông tin.

Câu hỏi đặt ra là mức độ triển khai chuẩn mực kế toán trong thực tế được các đối tượng đánh giá ra sao và các nhóm đối tượng có sự khác biệt trong nhận định?

Theo số liệu được khảo sát, các đối tượng nhận định có sự giảm dần về mức độ bình quân từ ghi nhận (2,82) đến đánh giá (2,86) và trình bày thông tin (2,70). Theo phân tích phương sai, kết quả cụ thể:

- Phương pháp đánh giá với mức ý nghĩa quan sát là 0,211 và trình bày thông tin với mức ý nghĩa là 0,292 đều lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%) nên không có sự khác biệt trị giá trung bình các nhóm.

- Riêng vấn đề ghi nhận có sự khác biệt giữa các nhóm. Trên cơ sở kiểm định sau, kết quả cho thấy kiểm toán viên có đánh giá cao hơn đáng kể so với các đối tượng còn lại trong khi giữa hai đối tượng này (nhà đầu tư và doanh nghiệp) không khác biệt nhau.

b3. Mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp trong các chuẩn mực kế toán được vận dụng trong thực tiễn

Sự tuân thủ của các doanh nghiệp được xác định trên cơ sở thực thi đúng với các điều kiện ghi nhận, phương pháp đánh giá và trình bày thông tin theo chuẩn mực kế toán.

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng đã đánh giá ra sao về mức độ tuân thủ chuẩn mực kế toán của các doanh nghiệp và có chăng sự khác biệt trong nhận định của các nhóm đối tượng?

Theo khảo sát cho thấy, các đối tượng khảo sát nhận định mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp có sự giảm dần từ ghi nhận (2,41) đến đánh giá (2,32) và trình bày thông tin (2,25). Đây là mức đánh giá thấp nhất của các đối tượng so với các nội dung đã phân tích trên.

Phân tích phương sai cho thấy các đối tượng có những nhận định khác biệt đối với cả ba nội dung ghi nhận, đánh giá và trình bày thông tin. Kết quả kiểm định sau cho thấy:

- Trong khi nhà đầu tư đánh giá cao nhất, các kiểm toán viên với nhiều kinh nghiệm trong việc kiểm tra báo cáo tài chính của các doanh nghiệp đã đánh giá thấp hơn về việc tuân thủ chuẩn mực kế toán của các doanh nghiệp.
- Các doanh nghiệp đánh giá tính tuân thủ ở mức độ thấp nhất, đây là điều đáng lưu ý vì chính họ là người lập báo cáo tài chính.

b4. Khả năng xử lý hài hòa trong thực tiễn mối quan hệ giữa các chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán.

Việc thực thi một chính sách kế toán trong thực tế bên cạnh chuẩn mực kế toán còn có sự chi phối bởi Luật Kế toán và mức độ ảnh hưởng của Chế độ kế toán. Mỗi

quan hệ này cần phải giải quyết ổn thỏa nhằm tránh xung đột, mâu thuẫn khi thực thi chính sách kế toán.

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng nhận định trong thực tiễn mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán được xử lý hài hòa chăng và liệu có sự khác nhau giữa các nhóm về vấn đề này?

Theo khảo sát, sự nhìn nhận của các đối tượng cho thấy mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán trong thực tế được đánh giá ở mức tương đối thấp (2,35). Trong phân tích phương sai, kết quả cho thấy giữa các đối tượng có khác biệt đáng kể (mức ý nghĩa 0,001). Kết quả kiểm định sau, mức độ và ý nghĩa của sự khác biệt giữa kiểm toán viên và các doanh nghiệp cũng tương tự như đánh giá các chuẩn mực kế toán được triển khai áp dụng trong thực tiễn.

Tóm lại, với những kết quả phân tích trên về khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn, các nội dung liên quan đều có những nhận định khác biệt giữa các đối tượng, cụ thể:

- Chuẩn mực kế toán chưa thể hiện hết vai trò trong thực tiễn (giá trị trung bình từ 2,71 đến 3,02).
- Việc triển khai áp dụng chuẩn mực kế toán trong thực tế chưa hiệu quả với mức đánh giá thấp (giá trị trung bình từ 2,65 đến 3,10). Điều này gợi ý cần nghiên cứu hành vi để tìm nguyên do cả chủ quan lẫn khách quan.
- Đặc biệt tính tuân thủ của các doanh nghiệp về chuẩn mực kế toán bị đánh giá ở mức thấp nhất (giá trị trung bình từ 2,00 đến 2,63). Đây là vấn đề đáng quan tâm để từ đó hoàn thiện tổ chức giám sát thực thi chuẩn mực kế toán trong thực tiễn.
- Mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán chưa giải quyết một cách triệt để, còn những bất cập. Do vậy hành lang pháp lý cần được hoàn thiện nhằm tạo sự thống nhất.
- Các kiểm toán viên là đối tượng có nhiều kinh nghiệm trong việc vận dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn đã nhận thấy vai trò của chuẩn mực kế toán trong việc xử lý và giải quyết các vấn đề phát sinh trong hoạt động kinh tế

hiện nay. Tuy nhiên, việc triển khai áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn cũng như mức độ hài hòa giữa chuẩn mực kế toán với Chế độ kế toán được đánh giá là chưa đảm bảo, riêng việc tuân thủ chuẩn mực kế toán bị đánh giá thấp.

- Các doanh nghiệp là đối tượng vận dụng các chuẩn mực kế toán trong việc lập báo cáo tài chính có xu hướng đánh giá thấp hơn so với kiểm toán viên hầu hết về khía cạnh triển khai chuẩn mực kế toán trong thực tiễn cho đến mức độ tuân thủ chuẩn mực kế toán của các doanh nghiệp cũng như mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán.

- Riêng các nhà đầu tư, người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính có khuynh hướng đánh giá cao hơn về tính tuân thủ và xử lý hài hòa quan hệ giữa chuẩn mực và Chế độ kế toán.

c. Thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính

Thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho người sử dụng thể hiện cả số lượng và chất lượng thông tin nhằm phục vụ cho việc ra quyết định. Đây là kết quả “đầu ra” trong chuỗi xử lý thông tin kế toán. Kết quả này được đánh giá thông qua đối tượng sử dụng thông tin. Trong khảo sát của nghiên cứu, nhà đầu tư là một trong những đối tượng được quan tâm nhằm đánh giá “sản phẩm” của kế toán. Kết quả các câu hỏi về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính được trình bày ở bảng 2.7 (thống kê mô tả và phân tích phương sai) và bảng 2.8 (phân tích sâu):

c1. Mức độ hài lòng về mặt số lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.

Câu hỏi đặt ra là sự hài lòng của các đối tượng về số lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính như thế nào và liệu trong nhận định của các nhóm đối tượng có sự khác biệt?

Kết quả cho thấy, các đối tượng khảo sát thừa nhận số lượng thông tin cung cấp cho việc ra quyết định với mức đánh giá bình quân là 2,86. Với mức đánh giá này cho thấy lượng thông tin cung cấp như hiện nay là chỉ tạm chấp nhận, chưa thật sự hài lòng.

Bảng 2.7: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính

Nội dung khảo sát		Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Mức độ hài lòng về mặt số lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định	N 1	3.02	0.554	0.010*
	N 2	2.80	0.598	
	N 3	2.78	0.744	
	Toàn bộ	2.86	0.649	
Mức độ hài lòng về mặt chất lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.	N 1	2.56	0.664	0.383
	N 2	2.44	0.597	
	N 3	2.51	0.719	
	Toàn bộ	2.50	0.663	
Nhìn chung, hiện nay mức độ hữu ích về thông tin trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.	N 1	2.54	0.665	0.416
	N 2	2.43	0.596	
	N 3	2.51	0.695	
	Toàn bộ	2.49	0.654	

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

Trong phân tích phương sai cho thấy các đối tượng có những nhận định khác biệt về số lượng thông tin cung cấp (mức ý nghĩa 0,01). Kiểm định sau cho thấy có sự khác biệt bình quân giữa các nhóm, trong đó thấp nhất là nhà đầu tư và cao nhất là các kiểm toán viên. Điều này cần chú ý vì nhà đầu tư là người trực tiếp sử dụng báo cáo tài chính đang mong đợi nhiều hơn về số lượng thông tin được cung cấp trên báo cáo tài chính.

c2. Mức độ hài lòng về mặt chất lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.

Câu hỏi đặt ra là mức độ hài lòng của các đối tượng về chất lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định và phải chăng có sự khác biệt đáng kể trong nhận định của các nhóm đối tượng?

Bảng 2.8: Kết quả kiểm định sau về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Mức độ hài lòng về mặt số lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định	N 1	N 2	0.215*	0.014
		N 3	0.240*	0.005
	N 2	N 1	-0.215*	0.014
		N 3	0.025	0.767
	N 3	N 1	-0.240*	0.005
		N 2	-0.025	0.767

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

Bảng này chỉ trình bày những câu hỏi có mức ý nghĩa của kiểm định phương sai nhỏ hơn 0,05.

Theo khảo sát, so với số lượng thông tin được cung cấp, chất lượng thông tin cung cấp thể hiện trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định được đánh giá của các đối tượng khảo sát đều ở mức thấp hơn hẳn trong từng nhóm đối tượng với mức bình quân (2,50). Điều này cho thấy các đối tượng vẫn còn băn khoăn với chất lượng thông tin như hiện nay.

Theo kết quả phân tích phương sai, mức ý nghĩa quan sát về mặt chất lượng là 0,383 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%). Như vậy, các đối tượng khá đồng thuận về vấn đề này.

c3. Mức độ hữu ích nói chung của thông tin trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng đã đánh giá mức độ hữu ích thông tin trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định và liệu có sự khác nhau giữa các nhóm về mức độ nhất quán của chuẩn mực kế toán Việt Nam hay không?

Theo đánh giá, mức độ hữu ích về thông tin trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định chưa đáp ứng yêu cầu và được các đối tượng đánh giá với mức thấp nhất là

2,49. Tương tự như nhận định của các đối tượng về chất lượng thông tin, mức độ hữu ích thông tin chưa đảm bảo so với yêu cầu.

Theo kết quả phân tích phương sai, tương tự như nội dung về chất lượng thông tin, mức ý nghĩa quan sát về mức độ hữu ích thông tin với mức ý nghĩa là 0,416 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%). Như vậy, mức độ hữu ích thông tin cũng không có sự khác biệt trị giá trung bình các nhóm.

Tóm lại, với những kết quả phân tích trên về thực tiễn thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho thấy có sự thống nhất trong nhận định của các đối tượng khảo sát rằng chất lượng và độ hữu ích thông tin được cung cấp của các doanh nghiệp chưa đạt yêu cầu trong việc ra quyết định. Riêng về số lượng thông tin cung cấp, đánh giá chung có tốt hơn một chút (giá trị trung bình từ 2,78 đến 3,02), nhưng sự lạc quan thiên về phía kiểm toán viên và doanh nghiệp, hơn là nhà đầu tư vốn là người sử dụng thông tin.

d. Nghiên cứu hành vi

Nghiên cứu hành vi của các đối tượng khảo sát là cơ sở để khám phá những nguyên do phát sinh trong việc vận dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn. Những nguyên nhân có thể phát xuất từ yếu tố bên ngoài mang tính khách quan bên cạnh những lý do chủ quan nội tại bên trong. Kết quả các câu hỏi về nghiên cứu hành vi được trình bày ở bảng 2.9 (thống kê mô tả và phân tích phương sai) và bảng 2.10 (phân tích sâu) như sau:

d1. Sự quan tâm của các đối tượng khảo sát đến chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng khảo sát quan tâm đến chuẩn mực kế toán như thế nào và có sự khác biệt trong nhận định giữa các nhóm đối tượng?

Các đối tượng khảo sát đều có sự quan tâm đến chuẩn mực kế toán tương ứng công việc liên quan trong đó các kiểm toán viên (3,73), các doanh nghiệp (3,19) và nhà đầu tư (2,84). Trong phân tích phương sai, kết quả cho thấy các đối tượng có những nhận định khác biệt về mức độ quan tâm.

Bảng 2.9: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nghiên cứu hành vi

Nội dung khảo sát		Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Sự quan tâm của các đối tượng khảo sát đến chuẩn mực kế toán Việt nam hiện nay	N 1	3.73	0.609	0.000*
	N 2	3.19	0.578	
	N 3	2.84	0.803	
	Toàn bộ	3.23	0.767	
Mức độ chi phối của các yếu tố môi trường đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Môi trường pháp lý	N 1	4.13	0.012*
		N 2	4.25	
		N 3	4.01	
		Toàn bộ	4.13	
	Môi trường kinh doanh	N 1	3.73	0.604
		N 2	3.65	
		N 3	3.73	
		Toàn bộ	3.71	
	Môi trường văn hóa	N 1	3.63	0.073
		N 2	3.27	
		N 3	3.40	
		Toàn bộ	3.43	
	Các yếu tố khác	N 1	3.00	0.060
		N 2	1.33	
		N 3	2.57	
		Toàn bộ	2.52	
Mức độ ảnh hưởng đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Bản thân hệ thống chuẩn mực kế toán	N 1	3.27	0.000*
		N 2	3.59	
		N 3	4.21	
		Toàn bộ	3.71	
	Cơ sở hạ tầng kế toán chưa cao	N 1	3.10	0.000*
		N 2	3.44	
		N 3	3.75	
		Toàn bộ	3.45	
	Các nhà quản lý chưa sẵn lòng	N 1	3.93	0.037*
		N 2	3.88	
		N 3	4.11	
		Toàn bộ	3.98	
	Các nguyên do khác	N 1	2.50	0.926
		N 2	2.50	
		N 3	2.71	
		Toàn bộ	2.67	

Bảng 2.9: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nghiên cứu hành vi (tiếp theo)

Nội dung khảo sát			Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Thực trạng, mức độ ngân ngại của các đơn vị khi áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế của đơn vị	N 1	3.65	0.820	0.001*
		N 2	3.82	0.541	
		N 3	4.00	0.750	
		Toàn bộ	3.83	0.724	
	Tồn kém chi phí khi thực hiện	N 1	2.97	0.753	0.000*
		N 2	3.42	1.071	
		N 3	3.76	0.739	
		Toàn bộ	3.40	0.922	
	Áp lực về trách nhiệm cung cấp thông tin	N 1	3.83	0.790	0.003*
		N 2	4.10	0.615	
		N 3	4.14	0.742	
		Toàn bộ	4.03	0.729	
	Các nguyên do khác	N 1	2.50	1.291	0.924
		N 2	3.00	.	
		N 3	2.58	1.100	
		Toàn bộ	2.59	1.086	
Đối với ban giám đốc và các nhà quản lý, mức độ ngân ngại khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích cá nhân	N 1	3.56	0.831	0.002*
		N 2	3.74	0.533	
		N 3	3.88	0.597	
		Toàn bộ	3.73	0.671	
	Chưa am hiểu rành mạch, tường tận.	N 1	3.05	0.764	0.000*
		N 2	3.15	0.951	
		N 3	3.64	0.750	
		Toàn bộ	3.29	0.864	
	Áp lực và trách nhiệm	N 1	3.69	0.934	0.003*
		N 2	3.95	0.655	
		N 3	4.04	0.754	
		Toàn bộ	3.90	0.797	
	Cần thiết nhưng còn hoài nghi hiệu quả mang lại	N 1	2.82	0.856	0.032*
		N 2	2.96	1.098	
		N 3	3.14	0.785	
		Toàn bộ	2.98	0.927	

Bảng 2.9: Kết quả thống kê mô tả và phân tích phương sai về nghiên cứu hành vi (tiếp theo)

Nội dung khảo sát			Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Mức ý nghĩa
Đối với ban giám đốc và các nhà quản lý, mức độ ngần ngại khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Không cần thiết	N 1	1.50	0.667	0.000*
		N 2	1.58	0.815	
		N 3	2.01	1.053	
		Toàn bộ	1.71	0.896	
	Các nguyên do khác	N 1	2.00	1.000	0.863
		N 2	2.00	1.155	
		N 3	2.23	1.107	
		Toàn bộ	2.17	1.071	
Trong xu hướng hội nhập kế toán quốc tế, mức độ cần thiết hệ thống chuẩn mực kế toán Việt nam được chuẩn hóa theo chuẩn mực kế toán quốc tế		N 1	3.71	0.743	0.146
		N 2	3.53	0.900	
		N 3	3.53	0.741	
		Toàn bộ	3.59	0.800	
Mức độ sẵn lòng của các đơn vị tuân thủ (áp dụng toàn bộ) theo chuẩn mực kế toán quốc tế.		N 1	3.38	0.789	0.003*
		N 2	3.09	0.865	
		N 3	3.44	0.803	
		Toàn bộ	3.31	0.832	
Nếu được tự nguyện áp dụng toàn bộ theo chuẩn mực kế toán quốc tế, thời gian (năm) dự kiến để các đơn vị chuyển đổi, áp dụng (tính từ năm 2011)		N 1	3.67	1.439	0.067
		N 2	3.23	1.230	
		N 3	3.38	1.490	
		Toàn bộ	3.23	0.767	

Ghi chú:

N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư

(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05

Bảng 2.10: Kết quả kiểm định sau về nghiên cứu hành vi

Nội dung khảo sát		Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Sự quan tâm của các đối tượng khảo sát đến chuẩn mực kế toán Việt nam hiện nay		N 1	N 2	0.546*	0.000
			N 3	0.889*	0.000
		N 2	N 1	-0.546*	0.000
			N 3	0.343*	0.000
		N 3	N 1	-0.889*	0.000
			N 2	-0.343*	0.000
Mức độ chi phối của các yếu tố môi trường	Môi trường pháp lý	N 1	N 2	-0.117	0.165
			N 3	0.125	0.129
		N 2	N 1	0.117	0.165
			N 3	0.242*	0.003
		N 3	N 1	-0.125	0.129
			N 2	-0.242*	0.003
Mức độ ảnh hưởng đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Bản thân hệ thống chuẩn mực kế toán	N 1	N 2	-0.323*	0.020
			N 3	-0.946*	0.000
		N 2	N 1	0.323*	0.020
			N 3	-0.624*	0.000
		N 3	N 1	0.946*	0.000
			N 2	0.624*	0.000
	Cơ sở hạ tầng kế toán chưa cao	N 1	N 2	-0.333*	0.003
			N 3	-0.649*	0.000
		N 2	N 1	0.333*	0.003
			N 3	-0.317*	0.004
		N 3	N 1	0.649*	0.000
			N 2	0.317*	0.004
	Các nhà quản lý chưa sẵn lòng	N 1	N 2	0.058	0.563
			N 3	-0.181	0.067
		N 2	N 1	-0.058	0.563
			N 3	-0.240*	0.014
		N 3	N 1	0.181	0.067
			N 2	0.240*	0.014

Bảng 2.10: Kết quả kiểm định sau về nghiên cứu hành vi (tiếp theo)

Nội dung khảo sát		Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Thực trạng, mức độ ngân ngại của các đơn vị khi áp dụng hệ	Ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế của đơn vị	N 1	N 2	-0.174	0.073
			N 3	-0.352*	0.000
		N 2	N 1	0.174	0.073
			N 3	-0.179	0.056
		N 3	N 1	0.352*	0.000
			N 2	0.179	0.056
	Tổn kém chi phí khi thực hiện	N 1	N 2	-0.448*	0.000
			N 3	-0.791*	0.000
		N 2	N 1	0.448*	0.000
			N 3	-0.343*	0.003
		N 3	N 1	0.791*	0.000
			N 2	0.343*	0.003
	Áp lực về trách nhiệm cung cấp thông tin	N 1	N 2	-0.270*	0.006
			N 3	-0.311*	0.001
		N 2	N 1	0.270*	0.006
			N 3	-0.041	0.662
		N 3	N 1	0.311*	0.001
			N 2	0.041	0.662
Đối với ban giám đốc và các nhà quản lý, mức độ ngân ngại khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích cá nhân	N 1	N 2	-0.179*	0.047
			N 3	-0.315*	0.000
		N 2	N 1	0.179*	0.047
			N 3	-0.136	0.117
		N 3	N 1	0.315*	0.000
			N 2	0.136	0.117
	Chưa am hiểu rành mạch, tường tận	N 1	N 2	-0.104	0.354
			N 3	-0.592*	0.000
		N 2	N 1	0.104	0.354
			N 3	-0.488*	0.000
		N 3	N 1	0.592*	0.000
			N 2	0.488*	0.000

Bảng 2.10: Kết quả kiểm định sau về nghiên cứu hành vi (tiếp theo)

Nội dung khảo sát		Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I – J)	Mức ý nghĩa
Đối với ban giám đốc và các nhà quản lý, mức độ ngần ngại khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn	Áp lực và trách nhiệm	N 1	N 2	-0.261*	0.015
			N 3	-0.355*	0.001
		N 2	N 1	0.261*	0.015
			N 3	-0.095	0.358
		N 3	N 1	0.355*	0.001
			N 2	0.095	0.358
	Cần thiết nhưng còn hoài nghi hiệu quả mang lại	N 1	N 2	-0.147	0.242
			N 3	-0.322*	0.009
		N 2	N 1	0.147	0.242
			N 3	-0.175	0.147
		N 3	N 1	0.322*	0.009
			N 2	0.175	0.147
	Không cần thiết	N 1	N 2	-0.072	0.544
			N 3	-0.504*	0.000
		N 2	N 1	0.072	0.544
			N 3	-0.432*	0.000
		N 3	N 1	0.504*	0.000
			N 2	0.432*	0.000

Ghi chú:*N 1: Kiểm toán viên, N 2: Doanh nghiệp, N 3: Nhà đầu tư**(*): Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0.05**Bảng này chỉ trình bày những câu hỏi có mức ý nghĩa của kiểm định phương sai nhỏ hơn 0,05.*

Theo kiểm định sau, kết quả cụ thể là kiểm toán viên có mức quan tâm nổi trội hơn cả hai đối tượng còn lại. Đồng thời giữa hai đối tượng còn lại thì nhà đầu tư có mức quan tâm thấp hơn đáng kể về mặt thống kê. Điều này có thể giải thích được dễ dàng vì kiểm toán viên là những đối tượng phải luôn am hiểu và cập nhật thường

xuyên để vận dụng trong việc kiểm tra thông tin. Trong khi đó, doanh nghiệp chỉ quan tâm ở mức độ thực thi còn nhà đầu tư chưa quan tâm nhiều vì có lẽ điều này vượt khỏi chuyên môn của họ.

d2. Mức độ chi phối của các yếu tố môi trường đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn

Câu hỏi đặt ra là các yếu tố môi trường đã chi phối đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn ở mức độ nào và liệu có sự khác biệt trong nhận định của các nhóm đối tượng?

Kết quả khảo sát cho thấy, những yếu tố môi trường đều ảnh hưởng đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn trong đó môi trường pháp lý có mức ảnh hưởng rất đáng kể (4,13), tiếp đến là môi trường kinh doanh (3,71) và môi trường văn hóa (3,43). Theo kết quả phân tích phương sai, môi trường kinh doanh (mức ý nghĩa 0,604) và môi trường văn hóa (mức ý nghĩa 0,073) đều lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%) nên không có sự khác biệt trị giá trung bình các nhóm. Riêng môi trường pháp lý có sự khác biệt giữa trung bình các nhóm. Trên cơ sở kiểm định, kết quả cho thấy các doanh nghiệp, đối tượng lập và trình bày báo cáo tài chính, đánh giá ở mức cao nhất và nhận định kế toán Việt Nam hiện nay bị chi phối nhiều bởi Luật và các qui định kế toán liên quan. Trong khi đó, kiểm toán viên đánh giá thấp hơn và các nhà đầu tư đánh giá thấp nhất.

d3. Các nguyên nhân ảnh hưởng đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn

Câu hỏi đặt ra là mức độ ảnh hưởng của các nguyên nhân đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn và có chăng sự khác biệt trong nhận định của các nhóm đối tượng?

Theo số liệu khảo sát, trong các nguyên nhân ảnh hưởng đến việc vận dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn, các đối tượng khảo sát đều nhận định các nguyên do từ các nhà quản lý chưa sẵn lòng (giá trị trung bình 3,98), bản thân hệ thống chuẩn mực kế toán (giá trị trung bình 3,71) và cơ sở hạ tầng của kế toán (giá trị trung bình

3,75) có mức độ ảnh hưởng đáng kể đến việc vận dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn.

Với phân tích phương sai, kết quả cho thấy các lý do đều có những nhận định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát. Kiểm định sau cho thấy mỗi nhóm đều có quan điểm khác với các nhóm còn lại trong hai nguyên nhân cơ sở hạ tầng và bản thân chuẩn mực. Riêng nguyên nhân sự sẵn lòng của nhà quản lý thì chỉ có sự khác biệt thống kê giữa hai nhóm doanh nghiệp và nhà đầu tư.

Điều đáng chú ý là cách thức các bên đánh giá khác nhau về ba nguyên nhân:

- Doanh nghiệp và nhà đầu tư có mức đánh giá gần như ngang nhau giữa ba nguyên nhân mặc dù nhà đầu tư có mức đánh giá luôn cao hơn doanh nghiệp.
- Kiểm toán viên có khuynh hướng nhấn mạnh đến nguyên nhân nhà quản lý chưa sẵn lòng, trong khi đánh giá hai nguyên nhân còn lại ở mức thấp hơn.

d4. Nguyên nhân giải thích mức độ ngần ngại của các doanh nghiệp khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn

Câu hỏi đặt ra là nguyên nhân nào quan trọng hơn khi các doanh nghiệp ngần ngại áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn và các nhóm đối tượng có sự khác biệt trong nhận định?

Kết quả khảo sát cho thấy, các đối tượng khảo sát đều nhìn nhận nhân tố tác động mạnh nhất đến quá trình áp dụng chuẩn mực kế toán của các doanh nghiệp là áp lực về trách nhiệm cung cấp thông tin (4,03). Bên cạnh đó nguyên do làm ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế của doanh nghiệp (3,83) cũng là nhân tố tác động đáng kể. Trong khi đó, nếu so với các yếu tố trên, tốn kém chi phí khi thực hiện (3,40) có mức độ đánh giá không cao bằng. Trong phân tích phương sai, kết quả cho thấy các lý do trên đều có những nhận định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát. Tuy nhiên, điều thú vị là cả ba nhóm đều cùng một cách xếp thứ tự về tầm quan trọng giống nhau và tương tự kết quả tổng thể. Đó là áp lực về trách nhiệm công bố thông tin đứng hàng đầu trong các nguyên nhân trong khi chi phí tốn kém là ít quan trọng nhất.

d5. Đối với ban giám đốc và các nhà quản lý, nguyên nhân nào khiến họ ngần ngại khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn.

Câu hỏi đặt ra là nguyên nhân nào khiến ban giám đốc và các nhà quản lý ngần ngại khi áp dụng chuẩn mực kế toán vào thực tiễn và liệu các nhóm đối tượng có sự khác biệt trong nhận định?

Theo kết quả, các đối tượng khảo sát đánh giá nguyên nhân dẫn đến sự ngần ngại áp dụng chuẩn mực kế toán của ban giám đốc thì áp lực và trách nhiệm cá nhân có ảnh hưởng lớn (giá trị trung bình 3,90), kế đến là yếu tố lợi ích cá nhân (giá trị trung bình 3,73), cuối cùng là việc chưa am hiểu (giá trị trung bình 3,29). Phân tích phương sai cho thấy trong mỗi nguyên nhân trên đều có mức độ nhận định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát. Tuy nhiên, xét về phương diện thứ tự thì cả ba đối tượng đều đánh giá tầm quan trọng của các nguyên nhân là giống nhau và giống với kết quả bình quân toàn bộ đối tượng khảo sát. Điều này cho thấy việc ngần ngại nghiêng về phía áp lực và trách nhiệm cá nhân cũng như lợi ích cá nhân của nhà quản lý nhiều hơn.

d6. Trong xu hướng hội nhập kế toán quốc tế, mức độ cần thiết chuẩn mực kế toán Việt Nam được chuẩn hóa theo chuẩn mực kế toán quốc tế.

Câu hỏi đặt ra là mức độ đánh giá của các đối tượng về sự cần thiết của chuẩn mực kế toán Việt Nam được chuẩn hóa theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong xu hướng hội nhập kế toán quốc tế và liệu trong nhận định của các nhóm đối tượng có sự khác biệt?

Theo kết quả khảo sát, các đối tượng đều ủng hộ rằng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được chuẩn hóa theo chuẩn mực quốc tế với mức bình quân 3,59. Theo phương pháp phân tích phương sai, mức ý nghĩa quan sát là 0,146 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%) không đáp ứng ý nghĩa thống kê và như vậy trung bình giữa các nhóm không có sự khác biệt.

d7. Mức độ sẵn lòng của các doanh nghiệp tuân thủ (áp dụng toàn bộ) theo chuẩn mực kế toán quốc tế.

Câu hỏi đặt ra là các đối tượng đánh giá như thế nào về mức độ sẵn lòng của các doanh nghiệp tuân thủ theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và các nhóm đối tượng có sự khác biệt trong nhận định?

Kết quả khảo sát cho thấy, mức độ sẵn lòng của các doanh nghiệp tuân thủ theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cũng được sự ủng hộ trung bình của các đối tượng với mức độ bình quân là 3,31. Trong phân tích phương sai, kết quả cho thấy có những nhận định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát (mức ý nghĩa là 0,003). Theo kiểm định sau, doanh nghiệp có mức đồng tình thấp đáng kể so với hai đối tượng còn lại. Điều này dễ hiểu vì đây là đối tượng chịu gánh nặng nhất của việc áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

d8. Nếu được tự nguyện áp dụng toàn bộ theo chuẩn mực kế toán quốc tế, thời gian (số năm) dự kiến để các doanh nghiệp chuyển đổi, áp dụng (tính từ năm 2011)

Câu hỏi đặt ra, liệu rằng thời gian dự kiến của các đối tượng nếu được tự nguyện áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và có sự khác biệt giữa các nhóm đối tượng liên quan trong nhận định về vấn đề này?

Theo kết quả cho thấy, các đối tượng khảo sát đang mong muốn để chuyển đổi áp dụng bộ chuẩn mực kế toán quốc gia theo chuẩn mực quốc tế thời gian bình quân là 3,24 năm. Với phân tích phương sai phương sai, mức ý nghĩa quan sát là 0,067 lớn hơn 0,05 (độ tin cậy 95%) nên không có ý nghĩa về mặt thống kê, hay nói cách khác mức độ trung bình các nhóm không có sự khác biệt.

Tóm lại, với những kết quả phân tích về hành vi cho thấy các đối tượng có quan tâm đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán và pháp lý là yếu tố quan trọng nhất được quan tâm. Điều này khá phù hợp với đặc điểm pháp lý và văn hóa của Việt Nam. Phân tích các trở ngại cho thấy các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng bao gồm cả nhận thức của nhà quản lý, bản thân chuẩn mực và hạ tầng cơ sở kế toán. Đi sâu vào lý do sự ngần ngại, áp lực về trách nhiệm cung cấp thông tin và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp là những vấn đề được chú trọng. Dưới quan điểm của nhà quản lý, lo ngại và trách nhiệm và lợi ích cá nhân là những yếu tố nổi bật. Khi được hỏi

về việc sẵn lòng áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, các bên có mức đồng tình trung bình và cho rằng thời gian chuẩn bị cần thiết cho việc áp dụng tự nguyện nếu được phép là 3,24 năm.

Có một số khác biệt giữa ba nhóm cần lưu ý là các kiểm toán viên quan tâm hơn đáng kể về việc áp dụng chuẩn mực kế toán và họ cũng là nhóm đánh giá cao nhất nguyên nhân ngăn ngại áp dụng chuẩn mực xuất phát từ sự chưa sẵn lòng của nhà quản lý. Các doanh nghiệp có xu hướng quan tâm rất cao đến môi trường pháp lý cũng như có mức độ đồng thuận thấp nhất đối với việc áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

2.2.4. Đánh giá tổng hợp kết quả khảo sát về chuẩn mực kế toán Việt Nam

Phần dưới đây tổng hợp những nét nổi bật về chuẩn mực kế toán Việt Nam từ kết quả khảo sát:

- Về nội hàm, các chuẩn mực khá đầy đủ nhưng còn thiếu nhất quán với Chế độ kế toán và Luật Kế toán. Trong nội dung chuẩn mực, việc đánh giá và trình bày thông tin cần được quan tâm hơn. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Phạm Hoài Hương (2010) và Hoai Huong Pham et al (2011), trong đó các tác giả này nhận thấy vấn đề đánh giá và trình bày của chuẩn mực kế toán Việt Nam có mức độ hài hòa chưa cao với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
- Về khả năng áp dụng vào thực tiễn, cả việc triển khai, tính tuân thủ và việc xử lý hài hòa giữa chuẩn mực với các quy định pháp lý khác đều được đánh giá không cao. Kết quả này gần với nhận định của Nguyen Cong Phuong & Tran Dinh Khoi Nguyen (2012) về khó khăn của Việt Nam trong việc tích hợp các chuẩn mực vào các quy định kế toán truyền thống.
- Về thực tiễn cung cấp thông tin của báo cáo tài chính, các bên đánh giá còn hạn chế cả về chất lượng và số lượng thông tin. Điều này cũng được ghi nhận bởi R. Micheline & Cong Phuong Nguyen (2007).

- Về hành vi, có thể nhận biết các nguyên nhân cản trở sự áp dụng chuẩn mực kế toán xuất phát từ sự chưa sẵn lòng của nhà quản lý, sự yếu kém về cơ sở hạ tầng và bản thân chuẩn mực. Doanh nghiệp nói chung và nhà quản lý nói riêng lo ngại về áp lực công việc và trách nhiệm cung cấp thông tin cũng như lợi ích của doanh nghiệp, lợi ích của người quản lý bị ảnh hưởng. Mức độ ủng hộ áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế chỉ ở mức trung bình. Điều này, một mặt phù hợp với lý thuyết ủy nhiệm (agency theory) theo đó nhà quản lý tối đa hóa lợi ích của mình bởi các quyết định quản lý, trong đó có việc lập báo cáo tài chính. Mặt khác, nó cũng lưu ý thực tiễn Việt Nam trong đó DNNVV có tỷ lệ lớn. Một chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đầy đủ có thể quá tải đối với các doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa. Mức độ ủng hộ chưa cao này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Lisa Nguyen et al (2012) khi nhận thấy người kế toán tại doanh nghiệp không ủng hộ nhiều sự thay đổi hệ thống theo thông lệ quốc tế.

- Nhìn chung, các kiểm toán viên là nhóm đánh giá không cao về chất lượng chuẩn mực cũng như khả năng áp dụng vào thực tiễn của chuẩn mực. Họ cũng quan tâm nhất đến việc áp dụng chuẩn mực và tỏ ra lo ngại về sự sẵn lòng của nhà quản lý về áp dụng chuẩn mực kế toán. Trong khi đó, nhà đầu tư đánh giá thấp đáng kể so với các đối tượng khác về tính hữu ích của thông tin trên báo cáo tài chính nhưng lại lạc quan hơn về nội hàm và khả năng áp dụng vào thực tế của chuẩn mực. Sự mâu thuẫn này đặt câu hỏi về sự am hiểu sâu của nhà đầu tư về tác động của chuẩn mực đến báo cáo tài chính. Các doanh nghiệp với tư cách là người lập báo cáo tài chính theo chuẩn mực, tỏ ra lạc quan về nội hàm chuẩn mực nhưng cũng thừa nhận tính tuân thủ còn hạn chế. Họ cũng e ngại hơn các đối tượng khác về việc môi trường pháp lý, các trách nhiệm và áp lực, lợi ích doanh nghiệp và lợi ích cá nhân người quản lý liên quan đến chuẩn mực.

2.3. Khảo sát sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và yêu cầu điều chỉnh chuẩn mực Việt Nam

2.3.1. Mục đích nghiên cứu

Đối chiếu giữa hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế với chuẩn mực kế toán quốc gia nhằm đánh giá sự khác biệt về các chủ đề được sự quan tâm của nhiều nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán quốc tế, bao gồm giới nghề nghiệp và các nghiên cứu học thuật. Trong giới nghề nghiệp, có thể kể bản đối chiếu của Pricewaterhouse Coopers đối chiếu chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và chuẩn mực kế toán Thái Lan, Lào, Campuchia và Việt Nam (PricewaterhouseCoopers, 2008) và bản đối chiếu của Deloitte giữa 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế theo phiên bản 2010 (Deloitte, 2010). Trong giới học thuật, các nghiên cứu đề cập chủ đề này là Lê Thị Thúy Loan (2005), Adam và Đỗ Thùy Linh (2005), Nguyễn Thị Kim Cúc (2009) Phạm Hoài Hương (2010), Hoai Huong Pham et al (2011) và gần đây nhất, Nguyen, A & Gong (2012).

Có thể thấy, các nghiên cứu trên thiên về so sánh trực tiếp từng chuẩn mực, nhằm mục đích cho thấy mức độ khác biệt chung và những điểm khác biệt cụ thể. Những điểm khác biệt hàm ý có thể cần phải điều chỉnh nhưng không nhất thiết vì còn tùy thuộc vào bối cảnh Việt Nam. Hơn nữa, những nghiên cứu trên cũng không lưu ý về tầm quan trọng của mỗi khác biệt.

Nghiên cứu này được thực hiện theo một hướng khác. Luận án nhắm đến việc xác định các khác biệt nổi bật cần điều chỉnh trong bối cảnh nền kinh tế Việt Nam hiện tại.

2.3.2. Phương pháp nghiên cứu

Việc đánh giá các khác biệt cơ bản và yêu cầu điều chỉnh là một vấn đề mang tính xét đoán cao và đòi hỏi đối tượng khảo sát am tường hệ thống chuẩn mực quốc tế và Việt Nam. Do đó, nghiên cứu sử dụng phương pháp định tính thông qua phỏng

vấn ý kiến chuyên gia. Tác giả đã chọn đối tượng là các chuyên gia có sự am hiểu cả hệ thống chuẩn mực quốc tế và Việt Nam để có những quan điểm chuẩn xác.

Tác giả chọn phương pháp định tính (qualitative method) để có điều kiện đi sâu hơn vào mối tương tác giữa các khác biệt của chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và bối cảnh Việt Nam, gợi mở các nguyên nhân nhìn từ những góc độ khác nhau. Để có điều kiện tiếp cận theo chiều sâu của vấn đề, mẫu chọn sẽ nhỏ và do đó, các kết quả của nghiên cứu này sẽ không được suy ra cho tổng thể mà chỉ gợi mở những ý tưởng cho nghiên cứu tiếp theo. Phương pháp phỏng vấn chuyên gia (expert interview) là một trong những hướng nghiên cứu định tính với mục đích tập trung vào năng lực cá nhân hơn là nhân thân người được phỏng vấn (Flick, 2006). Việc chọn phương pháp này giúp khai thác hiểu biết tầm nhìn tổng thể của chuyên gia, điều khó có được ở những cá nhân chỉ đơn thuần thực hành trong thực tế.

Cách triển khai dựa trên các yêu cầu đánh giá mức độ qua cho điểm và trao đổi sâu về nội dung khác biệt và yêu cầu điều chỉnh. Các chuẩn mực được khảo sát là các chuẩn mực đã được ban hành của Việt Nam [Phụ lục 12]. Quá trình khảo sát gồm 2 bước:

Bước 1: Trao đổi với từng chuyên gia về tổng thể sự khác biệt và đề nghị chuyên gia cho điểm về mức độ khác biệt và yêu cầu điều chỉnh. Thang điểm từ 1 đến 5.

Bước 2: Sau khi tổng hợp kết quả, chọn lựa những vấn đề được chuyên gia cho rằng cần phải điều chỉnh, sẽ trao đổi sâu hơn về những nội dung khác biệt và yêu cầu điều chỉnh. Các khác biệt được thảo luận thêm là những khác biệt có ít nhất một chuyên gia cho điểm 4 trở lên.

Các chuyên gia được phỏng vấn bao gồm:

- Hai chuyên gia giảng dạy và nghiên cứu về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và kiểm toán. Cách thức tiếp cận hướng đến việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.
- Hai chuyên gia giảng dạy và nghiên cứu về kế toán tài chính. Cách thức tiếp cận hướng đến người lập báo cáo tài chính.

- Hai chuyên gia làm thực tế về kiểm toán và tư vấn. Cách tiếp cận phản ánh quan điểm áp dụng trong thực tế.

2.3.3. Kết quả nghiên cứu

Kết quả cho điểm về mức độ khác biệt và yêu cầu chỉnh sửa được trình bày ở Phụ lục 13. Phần dưới đây trình bày các điểm khác biệt nổi bật mà chuyên gia cho rằng có khác biệt đáng kể và cần phải điều chỉnh cùng với những giải thích thêm của chuyên gia qua quá trình thảo luận. Luận án cũng điểm qua những nghiên cứu trước đó để có cái nhìn toàn cảnh hơn.

Chuẩn mực số 01: Chuẩn mực chung

Chuẩn mực này được biên soạn dựa trên Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế của IASC (1989). Nguyen, A & Gong (2012) cho rằng các khác biệt chủ yếu là về vai trò (VAS 1 không đóng vai trò Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế như của IASB) và thiếu nguyên tắc “nội dung quan trọng hơn hình thức”.

Chuyên gia 1 và 2 đều quan tâm đến những nguyên tắc cơ bản trong chuẩn mực, trong khi vấn đề này chỉ nhận được đánh giá là khác biệt trung bình bởi các chuyên gia còn lại. Việc thảo luận sâu hơn cho thấy:

- Chuyên gia 1 cho rằng việc trình bày dưới dạng các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản không làm rõ được các đặc điểm chất lượng của báo cáo tài chính, đặc biệt là hiện nay Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (2010) đã có những thay đổi quan trọng, làm nền tảng cho những thay đổi hoặc ban hành các chuẩn mực mới.
- Chuyên gia 2 đi sâu vào đánh giá và giải thích các nguyên tắc và cho rằng các nguyên tắc trong VAS 1 không phù hợp với chuẩn mực quốc tế, điều này sẽ dẫn đến việc hiểu sai của người sử dụng. Bên cạnh đó, nguyên tắc giá gốc là một nguyên tắc không phù hợp với nhiều phương pháp đánh giá của các chuẩn mực cụ thể.

- Cả hai chuyên gia đều cho rằng cần phải chỉnh sửa lại các nguyên tắc và yêu cầu cơ bản theo hướng hội tụ giữa IASB và FASB, nghĩa là trình bày dưới dạng các đặc điểm chất lượng cơ bản.

Về vấn đề các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của chuẩn mực này, Adam và Đỗ Thùy Linh (2005) cho rằng sự khác biệt thể hiện đối với nội dung “vốn chủ sở hữu” khi chuẩn mực Việt Nam liệt kê một loạt các khoản mục theo báo cáo và nội dung “thu nhập và chi phí” thì có sự tách biệt các dòng thu nhập và chi phí theo hoạt động chính và các hoạt động khác.

Chuyên gia 2 cho rằng có khác biệt quan trọng. Chuyên gia này giải thích mặc dù về hình thức không có sự khác biệt lớn nhưng xét về phương diện cần chỉnh sửa, thì nên chỉnh sửa theo hướng của FASB. Lý do là mặc dù Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế của IASB (2010) chưa điều chỉnh do dự án hội tụ về vấn đề này tạm dừng lại, nhưng các chuẩn mực về trình bày báo cáo tài chính của IASB đã hướng đến việc sử dụng khái niệm “Lợi nhuận tổng hợp”. Do đó việc sắp xếp lại các yếu tố của báo cáo tài chính cũng như điều kiện ghi nhận tương ứng cần chỉnh sửa lại.

Chuẩn mực số 05: Bất động sản đầu tư

VAS 5 được biên soạn trên cơ sở IAS 40 (2000). Adam và Đỗ Thùy Linh (2005) và Nguyen, A & Gong (2012) đều cho rằng khác biệt cơ bản giữa VAS 5 và IAS 40 là bất động sản ghi nhận theo giá gốc (trừ hao mòn) trong khi chuẩn mực quốc tế cho phép lựa chọn giữa hai mô hình giá gốc hoặc giá trị hợp lý.

- Chuyên gia 3 quan tâm đến phương pháp đánh giá trong VAS 5 và khi thảo luận sâu, chuyên gia nhìn nhận thông tin ngày càng được đòi hỏi chất lượng cao ở người sử dụng trên cơ sở minh bạch và hợp lý nên đánh giá theo phương pháp giá gốc đã trở nên lạc hậu. Mặc dù chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vẫn cho phép lựa chọn nhưng quyết định chỉ cho phép giá gốc đã tạo ra khoảng cách nhất định giữa VAS 5 và IAS 40.

- Chuyên gia này cũng đề xuất rằng trong xu hướng hội nhập và tiến tới hội tụ kế toán, Việt Nam cần điều chỉnh các nội dung trong chuẩn mực để phù hợp với các qui định của quốc tế.

Chuẩn mực số 06: Thuê tài sản

VAS 6 được biên soạn dựa trên IAS 17 (1997). Nguyen, A & Gong (2012) đề cập một vấn đề khác biệt là việc hướng dẫn kế toán doanh thu đối với bên cho thuê, trong trường hợp bên cho thuê cũng là nhà sản xuất hoặc đại lý thương mại.

Chuyên gia 1 và 3 đánh giá có sự khác biệt cần lưu ý. Việc thảo luận sâu hơn cho thấy:

- Chuyên gia 3 cho rằng VAS 6 không đề cập đến nội dung đánh giá tổn thất đối với tài sản thuê. Các chuẩn mực kế toán Việt Nam không đề cập đến việc đánh giá tổn thất trong khi quốc tế có hẳn một chuẩn mực IAS 36 “Tổn thất tài sản” để giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổn thất tài sản. Đây là điều khác biệt cơ bản và chính điều này sẽ ảnh hưởng đến chất lượng thông tin.
- Chuyên gia 1 giải thích từng nội dung liên quan đến sự khác biệt khi trình bày thông tin trên báo cáo tài chính đối với thuê tài sản liên quan như bảng đối chiếu giữa tổng đầu tư gộp cho thuê tài sản và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu vào ngày lập báo cáo tài chính; ước tính khoản thanh toán cho thuê lại tối thiểu trong tương lai được nhận đối với cho thuê lại không hủy ngang cuối kỳ báo cáo
- Cả hai chuyên gia đều cho rằng Việt Nam cần phải chỉnh sửa lại những nội dung còn bất cập trong chuẩn mực như đã nêu trên. Điều này không những góp phần hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam mà còn nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán.

Chuẩn mực số 11: Hợp nhất kinh doanh

Chuẩn mực này được biên soạn trên cơ sở IFRS 3 (2004). Nguyen, A & Gong (2012) cho rằng sự khác biệt xuất phát từ nội dung liên quan đến lợi thế thương

mại. Theo đó, lợi thế thương mại theo chuẩn mực kế toán Việt Nam được phân bổ không quá 10 năm kể từ ngày mua lại và cũng không đánh giá tổn thất.

- Chuyên gia 1 quan tâm đến vấn đề này. Ngoài vấn đề vừa nêu của Nguyen, A & Gong (2012), theo chuyên gia này trong VAS 11 chưa tính đến lợi thế thương mại đối với cổ đông thiểu số.
- Sự khác biệt trong vấn đề trên sẽ ảnh hưởng đến người sử dụng trong việc ra quyết định.
- Theo đề xuất của Chuyên gia 1, vấn đề này cần phải bổ sung để thông tin đảm bảo tính thích hợp.

Chuẩn mực số 21: Trình bày báo cáo tài chính

VAS 21 được biên soạn dựa trên IAS 1 (1997). Adam và Đỗ Thùy Linh (2005) cho rằng VAS 21 đã liệt kê các khoản mục mang tính bắt buộc trên từng báo cáo. Nguyen, A & Gong (2012) cho rằng VAS 21 không yêu cầu công bố các xét đoán quan trọng của người quản lý, những giả định cơ bản cho các sự kiện tương lai cũng như nguồn của các ước tính về tình huống chưa rõ ràng. Hơn nữa, VAS 21 chỉ yêu cầu thuyết minh sự thay đổi vốn chủ sở hữu mà không trình bày trên báo cáo tài chính riêng biệt. VAS 21 cũng yêu cầu trình bày thông tin theo mẫu qui định chung. Chính những vấn đề cơ bản này tạo ra sự khác biệt so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Chuyên gia 2 lưu ý đến sự khác biệt của chuẩn mực này. Theo chuyên gia này:

- Điểm khác biệt mẫu chốt là VAS 21 qui định khung đối với từng báo cáo. Điều này sẽ thiếu linh hoạt trong việc trình bày và công bố thông tin. Trong xu hướng chất lượng thông tin ngày càng được nâng cao, việc tạo khung, mẫu cho từng báo cáo sẽ là bắt cập cho cả người trình bày và sử dụng thông tin.
- Nội dung “Lợi nhuận tổng hợp” là một trong những vấn đề quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho người sử dụng. Tuy nhiên vấn đề này chưa được giải quyết trong chuẩn mực kế toán Việt Nam trong khi IAS 1 đã bổ sung.

- Chuyên gia 2 nhìn nhận, VAS 21 là một trong những chuẩn mực quan trọng đối với người sử dụng trong việc ra quyết định do đó để nâng cao chất lượng thông tin cũng như để phù hợp với các qui định của quốc tế, Việt Nam cần chỉnh sửa cũng như bổ sung những nội dung còn thiếu như đã nêu trên.

Nhìn chung, quá trình khảo sát ý kiến chuyên gia về khác biệt cho thấy các khác biệt liên quan chủ yếu đến việc đánh giá và trình bày thông tin, điều này phù hợp với kết quả khảo sát với doanh nghiệp, kiểm toán viên và nhà đầu tư đã trình bày ở phần trên. Nguyên nhân cần phải điều chỉnh các chuẩn mực này bao gồm:

- Đảm bảo tính nhất quán về các nguyên tắc nền tảng của kế toán.
- Tăng cường chất lượng thông tin của báo cáo tài chính.
- Đảm bảo quá trình hội tụ với chuẩn mực quốc tế.

Điều đáng lưu ý là trong khi các chuyên gia từ lĩnh vực nghiên cứu, giảng dạy cho rằng tồn tại những khác biệt đáng kể cần điều chỉnh thì các chuyên gia từ thực tế lại cảm nhận sự khác biệt và yêu cầu điều chỉnh ở mức độ thấp hơn. Các chuyên gia này (chuyên gia 5 và chuyên gia 6) cho rằng trong bối cảnh thực tế Việt Nam, những khác biệt này có thể chấp nhận được và sẽ được điều chỉnh dần theo sự phát triển của nền kinh tế. Đây là một điều cần suy nghĩ khi thiết kế các định hướng hội tụ của Việt Nam ở bước tiếp theo.

2.4. Khảo sát điều kiện cần và đủ của các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

2.4.1 Mục đích nghiên cứu

Trong xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế, Việt Nam cần ban hành các chuẩn mực còn thiếu so với quốc tế đã được đề xuất bởi một số các nghiên cứu trước đây. Lê Thị Thúy Loan (2005) cho rằng để tạo sự đồng bộ Việt Nam cần ban hành 27 chuẩn mực còn thiếu so với quốc tế trong đó đề nghị ban hành ngay 4 chuẩn mực gồm IAS 32, IAS 33, IAS 39 và IAS 41. Nguyễn Phúc Sinh (2008) xem xét hệ

thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay còn thiếu 13 chuẩn mực quan trọng so với các chuẩn mực được ban hành bởi IASB, ngoại trừ hai chuẩn mực IFRS 1 và IAS 4, các chuẩn mực còn lại cần phải được xem xét để xây dựng và ban hành phù hợp với điều kiện Việt Nam. Đặng Thái Hùng (2008) cho rằng Việt Nam cần khẩn trương ban hành một số chuẩn mực còn thiếu, trong đó nhóm được cho là cần phải nghiên cứu để ban hành mới (IFRS 2, IFRS 6, IFRS 7, IAS 32, IAS 39 và IAS 20) và nhóm cần đưa vào lộ trình nghiên cứu để sẵn sàng ban hành (IAS 19, IAS 36 và IAS 41). Tăng Thị Thanh Thủy (2009) đưa ra quan điểm về việc ban hành các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với quốc tế tương tự như Đặng Thái Hùng (2008).

Theo quan điểm tác giả, một chuẩn mực kế toán được ban hành khi hội đủ hai điều kiện cần và đủ. Điều kiện cần là nhu cầu thông tin đáp ứng xu hướng phát triển của nền kinh tế. Điều kiện đủ bao gồm các nhân tố về môi trường và cơ sở hạ tầng về kế toán đủ cho chuẩn mực khi ban hành có thể áp dụng được trong thực tế. Vì vậy, mục đích của nghiên cứu này nhằm đánh giá điều kiện cần và đủ của các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà Việt Nam chưa ban hành.

2.4.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp sử dụng và chuyên gia tương tự như nghiên cứu về sự khác biệt và yêu cầu điều chỉnh trong phần 2.3 của chương này. Trên thực tế, nghiên cứu này và nghiên cứu ở phần 2.3 được thực hiện cùng một thời gian. Tuy nhiên, luận án trình bày thành hai phần riêng để có thể trình bày kết quả một cách thuận tiện hơn.

2.4.3. Kết quả nghiên cứu

Kết quả khảo sát cho thấy, các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đều cần thiết ban hành và điều này tương tự các nghiên cứu trước đó mặc dù mức độ của từng chuẩn mực hoặc nhóm chuẩn mực có khác nhau [Phụ lục 14].

Nhìn chung, phần lớn các chuẩn mực đều có đề nghị ban hành ở mức độ cần thiết (có ít nhất một chuyên gia cho điểm từ 4 trở lên) ngoại trừ IAS 19. Các chuẩn mực được cho là cấp thiết (có ít nhất một chuyên gia cho điểm 5) là:

- Nhóm các chuẩn mực công cụ tài chính (IAS 32, IFRS 7, IFRS 9)
- Chuẩn mực về tổn thất tài sản (IAS 36)
- Chuẩn mực về nông nghiệp (IAS 41)
- Chuẩn mực về tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục (IFRS 5)
- Chuẩn mực về giá trị hợp lý (IFRS 13)
- Chuẩn mực về báo cáo tài chính trong các nền kinh tế siêu lạm phát (IAS 29)

Xét về góc độ khả năng ban hành, tất cả các chuẩn mực đều được đánh giá là có thể (có ít nhất một chuyên gia cho điểm 4 trở lên). Trừ 4 chuẩn mực IAS 19, IAS 20, IAS 26 và IFRS 1, các chuẩn mực còn lại được đánh giá là mức độ khả thi cao hơn (có ít nhất một chuyên gia cho điểm 5).

So sánh giữa các nhóm chuyên gia, các chuyên gia thực tế có nhận định thận trọng hơn về yêu cầu và khả năng ban hành, đặc biệt là khả năng ban hành.

Tổng hợp kết quả của các chuyên gia về điều kiện cần và đủ để ban hành các chuẩn mực cấp thiết như sau:

Nhóm các chuẩn mực công cụ tài chính (IAS 32, IFRS 7, IFRS 9)

Từ năm 1984 IASC đã bắt đầu nghiên cứu về công cụ tài chính và chuẩn mực đầu tiên liên quan đến các khoản đầu tư (IAS 25) đã được ban hành năm 1986. Năm 1995, IASC đã ban hành IAS 32 “Trình bày và công bố” và sau đó năm 1998 ban hành IAS 39 “Ghi nhận và đánh giá”. Bởi công cụ tài chính là vấn đề phức tạp nên năm 2005 IASB ban hành IFRS 7 “Công cụ tài chính – Công bố” và hiệu chỉnh tiếp tục nội dung đối với IAS 39 và đổi tên IAS 32 thành “Công cụ tài chính - Trình bày”. Tháng 4/2009 IASB đã ban hành IFRS 9 “Công cụ tài chính” thay thế IAS 39.

Tất cả các chuyên gia đều cho rằng đây là nhóm chuẩn mực cần thiết để ban hành nhằm giải quyết các vướng mắc trong thực tế. Việc thảo luận sâu cho kết quả sau:

- Chuyên gia 1 cho rằng do yêu cầu cấp thiết phát sinh từ thực tiễn, thời gian qua Bộ Tài chính đã ban hành thông tư 210/2009/TT-BTC hướng dẫn áp dụng chuẩn mực quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính.
- Chuyên gia 2 nhìn nhận kế toán Việt Nam chưa có hệ thống các qui định, nguyên tắc trong việc đo lường công cụ tài chính sẽ cản trở quá trình phát triển kinh tế và là rào cản trong xu hướng hội nhập kinh tế trong khu vực và quốc tế. Tuy nhiên, Chuyên gia 2 cũng lưu ý rằng không nên đặt mục tiêu giải quyết toàn bộ công cụ tài chính như vậy sẽ không khả thi trong bối cảnh Việt Nam đối với vấn đề phức tạp mà nên chia thành từng mục tiêu nhỏ để có thể giải quyết từng bước một.
- Chuyên gia 3 và 4 cho rằng tốc độ tăng trưởng kinh tế Việt Nam trong thời gian qua ổn định, thị trường tài chính đã phát triển và dần từng bước hình thành các thị trường hàng hóa, đặc biệt các giao dịch về quyền chọn đã phát huy tác dụng nên các nội dung liên quan đến công cụ tài chính khá cần thiết để ban hành chuẩn mực.
- Riêng về khả năng áp dụng thực tế, các chuyên gia làm việc trong thực tế lưu ý việc trình bày và công bố thông tin hiện nay của các doanh nghiệp đặc biệt các ngân hàng, tổ chức tín dụng gặp không ít khó khăn bởi Việt Nam chưa có hệ thống các qui định, nguyên tắc chung để áp dụng. Điều này dẫn đến việc áp dụng thiếu thống nhất đối với thông tin kế toán. Ngoài ra, Chuyên gia 6 cho rằng để áp dụng công cụ tài chính được hiệu quả thì Việt Nam cần phải sửa đổi một số các qui định pháp lý liên quan để việc vận dụng trong thực tiễn đảm bảo tính khả thi.

Chuẩn mực về tổn thất tài sản (IAS 36)

Năm 1998, IASC đã ban hành IAS 36. Sau đó, IAS 36 được điều chỉnh vào các năm 1999, 2000 và 2001. Sau đó, IASB đã chỉnh sửa lại IAS 36 vào năm 2004. Tương tự như nhóm chuẩn mực về công cụ tài chính, tất cả các chuyên gia đều cho rằng tổn thất tài sản là vấn đề cần thiết để ban hành chuẩn mực (điểm từ 4 đến 5).

Các trao đổi cho thấy các nguyên nhân như sau:

- Tồn thất tài sản liên quan đến nhiều chuẩn mực như tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản cố định thuê tài chính, bất động sản đầu tư... trong việc xác định giá trị tài sản sau ghi nhận cũng như trình bày thông tin trên báo cáo tài chính nên cần thiết để ban hành để tạo sự thống nhất trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.
- Việc ban hành bổ sung chuẩn mực tồn thất tài sản không những nâng cao chất lượng thông tin mà còn phù hợp với các qui định của quốc tế.
- Chuẩn mực kế toán Việt Nam cần phải tạo dựng hệ thống đồng bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong đó tồn thất tài sản là vấn đề mang tính trọng yếu bởi ảnh hưởng đến nhiều chuẩn mực liên quan.
- Các chuyên gia làm việc trong thực tế cho rằng việc đánh giá tồn thất tài sản cần được ban hành nhằm giải quyết các vướng mắc trong thực tế kế toán và kiểm toán tại các doanh nghiệp hiện nay.

Về khả năng áp dụng, ba chuyên gia cho rằng hoàn toàn có thể áp dụng (điểm 4 trở lên) trong khi ba chuyên gia còn lại đánh giá khả năng không cao (từ 2 đến 3 điểm). Các trở ngại chủ yếu liên quan đến giá trị hợp lý sẽ được trình bày dưới đây.

Chuẩn mực về giá trị hợp lý (IFRS 13)

Từ 2005 IASB đã trình bày trong chương trình về dự án đo lường theo giá trị hợp lý. Tháng 5/2009 IASB công bố dự thảo chuẩn mực về giá trị hợp lý và sau 2 năm, tháng 5/2011 IASB đã chính thức ban hành IFRS 13 “Đo lường theo giá trị hợp lý”. Kết quả trao đổi sâu như sau:

Chuyên gia 3 rất quan tâm đến vấn đề này (cho điểm 5). Theo Chuyên gia này:

- Thời gian qua trước nhu cầu thực tế trong việc xác định giá trị tài sản, Bộ Tài chính đã ban hành khung qui định nhằm định giá tài sản tuy nhiên các qui định đứng ở góc độ quản lý nhà nước.
- Trong xu thế phát triển, việc đo lường giá trị hợp lý cần được thiết lập trên cơ sở các nguyên tắc chung về kế toán trong việc ghi nhận, phương pháp

đánh giá và đặc biệt trong việc trình bày, công bố thông tin cho các doanh nghiệp.

Các chuyên gia còn lại đánh giá nhu cầu ở mức độ khá cần thiết (điểm 3 và điểm 4). Các lý do được giải thích là:

- Giá trị hợp lý là vấn đề lớn trong hệ thống định giá kế toán. Vấn đề ban hành chuẩn mực tương tự như IFRS 13 gắn với việc quy định áp dụng giá trị hợp lý trong các chuẩn mực khác.
- Giá trị hợp lý là một trong những vấn đề quan trọng của kế toán công cụ tài chính. Do đó, chuẩn mực về giá trị hợp lý sẽ cần tiến hành song song với chuẩn mực về công cụ tài chính.

Về khả năng áp dụng (điều kiện đủ), hai chuyên gia cho rằng có những khó khăn nhất định (điểm 4) và bốn chuyên gia cho rằng còn nhiều trở ngại. Các lý do được nêu là:

- Vấn đề thông tin thị trường có thể quan sát được vẫn là thách thức khi không phải lúc nào cũng có thị trường hoạt động để xác định giá trị hợp lý ở cấp độ cao.
- Việt Nam phát triển theo kinh tế thị trường tuy nhiên do ở giai đoạn đầu của quá trình phát triển nên thông tin về thị trường, thị trường hoạt động chưa thật sự hoàn hảo nên đo lường giá trị hợp lý sẽ gặp khó khăn trong giai đoạn đầu áp dụng.
- Về pháp lý, Luật Kế toán cũng như Chế độ kế toán Việt Nam xác lập trên cơ sở giá gốc nên khó vận dụng trong tình hình hiện nay.
- Muốn áp dụng giá trị hợp lý được thuận lợi cần phải thay đổi nhận thức từ cơ quan quản lý nhà nước cho đến các doanh nghiệp cũng như người sử dụng thông tin.

Chuẩn mực về nông nghiệp (IAS 41)

Năm 1994, IASC đã thành lập Ban chỉ đạo để phát triển chuẩn mực kế toán về nông nghiệp. Sau thời gian ban hành các dự thảo, tháng 12/2000 IASC đã công bố IAS 41 và có hiệu lực từ tháng 1/2003. Trong xu hướng phát triển để đảm bảo

thông tin được phù hợp, IASB đã chỉnh sửa lại IAS 41 và có hiệu lực từ tháng 1/2009.

Chuyên gia 4 và Chuyên gia 1 rất quan tâm đến vấn đề này (điểm 5), lý do là:

- Hiện nay Việt Nam chưa có khung qui định chung để đảm bảo tính nhất quán về điều kiện ghi nhận, phương pháp đánh giá và trình bày, công bố thông tin đối với các hoạt động liên quan đến nông nghiệp gồm tài sản sinh học (cây trồng, vật nuôi) cũng như các sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch.
- Riêng Chuyên gia 1 lưu ý rằng Việt Nam là quốc gia nông nghiệp nên hầu hết các hoạt động gắn liền với các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp. Một khi chuẩn mực nông nghiệp được ban hành sẽ góp phần hoàn thiện VAS 2 liên quan đến nội dung nông nghiệp.

Các chuyên gia làm việc trong thực tế cho rằng việc ban hành chuẩn mực Nông nghiệp sẽ đáp ứng đòi hỏi thực tiễn bởi Việt Nam hiện nay.

Phần lớn các chuyên gia đồng ý rằng chuẩn mực này rất khả thi hoặc khá khả thi (điểm từ 3 trở lên, trong đó có một điểm 5, một điểm 4 và ba điểm 3). Một chuyên gia cho rằng còn nhiều trở ngại liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý trong một số trường hợp.

Chuẩn mực về tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục (IFRS 5)

Chuẩn mực hoạt động không liên tục (IAS 35) được IASC ban hành năm 1998. Sau đó, IASB đã ban hành IFRS 5 để thay thế IAS 35 vào năm 2004.

Chuyên gia 4 đặc biệt lưu tâm nội dung này (cho điểm 5) bởi theo chuyên gia:

- Đáp ứng tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, các doanh nghiệp ngày càng xuất hiện nhiều loại hình kinh doanh đa dạng, các nghiệp vụ kinh tế phức tạp như tài sản dài hạn nắm giữ để bán nên đòi hỏi cần phải có các qui định để đảm bảo tính thống nhất.
- Việc bổ sung nội dung chuẩn mực này sẽ góp phần nâng cao chất lượng thông tin và phù hợp với các qui định của quốc tế.

Chuyên gia này cũng đánh giá cao khả năng áp dụng chuẩn mực này. Các chuyên gia khác cũng đánh giá chuẩn mực tương đối cần thiết và có tính khả thi nhất định (điểm 3 và điểm 4).

Chuẩn mực về báo cáo tài chính của các nền kinh tế siêu lạm phát (IAS 29)

IAS 29 được ban hành năm 1989, điều chỉnh năm 1994 và gần đây được điều chỉnh năm 2008 và có hiệu lực từ năm 2009.

Có một chuyên gia đặc biệt quan tâm đến vấn đề này (Chuyên gia 4 cho điểm 5), trong khi các chuyên gia khác chỉ dừng lại ở điểm 2 và điểm 3. Quan điểm khác biệt chủ yếu liên quan đến quan ngại và dự báo về khả năng lạm phát cao tại Việt Nam cũng như ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

Nhìn chung, ngoài IAS 19 về vấn đề phúc lợi cho người lao động được cho là còn chưa cần thiết lắm, các chuẩn mực của IASB mà Việt Nam chưa ban hành đều cần thiết phải ban hành, trong đó cấp thiết là những chuẩn mực liên quan đến các vấn đề mà Việt Nam đã phát sinh nhưng không có chuẩn mực. Cả hai nhóm chuyên gia đến từ lĩnh vực nghiên cứu, giảng dạy và lĩnh vực thực tế đều chia sẻ các quan tâm về vấn đề này.

Dưới góc độ khả năng áp dụng (điều kiện đủ), các chuyên gia đã chỉ ra những khó khăn chính yếu của từng chuẩn mực, có thể tóm lại những điểm chính sau:

- Vấn đề nhận thức của các bên, bao gồm các cơ quan nhà nước và doanh nghiệp.
- Có sự chưa tương thích giữa các chuẩn mực mới với hệ thống pháp lý hiện hành.
- Một vấn đề về cơ sở hạ tầng là các thị trường hoạt động chưa phát triển nhiều cho việc đo lường giá trị hợp lý.

Các vấn đề này sẽ là gợi ý cho việc đề xuất các định hướng hội tụ quốc tế của Việt Nam ở bước nghiên cứu sau.

2.5. Đánh giá chung những thành quả và tồn tại trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Trong các phần trước, luận án đã tìm hiểu những đặc điểm lịch sử của quá trình hình thành và phát triển chuẩn mực kế toán Việt Nam, thể chế và nội dung của hệ thống này, các đánh giá từ phía các bên lập, sử dụng và kiểm toán báo cáo tài chính cũng như nhận định của chuyên gia về sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Phần này tóm tắt và phân tích thành quả và tồn tại cốt lõi nhằm làm cơ sở cho việc triển khai các nghiên cứu tiếp theo ở chương 3 về định hướng xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam.

2.5.1. Các thành quả đã đạt được

Dù còn nhiều tồn tại như trong phần tiếp theo sẽ phân tích, trong quá trình hình thành và phát triển hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam đã đạt được những thành quả nhất định:

- Việt Nam đã hình thành một hệ thống các chuẩn mực phản ánh tương đối đầy đủ các giao dịch cơ bản của doanh nghiệp như kết quả khảo sát. Điều đáng ghi nhận là các chuẩn mực này được xây dựng và ban hành khá nhanh chóng.
- Bước đầu giải quyết được mối quan hệ giữa chuẩn mực và hệ thống kế toán thống nhất. Đây là một thách thức của tất cả các quốc gia hội tụ kế toán trong điều kiện đang tồn tại hệ thống kế toán thống nhất.
- Bước đầu tạo dựng được sự nhận thức của xã hội về chuẩn mực kế toán. Kết quả khảo sát cho thấy các bên liên quan đến báo cáo tài chính đều ý thức ở mức độ nhất định về vai trò của chuẩn mực kế toán trong công tác lập và trình bày báo cáo tài chính. Đây là một trong những thành quả đáng lưu ý vì Việt Nam hình thành chuẩn mực trong bối cảnh khái niệm này còn hoàn toàn mới mẻ.

2.5.2. Các tồn tại

Các tồn tại của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam liên quan đến khoảng cách giữa chúng với chuẩn mực quốc tế, việc triển khai trong thực tế và chất lượng thông tin của báo cáo tài chính.

Tồn tại thứ nhất: Chuẩn mực kế toán Việt Nam còn khoảng cách khác biệt so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cũng như chưa có sự bổ sung, chỉnh sửa kịp thời

Thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán đầu tiên từ năm 2001, trong giai đoạn này kinh tế Việt Nam nói chung mới phát triển, bên cạnh cơ sở hạ tầng kế toán đang hoàn thiện dần. Vì thế nhằm tránh biến động kinh tế cũng như để phù hợp với đặc điểm riêng nên khi xây dựng chuẩn mực kế toán, Việt Nam đã điều chỉnh một số nguyên tắc, phương pháp và những nội dung chuẩn mực kế toán không tương thích hoặc chưa cần thiết trong giai đoạn hiện tại. Chính điều này đã tạo sự khác biệt về nội dung giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Ngoài ra, trong hơn sáu năm qua, nhiều chuẩn mực quốc tế đã được ban hành hoặc ban hành lại nhưng Việt Nam vẫn chưa xúc tiến nghiên cứu, soạn thảo và ban hành. Điều này càng làm tăng thêm khoảng cách giữa hai hệ thống.

Bên cạnh đó, hệ thống chuẩn mực kế toán từ khi ban hành lần đầu năm 2001 đến nay mặc dù đã có những góp ý sửa đổi nhưng đến nay qua nhiều năm vẫn chưa được cập nhật để bổ sung, hoàn chỉnh cho phù hợp với điều kiện phát triển kinh tế của Việt Nam, đáp ứng yêu cầu thực tế.

Tồn tại thứ hai: Phạm vi chi phối của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Hệ thống chuẩn mực kế toán hiện nay được ban hành áp dụng chung cho tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế. Điều này đồng nghĩa, chuẩn mực kế toán áp dụng không phân biệt niêm yết và không niêm yết, doanh nghiệp có qui mô lớn hay nhỏ và vừa (ngoại trừ trường hợp các doanh nghiệp áp dụng hệ thống kế toán ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC). Nếu chuẩn mực kế toán được áp dụng chung sẽ dẫn đến nơi thiếu, chỗ thừa. Bởi đối với các doanh nghiệp lớn và doanh nghiệp niêm yết ngày càng xuất hiện nhiều nghiệp vụ phức tạp

như thanh toán trên cơ sở cổ phiếu, tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục ... dẫn đến hệ thống hiện hành chưa đáp ứng được yêu cầu, trong khi đó phần lớn DNNVV không niêm yết thì hệ thống chuẩn mực kế toán trở nên quá tầm, nhiều nội dung quá phức tạp.

Tồn tại thứ ba: Quan hệ giữa các chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán doanh nghiệp

Để đi vào thực tiễn, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam phải thông qua các hướng dẫn hay quy định của Chế độ kế toán doanh nghiệp. Lý do là các doanh nghiệp Việt Nam buộc phải sử dụng hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam. Do đó, một khi chuẩn mực được ban hành nhưng chưa có thông tư hướng dẫn, các doanh nghiệp chưa thể áp dụng cho đến khi thông tư hướng dẫn được ban hành. Thậm chí, điều 4 của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC nêu rõ “các nội dung quy định trong các quyết định ban hành chuẩn mực kế toán và các thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán từ đợt 1 đến đợt 5 không trái với nội dung quy định tại Quyết định này vẫn có hiệu lực thi hành” (Bộ Tài chính, 2006). Điều này đồng nghĩa, nếu chuẩn mực kế toán và các thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán có nội dung không phù hợp với Quyết định 15/2006/QĐ-BTC thì phải tuân thủ theo quyết định này.

Vì vậy, trên thực tế khi có những vấn đề chưa nhất quán giữa chuẩn mực và Chế độ kế toán doanh nghiệp, các doanh nghiệp thường ưu tiên áp dụng theo Chế độ kế toán. Đây là một nguyên nhân giảm vai trò của chuẩn mực kế toán và tạo khó khăn khi áp dụng trong thực tiễn các chuẩn mực. Kết quả khảo sát ở phần trên cho thấy các đối tượng lập, sử dụng và kiểm tra báo cáo tài chính đều đánh giá chưa cao việc xử lý quan hệ giữa chuẩn mực và Chế độ kế toán. Theo Nguyen Cong Phuong & Jacques Richard (2011) và Nguyen Cong Phuong & Tran dinh Khoi Nguyen (2012) cho rằng việc tồn tại song song hệ thống chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán dẫn đến những khó khăn và cản trở cho Việt Nam trong quá trình hòa hợp kế toán quốc tế.

Tồn tại thứ tư: Tính tuân thủ của các doanh nghiệp trong việc áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam còn hạn chế và chất lượng thông tin chưa đạt yêu cầu

Theo kết quả khảo sát thực nghiệm trong chương 2, việc tuân thủ chuẩn mực kế toán trong thực tiễn của các doanh nghiệp còn hạn chế và hiện trạng cho thấy các doanh nghiệp khi thực thi chính sách kế toán đã chưa tuân thủ đúng mức đến các điều kiện ghi nhận, phương pháp đánh giá và đặc biệt là trình bày và công bố thông tin theo yêu cầu chuẩn mực kế toán. Đây là một trong những vấn đề đáng lưu tâm bởi thực tiễn áp dụng của các doanh nghiệp vẫn còn khoảng cách so với yêu cầu của chuẩn mực kế toán. Kết quả là theo khảo sát đã trình bày ở phần trên, cả về mặt số lượng lẫn chất lượng thông tin cũng như tính hữu ích thông tin vẫn chưa đáp ứng yêu cầu đối với người sử dụng.

Tồn tại thứ năm: Quy trình soạn thảo và ban hành chuẩn mực kế toán

Việc ban hành chuẩn mực kế toán do Bộ Tài chính ban hành với nguồn lực hạn chế từ Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán. Điều này ảnh hưởng đến khả năng soạn thảo chuẩn mực kế toán (quá trình soạn thảo chuẩn mực kế toán Việt Nam 2001 – 2006, Việt Nam nhận được sự hỗ trợ nguồn lực khá lớn từ Dự án Euro – Tapviet của EU). Bên cạnh đó, Việt Nam chưa có một hội đồng ban hành chuẩn mực trên cơ sở bỏ phiếu như các nước để bảo đảm tính trung lập của chuẩn mực.

Cũng từ lý do trên, quá trình dự thảo chưa lấy ý kiến rộng rãi từ nhiều đối tượng trong đó phải kể đến các doanh nghiệp là người trình bày thông tin hay các nhà đầu tư là những người sử dụng thông tin và đặc biệt phải được lấy ý kiến, những bình luận rộng rãi từ các nhà phân tích, kiểm toán viên . . . Do vậy, với qui trình hiện nay thông tin nhận được sẽ không bao quát, chưa phản ánh được toàn diện, tổng thể ảnh hưởng đến chất lượng chuẩn mực kế toán.

Ngoài ra, các hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán chưa phù hợp. Thời gian qua, Bộ Tài chính ban hành các thông tư hướng dẫn chuẩn mực kế toán mang nặng tính chất “gán ghép” vào các tài khoản liên quan trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành cũng như qui định các bước hạch toán kế toán vào các tài khoản tương ứng trong từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Việc hướng dẫn chuẩn mực kế toán

theo tài khoản để hạch toán kế toán đã thể hiện tính kiểm soát của Nhà nước trong việc thực thi chính sách Chế độ kế toán. Điều này sẽ “trói buộc” hệ thống chuẩn mực kế toán, phần nào làm mất đi ý nghĩa và bản chất của chuẩn mực. Theo Adam và Đỗ Thùy Linh (2005) cho rằng phương pháp tiếp cận như trên hiện nay của Việt Nam thể hiện tính ứng dụng ở cấp độ thấp.

Tóm lại, Việt Nam có truyền thống lâu dài áp dụng Chế độ kế toán thống nhất trong toàn nền kinh tế dựa trên hệ thống tài khoản và báo cáo tài chính theo quy định. Để đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế vào những thập niên 1990 – 2000, Việt Nam đã xây dựng và ban hành khá nhanh chóng các chuẩn mực kế toán Việt Nam dưới hình thức các văn bản do Bộ Tài chính ban hành, đồng thời quy định cách áp dụng trong hệ thống tài khoản.

Có thể thấy, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam còn một khoảng cách xa với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Nhiều vấn đề đặt ra liên quan đến nội hàm chuẩn mực, khả năng áp dụng chuẩn mực vào thực tiễn, tính tuân thủ cũng như mức độ hài hòa chưa cao với Chế độ kế toán làm giảm chất lượng của báo cáo tài chính. Tổ chức lập quy của Việt Nam hoạt động như một cơ quan nhà nước với nguồn lực hạn chế, chưa hình thành cơ chế hội đồng bỏ phiếu. Trong hơn sáu năm qua, từ khi đợt chuẩn mực cuối cùng được ban hành, Việt Nam không công bố thêm một dự thảo hay chuẩn mực nào và cũng chưa đưa ra một chiến lược hay lộ trình hội tụ quốc tế nhằm xác định hướng đi tương lai.

Trong bối cảnh nền kinh tế Việt Nam ngày càng hội nhập sâu hơn với nền kinh tế toàn cầu, việc đẩy mạnh tiến trình hội tụ là một tất yếu. Các giải pháp mang tính chất định hướng sẽ được phân tích và trình bày ở chương 3.

CHƯƠNG 3

ĐỊNH HƯỚNG XÂY DỰNG HỆ THỐNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH VIỆT NAM ĐÁP ỨNG XU THẾ HỘI TỤ KẾ TOÁN QUỐC TẾ

Hội tụ kế toán quốc tế, như đã phân tích ở chương trước, là quá trình đi đến hình thành một hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc gia hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Trong điều kiện cụ thể của Việt Nam, các câu hỏi đặt ra là bối cảnh Việt Nam thích hợp đến mức độ nào cho quá trình hội tụ đó cũng như chọn lựa cách thức hội tụ nào là hợp lý cho Việt Nam. Chương này tập trung vào trả lời các câu hỏi trên nhằm đưa ra những định hướng cho việc xây dựng chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam để đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

Trong phần đầu của chương, luận án trình bày về bối cảnh Việt Nam hiện nay làm cơ sở cho việc khẳng định hội tụ kế toán là tất yếu. Phần thứ hai đi vào bàn cách thức hội tụ trên nền tảng phân tích kinh nghiệm thế giới, phỏng vấn các chuyên gia và đề xuất một lựa chọn tối ưu. Trong phần kế tiếp, việc hội tụ được tập trung vào phương thức triển khai và lộ trình. Cuối cùng, luận án nêu những định hướng về cơ chế ban hành chuẩn mực và cơ sở hạ tầng cần thiết cho quá trình hội tụ.

3.1. Bối cảnh kinh tế của Việt Nam và sự tất yếu của quá trình hội tụ kế toán quốc tế

3.1.1. Bối cảnh kinh tế của Việt Nam trong xu thế hội tụ kế toán quốc tế.

3.1.1.1. Xuất khẩu Việt Nam

Xuất khẩu đóng một vai trò quan trọng trong nền kinh tế Việt Nam, không chỉ về phương diện kinh tế, tài chính mà còn đóng góp phần quan trọng trong việc mang lại việc làm và cải thiện đời sống nhân dân. Xuất khẩu Việt Nam có mức tăng trưởng mạnh mẽ nhờ quá trình đổi mới nền kinh tế. Từ năm 1986 đến năm 1990, giá trị xuất khẩu thương mại của Việt Nam tăng gấp ba lần đạt mức 2,4 tỷ USD.

Con số này tiếp tục tăng lên 16 tỷ USD vào năm 2002 với tốc độ tăng trưởng bình quân 19% mỗi năm (Martin et al, 2003). Năm 2011, trong bối cảnh suy thoái kinh tế toàn cầu và nền kinh tế Việt Nam gặp nhiều khó khăn, xuất khẩu vẫn tăng trưởng mạnh mẽ. Giá trị xuất khẩu năm 2011 tăng trưởng 34,2% so với năm trước (Ngân hàng Thế giới, 2012).

Trong bối cảnh đó, các vụ kiện chống phá giá là một đe dọa lớn cho Việt Nam. Theo website của Phòng Thương mại Công nghiệp Việt Nam, trong năm 2011, Việt Nam là đối tượng của 5 vụ kiện chống phá giá và từ đầu năm đến tháng 9/2012, con số này là 7 vụ kiện. Cũng theo số liệu của tổ chức này đến tháng 4/2012, chỉ mới có 28 quốc gia công nhận Việt Nam có nền kinh tế thị trường.

Để có thể được công nhận là nền kinh tế thị trường sớm hơn, Việt Nam đã và đang thực hiện nhiều biện pháp để đáp ứng yêu cầu. Một trong những vấn đề đó là hội tụ kế toán quốc tế với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế như kinh nghiệm của Trung quốc (Ramanna, 2011).

3.1.1.2. Thị trường chứng khoán Việt Nam

Thị trường chứng khoán Việt Nam đã phát triển nhanh chóng trong những năm qua mặc dù có suy giảm trong vài năm gần đây. Theo đề án đã được chính phủ Việt Nam phê duyệt lộ trình phát triển thị trường vốn đến năm 2010 và tầm nhìn đến năm 2020, mục tiêu chung là phát triển nhanh, đồng bộ, vững chắc thị trường vốn trong đó thị trường chứng khoán đóng vai trò chủ đạo, từng bước đưa thị trường vốn trở thành một cấu thành quan trọng của thị trường tài chính, góp phần đắc lực trong việc huy động vốn cho đầu tư phát triển và cải cách nền kinh tế; đảm bảo tính công khai, minh bạch. Mức phấn đấu được đề ra là đến năm 2020 giá trị vốn hóa thị trường chứng khoán đạt 70% GDP. Ngoài ra, thị trường vốn giai đoạn đến năm 2020 sẽ phát triển đa dạng hoá các dịch vụ cung cấp các loại chứng khoán phái sinh; các sản phẩm liên kết (chứng khoán - bảo hiểm, chứng khoán - tín dụng, tiết kiệm - chứng khoán...); các sản phẩm từ chứng khoán hóa tài sản và các khoản nợ.... (Chính phủ, 2007).

Trong bối cảnh đó, việc nâng cao chất lượng báo cáo tài chính là một điều hết sức cần thiết để một mặt thu hút các nhà đầu tư nước ngoài vào thị trường vốn Việt Nam, mặt khác nhằm bảo vệ các nhà đầu tư và xa hơn nữa, bảo vệ nền kinh tế tránh những thiệt hại do những vụ tai tiếng về tài chính, kế toán. Hội tụ kế toán với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế là một quá trình tất yếu để thực hiện mục tiêu này.

3.1.1.3. Đầu tư nước ngoài trực tiếp

Đầu tư nước ngoài trực tiếp là một nhân tố thúc đẩy mạnh mẽ nền kinh tế Việt Nam thời kỳ mới cải cách và thúc đẩy đổi mới hệ thống kế toán Việt Nam. Trong những năm qua, khối doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài trực tiếp ngày càng đóng vai trò quan trọng hơn trong nền kinh tế Việt Nam. Nếu trong giai đoạn 1994 - 2004, đầu tư trực tiếp của nước ngoài vào Việt Nam là 1.620 triệu USD mỗi năm thì năm 2011, con số này 7.430 triệu USD (UNCTAD, 2012). Số liệu của Tổng cục Thống kê cho thấy, các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài chiếm 20,8% số lao động sử dụng, 22,1% doanh thu, 51,8% lợi nhuận trước thuế và 44,6% số thuế đóng cho ngân sách của toàn bộ các doanh nghiệp hoạt động tại Việt Nam (Tổng cục Thống kê, 2008).

Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài phải áp dụng hệ thống kế toán Việt Nam và phải lập thêm báo cáo tài chính theo chuẩn mực kế toán của công ty mẹ để phục vụ cho việc hợp nhất báo cáo tài chính. Trong bối cảnh hội tụ kế toán quốc tế hiện nay, việc tăng cường tính hội tụ của kế toán Việt Nam sẽ giảm bớt đáng kể gánh nặng chi phí cho các doanh nghiệp này, góp phần cải thiện môi trường đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

3.1.1.4. Mua lại và sáp nhập

Mua lại và sáp nhập là một công cụ quan trọng trong phát triển quy mô và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Trong những năm gần đây, mua lại và sáp nhập xuyên quốc gia phát triển một cách mạnh mẽ đối với các quốc gia và xu hướng này đã lan nhanh qua các nước Châu Á (ADB, 2011). Riêng tại Việt Nam, giá trị bán ra bình quân hàng năm giai đoạn 2005 – 2007 là 150 triệu USD đã lên đến 859 triệu

USD năm 2008. Số liệu này giảm đi vào năm 2011 chỉ còn 1.460 triệu USD trong bối cảnh suy thoái kinh tế toàn cầu (UNCTAD, 2012)

Trong hoạt động mua lại và sáp nhập, báo cáo tài chính doanh nghiệp là một thông tin quan trọng bên cạnh các nhiều thông tin khác phục vụ cho việc ra quyết định. Việc hội tụ kế toán quốc tế giúp nâng cao chất lượng thông tin và giúp quá trình này diễn ra hiệu quả hơn.

3.1.1.5. Niêm yết tại thị trường chứng khoán nước ngoài

Niêm yết trên thị trường vốn nước ngoài mang lại nguồn tài chính lớn cho các doanh nghiệp trong nước. Riêng khu vực Đông Nam Á, lượng vốn đầu tư ra bên ngoài năm 2010 là 431,5 tỷ USD. Hiện nay, chính sách nhà nước đã mở đường các công ty trong nước được niêm yết trên thị trường chứng khoán quốc tế. Điều này thể hiện trong Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Chứng khoán 62/2010/QH12 có hiệu lực từ ngày 1/7/2011 (Quốc hội, 2010) và Nghị định 84/2010/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định 14 về qui định chi tiết một số điều trong Luật Chứng khoán đã có những quy định áp dụng cho doanh nghiệp Việt Nam niêm yết chứng khoán ở nước ngoài (Chính phủ, 2010).

Mặc dù còn mới mẻ, đây cũng là một kênh cung cấp vốn quan trọng cho doanh nghiệp Việt Nam. Để chuẩn bị cho quá trình này, các doanh nghiệp Việt Nam cần làm quen dần với việc lập báo cáo tài chính theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

3.1.1.6. Thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán

Theo cam kết của Việt Nam khi gia nhập WTO, các doanh nghiệp hoạt động tại Việt Nam hoàn toàn có thể sử dụng dịch vụ kế toán, kiểm toán từ nước ngoài không giới hạn. Bên cạnh đó, Việt Nam cũng không hạn chế đầu tư nước ngoài vào lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán Việt Nam (WTO, 2006).

Các cam kết trên mở đường cho việc các nhà đầu tư nước ngoài và các công ty kế toán, kiểm toán nước ngoài hoàn toàn có khả năng tham gia thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán Việt Nam. Và ngược lại, Việt Nam cũng tăng cường khả năng tham gia thị trường này trên thế giới. Việc hội tụ kế toán quốc tế giúp Việt Nam thuận lợi

trong việc chủ động phát triển nguồn nhân lực trong lĩnh vực này nhằm trước hết, bảo đảm tính cạnh tranh trên thị trường Việt Nam và xa hơn, hình thành một hướng phát triển kinh tế mới là cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán trên thị trường thế giới.

3.1.2. Tính tất yếu của quá trình hội tụ kế toán quốc tế của Việt Nam

Những phân tích ở trước cho thấy việc hội tụ kế toán quốc tế Việt Nam là cần thiết cho việc phát triển kinh tế Việt Nam trên nhiều lĩnh vực như xuất khẩu, thị trường chứng khoán, đầu tư nước ngoài, mua lại và sáp nhập, niêm yết trên thị trường chứng khoán nước ngoài và tăng cường tính cạnh tranh trên thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán.

Về mặt chính trị, việc chủ động trong quá trình hội tụ này sẽ giúp chứng tỏ Việt Nam đang sẵn lòng cho việc hội nhập sâu hơn với nền kinh tế thế giới, thực hiện chủ trương đa phương hóa quan hệ của Việt Nam. Nghiên cứu của Birt et al (2011) sử dụng lý thuyết phát tín hiệu (signalling theory) giải thích lý do các quốc gia quyết định hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế như một cách truyền đi tín hiệu chấp nhận sự hội nhập kinh tế quốc tế cũng như tham gia thị trường vốn toàn cầu.

Bên cạnh đó, việc phân lớn các quốc gia trong khu vực đã công bố và tiến hành việc hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế như đã trình bày ở chương 1, việc chậm trễ của Việt Nam trong hội tụ kế toán quốc tế sẽ là một nhân tố tác động tiêu cực đến khả năng cạnh tranh của Việt Nam trong nhiều lĩnh vực.

3.2. Định hướng về cách thức hội tụ kế toán quốc tế

3.2.1. Mục tiêu và phương pháp nghiên cứu

Như đã trình bày trong chương 1, hội tụ kế toán quốc tế là xu hướng tất yếu nhưng chọn lựa cách thức thế nào là một câu hỏi đặt ra vì mỗi quốc gia có hoàn cảnh kinh tế, chính trị, xã hội và văn hóa khác nhau cũng như xuất phát điểm rất chênh lệch. Phần này trình bày cách tiếp cận của luận án trong việc định hướng cách thức hội tụ kế toán quốc tế của Việt Nam.

Đã có một số nghiên cứu đề xuất đổi mới hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Đặng Thái Hùng (2008) tiếp cận theo hướng chỉnh sửa dần hệ thống chuẩn mực Việt Nam từng phần bằng cách nghiên cứu ban hành ngay những chuẩn mực có liên quan đến thực tiễn kinh doanh tại Việt Nam, chỉnh sửa các nội dung của chuẩn mực hiện hành cho gần với thông lệ quốc tế và nghiên cứu một số chuẩn mực để tạo tiền đề khi có điều kiện sẽ ban hành. Đào Xuân Tiên (2008) đề xuất các giải pháp theo từng giai đoạn trong đó trước hết là hoàn thiện hệ thống chuẩn mực hiện hành, xây dựng các hướng dẫn thực hiện, phát triển đội ngũ và sau đó, nghiên cứu các chuẩn mực quốc tế mà Việt Nam chưa có. Tăng Thị Thu Thủy (2009) về cơ bản cũng đưa ra lộ trình tương tự như Đặng Thái Hùng (2008). Phạm Thị Thanh Hà (2009) đã đề xuất giai đoạn ngắn hạn cần bổ sung một số chuẩn mực cho phù hợp về lâu dài sẽ tiến hành đối chiếu chỉnh hợp để tiến tới áp dụng toàn bộ. Nhìn chung, các nghiên cứu trên tiếp cận trên nguyên tắc “hoàn thiện”, theo đó toàn bộ các doanh nghiệp sẽ tiếp tục áp dụng một hệ thống chuẩn mực kế toán và các chuẩn mực này được nâng cấp dần cho phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Một đề xuất theo hướng khác do Vũ Hữu Đức và Trình Quốc Việt (2008) đề nghị, theo đó sẽ ưu tiên áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho các công ty niêm yết, công ty đại chúng và các loại hình doanh nghiệp nhạy cảm với lợi ích công chúng như ngân hàng, bảo hiểm. Các doanh nghiệp còn lại sẽ được loại trừ một số yêu cầu của chuẩn mực. Cách tiếp cận này dựa trên nghiên cứu cách thức hội tụ của EU, Canada, Trung quốc và một số các quốc gia Đông Nam Á.

Trong luận án, tác giả sẽ định hướng hội tụ quốc tế cho Việt Nam theo ba bước:

- Bước thứ nhất, trên cơ sở khảo sát sâu về cách thức hội tụ của các quốc gia Đông Nam Á và mở rộng thêm một số quốc gia châu Á khác để đúc kết thành một số mô hình chính có thể áp dụng cho Việt Nam. Có tám quốc gia được chọn, trong đó có năm nước của khối ASEAN là Thái Lan, Malaysia, Singapore, Indonesia, Philippines và ba quốc gia châu Á khác là Hàn quốc, Đài Loan và Hồng Kông. Các quốc gia được chọn với những tiêu chuẩn sau:

- + Không thuộc khối Bảy quốc gia công nghiệp tiên tiến nhất thế giới (G7) hay các quốc gia mới nổi (BRIC) là những quốc gia có những nền kinh tế lớn. Các quốc gia lớn có cách hội tụ riêng do ưu thế về chính trị trong đàm phán hội tụ của họ (Ramanna, 2011).
- + Có công bố kế hoạch hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
- + Có thị trường chứng khoán
- + Là quốc gia gần gũi với Việt Nam về địa lý hoặc văn hóa.
- Bước thứ hai, tác giả sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia như đã thực hiện ở chương 2, với nội dung bàn sâu về những cách thức hội tụ khác nhau và những ưu nhược điểm của mỗi cách thức.
- Bước cuối cùng, dựa trên các điều kiện thực tế của Việt Nam để lựa chọn mô hình phù hợp nhất.

3.2.2. Các mô hình hội tụ kế toán quốc tế

Khi xem xét về hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong chương 1 cho thấy bản thân IASB đã đưa ra một định hướng hội tụ, trong đó chia thành hai đối tượng riêng biệt. Các công ty niêm yết sẽ áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và các công ty không niêm yết sẽ áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNVV. Hướng đi này giúp các quốc gia tập trung hội tụ từng bộ phận, trong đó ưu tiên hướng về việc nâng cao chất lượng thông tin của thị trường chứng khoán và giải quyết dần các vấn đề còn lại đối với DNNVV.

Bader (2009) đi sâu vào hội tụ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (cho công ty niêm yết) và chia thành hai hướng lớn là tiệm cận và chấp nhận toàn bộ:

- Các quốc gia tiệm cận như Hoa Kỳ, Trung quốc... sẽ điều chỉnh hệ thống chuẩn mực quốc gia cho gần hơn và đi đến hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong một lộ trình nhất định.
- Các quốc gia chấp nhận toàn bộ như các nước thuộc EU, Úc... sẽ áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế như hệ thống quốc gia.

Trong những năm qua, thực tiễn hội tụ quốc tế không diễn ra hoàn toàn êm ả theo hai hướng trên. Một số quốc gia hay vùng lãnh thổ như Úc, EU mặc dù chấp nhận toàn bộ nhưng lại dùng cơ chế phê duyệt để loại bỏ hoặc điều chỉnh một số yêu cầu của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế để phù hợp với đặc điểm quốc gia. Suy thoái kinh tế toàn cầu khiến một số quốc gia ngần ngại áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, nhất là trong những quy định liên quan đến giá trị hợp lý như Trung quốc (Ramanna, 2011).

Ngoài ra, sự chậm trễ trong tiến trình hội tụ của Hoa Kỳ khiến một số quốc gia khác hoãn việc hội tụ để chờ đợi một kết quả cuối cùng của quá trình hội tụ giữa hai tổ chức trên, như trường hợp của Singapore (ASC, 2012a), Nhật (N. Yamaji et al, 2012).

Việc nghiên cứu các quốc gia được chọn cho phép tác giả đưa ra ba mô hình hội tụ cơ bản như sau:

3.2.2.1. Hội tụ toàn bộ

Trong mô hình này, các quốc gia chấp nhận toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế bao gồm cả chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNVV hầu như không có bất cứ điều chỉnh nào. Các quốc gia chọn mô hình này là Philippines và Singapore.

- Philippines quyết định chuyển từ các chuẩn mực dựa trên hệ thống của Hoa Kỳ sang chuẩn mực quốc tế từ năm 1996. Từ năm 2005, Philippines chấp nhận toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và hầu như không điều chỉnh (World Bank, 2006a). Hội đồng Chuẩn mực báo cáo tài chính Philippines (FRSC) tham gia giám sát hoạt động của IASB, tham gia quá trình góp ý các dự thảo của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và khi chúng được ban hành bởi IASB thì cũng đồng thời được chấp nhận là Chuẩn mực báo cáo tài chính Philippines (PFRS). Hội đồng Chuẩn mực báo cáo tài chính Philippines thành lập Ủy ban Hướng dẫn để ban hành các hướng dẫn áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính Philippines (FRSC, 2012). Năm 2010, Philippines chấp nhận toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính dành cho

DNNVV (PFRS for SME). Doanh nghiệp nhỏ và vừa của Philippines được định nghĩa là các doanh nghiệp không niêm yết theo Luật Chứng khoán, không cần một giấy phép thứ hai của cơ quan nhà nước (ví dụ ngân hàng, công ty bảo hiểm, công ty chứng khoán...), thỏa mãn các điều kiện về quy mô... (Philippines Securities and Exchange Commission, 2010).

- Singapore công bố kế hoạch hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế năm 2009 và dự kiến sẽ hoàn thành vào năm 2012. Tháng 3/2012, Hội đồng Chuẩn mực kế toán Singapore công bố việc hội tụ sẽ không hoàn thành trong năm 2012 và cam kết sẽ tiếp tục quá trình hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Lý do như đã nêu trong phần trên là Hội đồng Chuẩn mực kế toán Singapore cũng chờ đợi quá trình hội tụ IASB – FASB hoàn thành. Đối với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế dành cho DNNVV, năm 2010 Hội đồng Chuẩn mực kế toán Singapore cũng công bố định hướng chấp nhận toàn bộ không điều chỉnh từ tháng 1/2011 cho các công ty không niêm yết và thỏa các tiêu chuẩn về quy mô. Các chuẩn mực này được ban hành đúng kế hoạch và mang tên chuẩn mực báo cáo tài chính dành cho DNNVV (SFRS for SME) (ASC, 2012b)

3.2.2.2. Hội tụ theo hướng tiệm cận

Các quốc gia theo hướng này không chấp nhận toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà điều chỉnh, bổ sung hệ thống hiện hành để “tiệm cận” với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế theo một lộ trình nhất định. Thuộc nhóm này có Thái Lan và Indonesia.

- Tại Thái Lan, Luật Kế toán năm 2000 quy định tất cả các doanh nghiệp phải tuân thủ chuẩn mực kế toán Thái Lan (TAS) và Liên đoàn kế toán Thái Lan (FAP) được giao chức năng ban hành chuẩn mực. Từ năm 2006, Ủy ban Chứng khoán Thái Lan và Liên đoàn kế toán Thái Lan đã ký một thỏa thuận chuyển đổi hệ thống chuẩn mực kế toán, kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp theo chuẩn mực quốc tế. Đến năm 2008, có 29 chuẩn mực kế toán có hiệu lực, phần lớn được xây dựng trên nền tảng của chuẩn mực quốc tế giai đoạn

2003 - 2004, đồng thời pha trộn nhiều yếu tố của kế toán địa phương và Hoa Kỳ (World Bank, 2008). Trong kế hoạch hội tụ được thực hiện hai bước với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế công bố năm 2010, bước thứ nhất Liên đoàn kế toán Thái Lan sẽ điều chỉnh 23 chuẩn mực hiện hành và bổ sung thêm bốn chuẩn mực chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà chuẩn mực kế toán Thái Lan chưa có; các chuẩn mực này sẽ áp dụng cho tất cả công ty niêm yết vào ngày 1/1/2011. Bước thứ hai sẽ tiếp tục điều chỉnh 4 chuẩn mực hiện hành và ban hành thêm 4 chuẩn mực chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà chuẩn mực kế toán Thái Lan chưa có để hình thành bộ chuẩn mực hội tụ gần như hoàn toàn với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (một vài chuẩn mực như IAS 41 chưa được đề cập thời điểm áp dụng) (PwccwaterhouseCoopers, 2011). Điều cần lưu ý là Liên đoàn kế toán Thái Lan tiến hành hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế phiên bản 2010. Bên cạnh đó, Liên đoàn kế toán Thái Lan cũng ban hành các chuẩn mực kế toán áp dụng cho doanh nghiệp không niêm yết (TFRS for Non-Publicly Accountable Entities).

- Các chuẩn mực kế toán Indonesia (PSAK) do Hội đồng Chuẩn mực kế toán Indonesia (DSAK), thuộc Hội Kế toán công chứng Indonesia (IAI) ban hành, áp dụng cho các công ty niêm yết, ngân hàng và các doanh nghiệp khác, kể cả doanh nghiệp nhà nước. Các công ty con của công ty niêm yết cũng phải áp dụng PSAK. Ngoài ra, từ năm 2010, Hội đồng Chuẩn mực kế toán Indonesia ban hành chuẩn mực kế toán áp dụng cho doanh nghiệp không liên quan đến lợi ích công chúng. Kế hoạch hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được Hội Kế toán công chứng Indonesia công bố năm 2008 và dự kiến hoàn thành năm 2012, tuy nhiên việc thực hiện rất chậm do thiếu nguồn lực, trở ngại ngôn ngữ, cách làm (Hội Kế toán công chứng Indonesia dịch và nghiên cứu ban hành từng chuẩn mực phù hợp với môi trường quốc gia) và bản thân chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế thay đổi quá nhanh. Tính đến tháng 3/2010, chỉ mới có 68% chuẩn mực đã phù hợp

hoặc khá phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, còn 21% chưa phù hợp và 11% chưa được ban hành (World Bank, 2011a)

3.2.2.3. Hội tụ từng phần

Đây là mô hình trung gian trong đó việc hội tụ được tiến hành khác nhau đối với những đối tượng khác nhau. Thuộc về mô hình này có Malaysia, Hàn quốc, Hồng Kông và Đài Loan. Phần lớn các quốc gia này áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (có thể có vài loại trừ) cho các công ty niêm yết và mở rộng thêm một số trường hợp như có quy mô lớn hoặc thuộc một số lĩnh vực đặc thù như tài chính, bảo hiểm. Các doanh nghiệp không niêm yết và quy mô nhỏ được phép áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia hiện hành và không hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế áp dụng cho DN NVV. Riêng Hồng Kông tách thành hai hệ thống chuẩn mực áp dụng cho doanh nghiệp không niêm yết, một là áp dụng cho các doanh nghiệp có quy mô lớn và một áp dụng cho DN NVV.

- Malaysia công bố kế hoạch hội tụ năm 2008 và dự kiến sẽ hoàn thành và áp dụng từ năm 2012. Tháng 11/2011, Hội đồng Chuẩn mực kế toán Malaysia (MASB) ban hành Chuẩn mực báo cáo tài chính Malaysia (MFRS), một khuôn khổ tuân thủ toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và được xem là tương đương với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. MFRS có hiệu lực từ 1/1/2012. Đối tượng là các công ty không phải là tư nhân. Công ty tư nhân theo định nghĩa của Hội đồng Chuẩn mực kế toán Malaysia là doanh nghiệp không phải lập báo cáo theo quy định của Ủy ban Chứng khoán và Ngân hàng Nhà nước Malaysia và không phải là công ty con của một công ty thuộc đối tượng. Hiện nay, các công ty trong lĩnh vực nông nghiệp và bất động sản được hoãn áp dụng cho đến năm 2014 với lý do chờ các dự án về IAS 18 và IAS 41 của IASB hoàn thành. Hội đồng Chuẩn mực kế toán Malaysia vẫn duy trì hệ thống kế toán riêng cho các doanh nghiệp không thuộc đối tượng chi phối của chuẩn mực báo cáo tài chính Malaysia, (MASB, 2012).

- Hàn quốc công bố lộ trình hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vào tháng 3/2007. Từ năm 2007 đến năm 2010, Hội đồng Chuẩn mực kế toán Hàn Quốc (KASB) ban hành đầy đủ các K-IFRS, là bản dịch toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ra tiếng Hàn và áp dụng cho tất cả các công ty niêm yết từ 1/1/2011. Các công ty không niêm yết có thể sử dụng K-IFRS hoặc Chuẩn mực kế toán tài chính Hàn quốc (KAS). Hàn quốc công bố dự kiến sẽ hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế áp dụng cho DNNVV trong “dài hạn”, (KASB, 2012).

- Hồng Kông quyết định hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế từ năm 2001 và thực hiện hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế năm 2005 với tên gọi Chuẩn mực báo cáo tài chính Hồng Kông (HKFRS). Các công ty không niêm yết, có quy mô nhỏ và thỏa một số điều kiện được áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính dành cho DNNVV (SME-FRS) cũng được ban hành năm 2005 (HKICPA, 2006). Các chuẩn mực này không hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế áp dụng cho DNNVV. Năm 2010, HKICPA ban hành một hệ thống chuẩn mực kế toán áp dụng cho doanh nghiệp không niêm yết có quy mô lớn (HKFRS for Private Companies). Các doanh nghiệp thuộc loại này cũng được chọn tiếp tục áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính Hồng Kông (HKICPA, 2010).

- Đài Loan công bố kế hoạch hội tụ năm 2009, trong đó cách tiếp cận là dịch toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ra tiếng Trung quốc và ban hành dưới tên gọi Taiwan-IFRS. Các chuẩn mực này sẽ bắt buộc áp dụng đối với các công ty niêm yết và các tổ chức tài chính từ 1/1/2013. Các công ty còn lại sẽ áp dụng từ 1/1/2015 (ARDF, 2009). Vấn đề hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNNV hiện chưa có quyết định.

3.2.3. Ưu, nhược điểm của các mô hình

Trên cơ sở các mô hình trên, tác giả thực hiện việc phỏng vấn các chuyên gia về quan điểm lựa chọn của các chuyên gia và sau đó phân tích ưu nhược điểm của từng mô hình.

3.2.3.1. Mô hình hội tụ toàn bộ

Có một chuyên gia đề nghị áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (bao gồm cả chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNV) cho tất cả các doanh nghiệp Việt Nam theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong thời gian từ 3 – 4 năm tới. Qua thảo luận, các ưu, nhược điểm được phân tích như sau:

a. Về ưu điểm

- Mô hình này hội tụ toàn bộ với quốc tế mà không cần bất kỳ sự điều chỉnh hay chuyển đổi nào do đó tiết kiệm đáng kể chi phí và thời gian soạn thảo chuẩn mực. Philippines là một ví dụ khi tổ chức lập quy chỉ tập trung vào việc tham gia chung với IASB (thảo luận, góp ý dự thảo...) và xây dựng các hướng dẫn áp dụng phù hợp quốc gia. Cách làm này cũng giảm rủi ro không theo kịp với chuẩn mực quốc tế vì trong thời gian soạn thảo chuẩn mực quốc gia thì chuẩn mực quốc tế đã thay đổi.
- Đảm bảo thông tin minh bạch và chất lượng cao cho báo cáo tài chính doanh nghiệp, từ đó tạo cơ hội để tiếp cận với thị trường vốn quốc tế, thúc đẩy phát triển kinh tế nhanh chóng.

b. Nhược điểm

- Sự khác biệt về các yếu tố môi trường đã hình thành những đặc trưng trong hệ thống kế toán các quốc gia. Do đó, việc áp dụng mô hình hội tụ toàn bộ khó có thể phù hợp.
- Sự khác biệt về ngôn ngữ là hạn chế quan trọng trong việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho tất cả các doanh nghiệp, do trở ngại khi tiếp cận với những thay đổi nhanh chóng của chuẩn mực quốc tế.
- Cơ sở hạ tầng kế toán là những cản trở của chính các quốc gia trong quá trình áp dụng toàn bộ.

3.2.3.2. Mô hình hội tụ theo hướng tiệm cận

Có hai chuyên gia đề xuất Việt Nam nên hội tụ theo lộ trình. Đối với quan điểm này, Việt Nam cần điều chỉnh dần các chuẩn mực kế toán Việt Nam theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế với những đặc điểm của Việt Nam và như thế theo

thời gian các chuẩn mực Việt Nam sẽ dần phù hợp và tiến tới thống nhất với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Đây cũng chính là mô hình được đề xuất bởi nhiều nghiên cứu ở Việt Nam như đã trình bày trên của Đặng Thái Hùng (2008), Đoàn Xuân Tiên (2008), Tăng Thị Thanh Thủy (2009).... Ưu nhược điểm của mô hình này là gần như là sự đảo ngược lại của mô hình thứ nhất.

a. Về ưu điểm

- Ít gây sự xáo trộn hay tranh luận vì có thể bảo vệ nhiều nhất đặc thù quốc gia trong quá trình hội nhập.
- Không gặp trở ngại về ngôn ngữ vì quá trình chuyển hóa từng bước chậm rãi và qua nhiều tầng nấc trung gian.
- Không đòi hỏi hạ tầng nền tảng kế toán cao.
- Một ưu điểm khác của mô hình này là tránh né được những khó khăn trong giai đoạn hiện tại như đã phân tích ở trên, khi công cuộc hội của Hoa Kỳ còn không ít trắc trở, các chuẩn mực quốc tế liên tục thay đổi gây khó khăn cho các quốc gia ít có sự tham gia vào quá trình xây dựng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

b. Về nhược điểm

- Chi phí nhìn bên ngoài thì không lớn nhưng thực chất không giảm vì phải duy trì trong một quá trình lâu dài và chỉnh sửa nhiều lần nhưng vẫn cứ lạc hậu.
- Nhược điểm lớn nhất là chuẩn mực kế toán luôn bị đánh giá thấp về mức độ hội tụ, chất lượng báo cáo tài chính kém không tạo được niềm tin của các nhà đầu tư.

3.2.3.3. Mô hình hội tụ từng phần

Quan điểm này nhận được sự đồng tình với ba chuyên gia. Theo quan điểm của các chuyên gia này, hội tụ từng phần được tiếp cận khác nhau cho những đối tượng khác nhau. Đối với đối tượng được xem là quan trọng hay nhạy cảm như công ty niêm yết hoặc liên quan đến các ngành như ngân hàng, bảo hiểm nên bắt buộc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong thời gian 3 – 5 năm tới. Trong khi

đó, khu vực còn lại áp dụng chuẩn mực hiện hành nhưng điều chỉnh dần cho phù hợp với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế theo những đặc điểm riêng của Việt Nam. So với quan điểm trên, quan điểm hội tụ theo từng phần có ưu, nhược điểm:

a. Về ưu điểm

Vừa đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế, nâng cao chất lượng thông tin, thuận lợi cho phát triển kinh tế vừa tránh được những biến động cho DN NVV.

b. Về nhược điểm

Vẫn phải chịu áp lực nhất định về hội tụ quốc tế đồng thời vẫn gây một phần tác động đến các doanh nghiệp niêm yết và các đối tượng khác được xếp vào diện bắt buộc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

3.2.4. Đề xuất về cách thức hội tụ kế toán cho Việt Nam

Trong chương 2, khi nghiên cứu về điều kiện cần và đủ của việc ban hành các chuẩn mực của IASB mà Việt Nam còn thiếu cho thấy một mâu thuẫn căn bản của quá trình tiếp tục hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam là nhiều vấn đề mới đã phát sinh trong thực tế Việt Nam nhưng điều kiện Việt Nam lại không dễ dàng để triển khai vào thực tế. Trên cơ sở các phân tích ưu nhược điểm của từng cách thức hội tụ, luận án đề xuất Việt Nam chọn cách hội tụ từng phần vì nó có thể giải quyết được mâu thuẫn trên. Các luận điểm của tác giả là:

3.2.4.1. Việt Nam không có những điều kiện đủ để chọn lựa hội tụ toàn bộ

Với những đặc điểm riêng, Việt Nam không thể áp dụng mô hình hội tụ toàn bộ. Phân tích sâu về tình huống Singapore và Philippines cho thấy họ có những cơ sở để quyết định sự lựa chọn của mình:

- Tiếng Anh là ngôn ngữ chính thức của cả Singapore và Philippines bên cạnh một số ngôn ngữ địa phương. Việc giải thích các chuẩn mực cho mọi quy mô doanh nghiệp là điều khả thi với họ nhưng không thể thực hiện tại Việt Nam, khi tiếng Anh vẫn còn là một điểm yếu cho thị trường lao động Việt Nam.

- Tổ chức nghề nghiệp và kinh nghiệm hoạt động quốc tế của Hội Kế toán công chứng Singapore (ICPAS) và Hội Kế toán công chứng Philippines (PICPA) đều ở vị trí cao ở khu vực châu Á. Hội Kế toán công chứng Philippines thành lập từ năm 1929 với gần 20.000 thành viên trong một quốc gia có 118.000 người có bằng kế toán viên công chứng. Một lãnh đạo của Hội Kế toán công chứng Philippines là Chủ tịch IFAC nhiệm kỳ 1982 - 1985 (World Bank, 2011b). Hội Kế toán công chứng Singapore thành lập năm 1963 hiện có 25.000 thành viên và là một tổ chức tích cực tham gia các hoạt động của IFAC, IASB... Tổ chức nghề nghiệp ở Việt nam còn non trẻ, số lượng thành viên chưa nhiều và chỉ tham dự hơn là tham gia các hoạt động lập quy trong nước cũng như ngoài nước.
- Cả hai quốc gia đều có thị trường chứng khoán quan trọng nên việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế là một yêu cầu cấp thiết. Giá trị vốn hóa của thị trường chứng khoán Philippines năm 2011 là 165 tỷ USD (so với GDP 2011 là 213 tỷ USD, tỷ lệ 77,5%), của Singapore là 598 tỷ USD (so với GDP 2011 là 260 tỷ USD, tỷ lệ 230%)⁶. Thị trường chứng khoán Việt Nam chưa đủ lớn mạnh để trở thành động cơ chính cho việc hội tụ toàn bộ, không có bất kỳ điều chỉnh nào với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

3.2.4.2. Mô hình hội tụ theo hướng tiệm cận ngày càng tỏ ra bất lợi trong xu thế hội tụ nhanh chóng hiện nay.

Việc mất quá nhiều thời gian trong việc thay đổi dần dần các chuẩn mực cũng như rủi ro không đồng bộ và luôn bị lạc hậu là một thách thức cho các quốc gia theo mô hình này. Trong khi đã nỗ lực hàng chục năm, cả Thái Lan và Indonesia đều được khuyến cáo trong Báo cáo của Nhóm quan sát chuẩn mực và quy định thuộc Ngân

⁶ Nguồn dữ liệu về giá trị vốn hóa của thị trường lấy từ website của World Federation of Exchanges (www.world-exchanges.org). Nguồn dữ liệu về GDP lấy từ website của Central Intelligence Agency (www.cia.gov)

hàng thế giới về khoảng cách giữa chuẩn mực quốc gia và quốc tế cần phải thu hẹp hơn nữa.

3.2.4.3. Mô hình hội tụ từng phần giúp Việt Nam khai thác được các điểm mạnh, hạn chế các điểm yếu mà vẫn đạt được mục tiêu hội tụ ở mức độ nhất định

- Việt Nam có kinh nghiệm phát triển song song hệ thống chuẩn mực bên cạnh Chế độ kế toán doanh nghiệp. Việc lựa chọn mô hình hội tụ từng phần giúp Việt Nam khai thác kinh nghiệm này trong việc bắt buộc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho một số đối tượng và phát triển các chuẩn mực riêng của Việt Nam cho một số đối tượng khác.
- Các điểm yếu của Việt Nam như đã đề cập trong chương 2 về cơ sở hạ tầng kế toán yếu, đặc thù pháp lý, văn hóa, kinh tế cũng như trở ngại ngôn ngữ... có thể hạn chế bớt thông qua khi tiếp cận dựa trên hai hệ thống. Các công ty niêm yết, các tổ chức ngân hàng hoặc các tổ chức tương tự có thể đầu tư nhiều nguồn lực hơn để sớm tiếp cận với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Các doanh nghiệp không niêm yết, quy mô nhỏ hơn có thể tiếp cận từng bước và đầu tư nâng cao năng lực khi chuẩn bị bước vào thị trường vốn.

Những thuận lợi của cách hội tụ này được nhiều quốc gia nhận thấy như đã phân tích ở trên, ngay cả những quốc gia có một số thuận lợi để áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế toàn bộ như Malaysia hay Hồng Kông.

3.3. Định hướng phương thức triển khai và lộ trình hội tụ

Trong phần này, luận án tập trung vào việc trả lời câu hỏi là với mô hình hội tụ từng phần, việc triển khai sẽ thực hiện thế nào và lộ trình ra sao. Tác giả tiếp tục sử dụng các dữ liệu về cách thức hội tụ của các công ty chọn mô hình hội tụ từng phần để giải quyết vấn đề trên cơ sở phân tích và tổng hợp.

Mô hình tiệm cận từng phần dựa trên nền tảng chia đối tượng thành hai hoặc nhiều nhóm với mức hội tụ khác nhau. Trong phần trình bày dưới đây, tác giả chia thành

hai nhóm là nhóm áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và nhóm chuyển đổi dần. Trong mỗi nhóm, tác giả đưa ra các đề xuất về đối tượng, các nội dung hội tụ và lộ trình.

3.3.1. Định hướng hội tụ cho nhóm áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

3.3.1.1. Xác định đối tượng phải áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Mục tiêu của IASB khi triển khai hội tụ kế toán quốc tế trước hết là nhằm vào nâng cao chất lượng thông tin trên thị trường vốn. Điều này dẫn đến đối tượng đầu tiên cần áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế toàn bộ là các công ty niêm yết. Các đối tượng có thể mở rộng ra là những đối tượng mà chất lượng thông tin tài chính của họ có vai trò quan trọng đối với công chúng. Nhiều quốc gia bổ sung thêm các đối tượng mở rộng này và định nghĩa theo luật pháp của quốc gia đó như các tổ chức thuộc sự chi phối của Luật Ngân hàng (Malaysia, Hồng Kông), các công ty bảo hiểm, các công ty được cấp phép kinh doanh theo Luật Chứng khoán và Sản phẩm tương lai (Hồng Kông), các doanh nghiệp có quy mô nhất định trở lên (Hồng Kông).

Áp dụng vào điều kiện pháp lý Việt Nam, theo tác giả những đối tượng cần áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế bao gồm các doanh nghiệp mà hoạt động của họ có ảnh hưởng đến lợi ích công chúng như:

- Các công ty đại chúng, công ty chứng khoán, công ty đầu tư chứng khoán, công ty quỹ đầu tư chứng khoán theo Luật Chứng khoán Việt Nam
- Các tổ chức tín dụng theo Luật Các tổ chức tín dụng Việt Nam ngoại trừ một số trường hợp như quỹ tín dụng nhân dân, tổ chức tài chính vi mô...
- Các tập đoàn, tổng công ty, doanh nghiệp nhà nước có quy mô lớn
- Các doanh nghiệp bảo hiểm theo Luật Kinh doanh bảo hiểm

Tiêu chuẩn quy mô chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp nhà nước vì các doanh nghiệp này có thể ở một quy mô đủ nhỏ khiến cho việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế là không cần thiết. Các doanh nghiệp không đại chúng có quy mô

lớn không thể bắt buộc áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vì không có cơ sở thuyết phục buộc họ thực hiện quy định này, trong khi điều này sẽ làm tăng chi phí đáng kể cho họ. Hồng Kông cuối cùng cũng ban hành một chuẩn mực riêng “nhẹ” hơn cho các đối tượng này sau khi dự kiến buộc họ áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

3.3.1.2. Nội dung hội tụ

Như đã trình bày ở phần trên, một số quốc gia chọn lựa một phiên bản chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cũ hơn để tránh những biến động đang diễn ra hiện nay do các dự án hội tụ IASB – FASB đang thực hiện hoặc những vấn đề mới đang còn nhiều tranh luận như doanh thu, thuê tài sản, giá trị hợp lý... Tuy nhiên, áp dụng vào hoàn cảnh Việt Nam tác giả đề xuất sử dụng phiên bản chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại thời điểm công bố áp dụng vì các lý do sau:

- Việc áp dụng phiên bản cũ sẽ tiếp tục tạo khoảng cách mới ngay khi công bố hội tụ. Điều này làm phát sinh chi phí tiếp theo của quá trình hội tụ.
- Việc đưa ra một lộ trình đủ thời gian chuẩn bị có thể giúp các doanh nghiệp, các công ty kiểm toán, các cơ sở đào tạo có thời gian để tiếp cận và cập nhật quá trình thay đổi của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
- Một số giải pháp về thể chế trình bày ở phần sau, ví dụ đổi mới tổ chức lập quy, có thể giúp Việt Nam bắt kịp với quá trình phát triển của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và có những đóng góp cho quá trình này.

3.3.1.3. Lộ trình hội tụ

Các quốc gia khi công bố hội tụ phải dành một thời gian nhất định cho việc chuẩn bị thường là 4 - 5 năm (Singapore, Malaysia, Hàn quốc, Hồng Kông) hoặc chia thành giai đoạn cho nhóm đối tượng như Đài Loan. Việc cho phép tự nguyện áp dụng trước thời hạn cũng là một cách giải quyết sự khác biệt giữa các doanh nghiệp trong quá trình hội tụ. Áp dụng vào hoàn cảnh Việt Nam, tác giả đề xuất chia thành hai giai đoạn hội tụ cho nhóm các doanh nghiệp áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế:

- Nhóm các công ty đại chúng có quy mô lớn, các tổ chức tín dụng, các công ty bảo hiểm và các tập đoàn nhà nước, tổng công ty, doanh nghiệp nhà nước sẽ áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế sau 4 năm kể từ ngày công bố kế hoạch hội tụ.
- Nhóm các công ty đại chúng có quy mô nhỏ sẽ áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế sau 6 năm kể từ ngày công bố kế hoạch hội tụ.

Lý do của việc chia thành hai giai đoạn là thực tế khá nhiều công ty đại chúng, kể cả các công ty đã niêm yết, có quy mô không lớn, các doanh nghiệp này cần có thêm thời gian để đầu tư nguồn lực cho quá trình hội tụ.

3.3.1.4. Các công việc chuẩn bị cho hội tụ

Thành công của quá trình hội tụ phụ thuộc nhiều vào việc chuẩn bị. Các công việc chuẩn bị bao gồm:

- Dịch và công bố bản dịch chính thức chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ra tiếng Việt. Đây là kiến nghị của các chuyên gia cho hầu hết các quốc gia mà tiếng Anh không phải ngôn ngữ chính thức như Thái Lan, Indonesia... Quá trình này đã được thực hiện tại nhiều quốc gia và theo một quy trình chặt chẽ giúp đảm bảo chất lượng của bản dịch chính thức. Theo nguyên tắc, IASB chỉ giữ bản quyền đối với bản tiếng Anh, các bản dịch có thể công bố và cho tải về miễn phí, điều này giúp doanh nghiệp Việt Nam, các giảng viên, sinh viên có thể mau chóng tiếp cận (IFRS, 2012b). Bản dịch này cũng là cơ sở chuẩn hóa các thuật ngữ của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.
- Thực hiện và công bố bản đối chiếu chính thức giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế phiên bản mới nhất. Tài liệu này rất quan trọng giúp chỉ ra những vấn đề cần lưu ý khi chuyển đổi. Thành lập các nhóm nghiên cứu thảo luận về những khác biệt, khó khăn khi chuyển đổi, các giải pháp và kết luận về những vấn đề hoãn lại chưa áp dụng.

- Công bố chính thức Dự thảo các chuẩn mực báo cáo tài chính của Việt Nam dựa trên chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế để lấy ý kiến và điều chỉnh trước khi ban hành.

3.3.2. Định hướng hội tụ cho nhóm chuyển đổi dần

Nhóm chuyển đổi dần bao gồm các doanh nghiệp còn lại trong nền kinh tế, bao gồm các doanh nghiệp không phải là công ty đại chúng và một số doanh nghiệp nhà nước quy mô nhỏ và vừa. Đối với các doanh nghiệp này, tác giả đề xuất định hướng hội tụ với phương hướng, lộ trình và nội dung như sau:

3.3.2.1. Phương hướng và lộ trình

Hiện nay, các doanh nghiệp thuộc nhóm đối tượng này đang áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành. Tác giả đề xuất trước mắt vẫn duy trì và phát triển hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành và sẽ hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNVV trong một tương lai dài hạn hơn. Lộ trình cụ thể như sau:

- Giai đoạn 1: Hoàn chỉnh các chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành trên cơ sở điều chỉnh các hạn chế, bổ sung các nội dung mới. Mục tiêu của giai đoạn này là hình thành một hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam gần với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, phù hợp với điều kiện Việt Nam và có tính tuân thủ cao.
- Giai đoạn 2: Chuẩn bị hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho DNNVV sau khi quá trình hội tụ dành cho nhóm áp dụng ngay chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đã hoàn thành. Mục tiêu của giai đoạn này là ban hành một chuẩn mực kế toán duy nhất cho DNNVV Việt Nam tương đương với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế dành cho DNNVV.

Lý do của đề xuất này như sau:

- Thứ nhất, chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế áp dụng cho DNNVV, theo định nghĩa của IASB là một hệ thống chuẩn mực kế toán áp dụng cho doanh nghiệp không niêm yết, không phụ thuộc vào quy mô công ty. Nó được biên soạn theo hướng thuận tiện sử dụng thông qua giảm bớt yêu cầu thuyết

minh, giảm bớt các lựa chọn phức tạp trong các phương pháp xử lý kế toán, biên soạn dưới dạng một chuẩn mực duy nhất ... nhưng vẫn đảm bảo cung cấp thông tin cho người sử dụng (IASB, 2012). Như vậy, về cơ bản các chuẩn mực này cũng bao gồm những nội dung phức tạp như công cụ tài chính, đánh giá tổn thất... nên không thể dễ dàng áp dụng ngay trong một thời gian gần cho các doanh nghiệp Việt Nam không phải là công ty đại chúng.

- Như đã phân tích trong chương 1, việc hội tụ kế toán không chỉ là hội tụ về quy định mà còn đòi hỏi hội tụ trên thực tế. Kết quả khảo sát ở chương 2 cho thấy tính tuân thủ chuẩn mực của Việt Nam chưa cao. Do đó, trong điều kiện nguồn lực có hạn, việc tập trung vào việc hoàn thiện dần chuẩn mực kế toán hiện hành và thúc đẩy tính tuân sẽ là một hướng đi hiệu quả hơn.

- Việt Nam hình thành các chuẩn mực kế toán của mình khá nhanh với xuất phát điểm hầu như bằng không. Đó là một thành quả tiềm ẩn rủi ro. Việc chậm quá trình hội tụ cho khu vực này cho đến khi nhóm doanh nghiệp áp dụng toàn bộ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế hoàn thành quá trình hội tụ của mình sẽ tích lũy đủ thời gian cho các nhà lập quy, các tổ chức nghề nghiệp và các cơ sở đào tạo thu thập và tích lũy kinh nghiệm.

3.3.2.2. Nội dung công việc giai đoạn 1

Điều chỉnh các chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành, theo hướng giảm các khác biệt quan trọng với chuẩn mực quốc tế.

Kết quả thảo luận với các chuyên gia ở chương 2 cho thấy những quan điểm khác biệt giữa các chuyên gia từ hoạt động thực tế và các chuyên gia từ lĩnh vực giảng dạy, nghiên cứu về các khác biệt quan trọng cần được điều chỉnh. Theo đó, các chuyên gia từ thực tế đánh giá tất cả các chuẩn mực hiện hành không khác biệt lớn và cũng không cấp thiết điều chỉnh thì các chuyên gia từ lĩnh vực nghiên cứu, giảng dạy lại lưu ý một số vấn đề về trình bày và đánh giá trong một số chuẩn mực để hội tụ sâu với chuẩn mực quốc tế, nâng cao chất lượng thông tin tài chính và đảm bảo tính nhất quán của hệ thống.

Trong chiến lược hội tụ đề ra ở trên, mục đích hướng đến là chuyển dần từng bước chuẩn mực hiện hành để ngày một gần hơn với chuẩn mực quốc tế trong giai đoạn tiến hành những chuẩn bị hội tụ cho các doanh nghiệp thuộc nhóm hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Vì vậy, tác giả cho rằng cần thiết phải điều chỉnh nhằm:

- Đảm bảo tính nhất quán của hệ thống, trong đó quan trọng nhất là Chuẩn mực chung và Chuẩn mực trình bày báo cáo tài chính.
- Giúp các doanh nghiệp, các công ty kiểm toán và các bên liên quan khác quen dần với các khái niệm mới và thúc đẩy từng bước cơ sở hạ tầng kế toán của Việt Nam.
- Tăng cường chất lượng thông tin của báo cáo tài chính Việt Nam trong giai đoạn chuẩn bị cho nhóm công ty hội tụ toàn bộ.

Để vượt qua một số khó khăn hiện tại, các chuẩn mực được ban hành có thời hạn chuẩn bị áp dụng khoảng 1 - 2 năm và cho phép áp dụng sớm đối với các doanh nghiệp thấy đã đủ điều kiện. Bảng 3.1 tóm tắt những điều chỉnh đề xuất, gồm hai phần:

- Phần 1 là các chuẩn mực có khác biệt đáng kể cần điều chỉnh ngay. Vì mục tiêu của nghiên cứu này là định hướng, tác giả chỉ đưa ra những gợi ý lớn.
- Phần 2 là các chuẩn mực còn lại, tác giả tự đối chiếu và đưa ra các đề nghị của mình.

Rà soát toàn bộ chế độ kế toán theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC để bảo đảm tính thống nhất với chuẩn mực kế toán.

Trong phần 2.1 và 2.2 của chương 2 cho thấy cách thức tiếp cận của Việt Nam có ưu điểm là việc ban hành chuẩn mực gắn chặt với việc điều chỉnh chế độ kế toán nhưng một nhược điểm còn tồn tại là chưa có sự thống nhất cao giữa hai văn bản pháp lý này. Do đó, luận án đề nghị cần rà soát và chỉnh sửa chế độ kế toán để thúc đẩy quá trình đưa chuẩn mực vào thực tế.

Bảng 3.1: Các điều chỉnh đề xuất đối với các chuẩn mực kế toán hiện hành

Chuẩn mực	Đề xuất chỉnh sửa, bổ sung
Phần 1: Các chuẩn mực có khác biệt quan trọng, cần điều chỉnh ngay	
Chuẩn mực chung (VAS 1)	- Các đặc điểm chất lượng cần được sử dụng để thay thế các nguyên tắc và yêu cầu kế toán. - Nội dung Lợi nhuận tổng hợp cần được bổ sung để tăng tính hữu ích về thông tin cho người sử dụng.
Chuẩn mực bất động sản đầu tư (VAS 5)	- Sau ghi nhận ban đầu được chọn một trong 2 mô hình là giá gốc hay giá trị hợp lý.
Thuê tài chính (VAS 6)	- Cần bổ sung khi tài sản thuê bị tổn thất sẽ được đánh giá theo chuẩn mực tổn thất tài sản. - Đối với phần trình bày thông tin cần trình bày bổ sung một số thông tin về diễn giải những hợp đồng thuê trọng yếu, đối chiếu giữa tổng đầu tư gộp cho thuê tài sản và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu, ước tính khoản thanh toán cho thuê lại tối thiểu trong tương lai được nhận đối với cho thuê lại không hủy ngang cuối kỳ báo cáo và khoản thanh toán thuê và cho thuê lại được ghi nhận là chi phí trong kỳ...
Hợp nhất kinh doanh (VAS 11)	- Đề nghị bổ sung qui định áp dụng phương pháp toàn bộ lợi thế thương mại trên báo cáo tài chính hợp nhất. - Đề nghị chỉnh sửa, tại kỳ báo cáo đầu tiên, đơn vị không tiếp tục khấu hao lợi thế thương mại mà phải xem xét sự giảm giá trị của lợi thế thương mại tối thiểu một năm một lần.
Trình bày báo cáo tài chính (VAS 21)	- Việc trình bày thông tin có thể linh hoạt hơn, không nhất thiết phải tuân thủ các khoản mục bắt buộc theo qui định. - Hình thành báo cáo về thay đổi vốn chủ sở hữu như một báo cáo riêng thay vì tích hợp trong thuyết minh như hiện nay. - Hình thành báo cáo lợi nhuận tổng hợp và cho phép kết hợp với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Bảng 3.1: Các điều chỉnh đề xuất đối với các chuẩn mực kế toán hiện hành (tiếp theo)

Chuẩn mực	Đề xuất chỉnh sửa, bổ sung
Phần 2: Các chuẩn mực còn lại	
Chuẩn mực hàng tồn kho (VAS 2)	- Cần loại trừ phương pháp nhập sau xuất trước (LIFO) trong việc xác định trị giá xuất của hàng tồn kho.
Chuẩn mực tài sản cố định hữu hình (VAS 3)	- Đề nghị bổ sung trong nguyên giá tài sản cố định hữu hình bao gồm cả các chi phí ước tính cho việc tháo dỡ, khôi phục mặt bằng nhằm phù hợp với các qui định chung. - Đề nghị bổ sung nội dung trình bày và công bố liên quan đến phân loại tài sản cầm giữ để bán và tăng/ giảm khi đánh giá lại tổn thất và các khoản tổn thất hoặc hoàn nhập trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.
Chuẩn mực tài sản cố định vô hình (VAS 4)	Tương tự như nội dung trình bày và công bố thông tin đối với chuẩn mực tài sản cố định hữu hình.
Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết (VAS 7)	- Quy định trường hợp nhà đầu tư có trình bày báo cáo tài chính hợp nhất thì trong báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư, một khoản đầu tư vào công ty liên kết không phải là đầu tư ngắn hạn thì có thể được trình bày theo phương pháp giá gốc hay tài sản tài chính sẵn có để bán hoặc tài sản dài hạn nắm giữ để bán.
Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh (VAS 8)	- Chỉnh sửa nội dung tương tự như chuẩn mực đầu tư vào công ty liên kết.
Ảnh hưởng của việc chênh lệch tỷ giá hối đoái (VAS 10)	- Đưa vào các khái niệm đồng tiền chức năng (functional currency) và đồng tiền trình bày trên báo cáo (presentation currency). - Chỉnh sửa đối với kế toán các nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro là các khoản mục có gốc ngoại tệ được hạch toán theo chuẩn mực công cụ tài chính. - Bổ sung, khi doanh nghiệp chuyển đổi đồng tiền báo cáo, doanh nghiệp phải áp dụng các thủ tục chuyển đổi với đồng tiền hạch toán mới kể từ ngày chuyển đổi đồng tiền báo cáo.

Bảng 3.1: Các điều chỉnh đề xuất đối với các chuẩn mực kế toán hiện hành (tiếp theo)

Chuẩn mực	Đề xuất chỉnh sửa, bổ sung
Phần 2: Các chuẩn mực còn lại	
Doanh thu và thu nhập khác (VAS 14)	- Bổ sung, khi chưa nhận được các khoản tiền hoặc tương đương tiền, giá trị hợp lý của khoản phải thu có thể thấp hơn giá trị danh nghĩa mà doanh nghiệp nhận được thì chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị danh nghĩa được ghi nhận là tiền lãi.
Hợp đồng xây dựng (VAS 15)	- Bổ sung, nếu tổng chi phí của hợp đồng xây dựng có thể vượt quá tổng doanh thu của hợp đồng thì khoản lỗ dự tính cần được ghi nhận ngay.
Chi phí đi vay (VAS 16)	- Bổ sung nội dung về chênh lệch tỷ giá phát sinh từ các khoản vay bằng ngoại tệ là chi phí đi vay. - Bổ sung, vốn hóa chi phí lãi vay có thể dẫn tới việc giá trị ghi sổ của tài sản cao hơn giá trị có thể thu hồi được hoặc giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản; trong trường hợp đó, doanh nghiệp phải ghi giảm hoặc xóa sổ giá trị còn lại của tài sản theo yêu cầu của các chuẩn mực khác.
Thuế thu nhập doanh nghiệp (VAS 17)	- Chỉnh sửa trường hợp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ: + Ghi nhận ban đầu của lợi thế thương mại; + Ghi nhận ban đầu của một tài sản hay nợ phải trả trong giao dịch không phải trong quá trình hợp nhất kinh doanh và không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập tại thời điểm phát sinh giao dịch. - Chỉnh sửa trường hợp thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là thu nhập hay chi phí để tính lãi, lỗ của kỳ phát sinh, ngoại trừ trường hợp: + Thuế thu nhập phát sinh từ một giao dịch hoặc sự kiện được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu trong cùng kỳ hay một kỳ khác. + Hợp nhất kinh doanh. - Bổ sung, khi các mức thuế suất khác nhau được áp dụng cho từng mức lợi nhuận tính thuế, tài sản và nợ thuế thu nhập hoãn lại được xác định trên cơ sở thuế suất trung bình dự tính áp dụng đối với lợi nhuận tính thuế (lỗ tính thuế) của các kỳ mà các khoản chênh lệch tạm thời dự tính được hoàn nhập.

Bảng 3.1: Các điều chỉnh đề xuất đối với các chuẩn mực kế toán hiện hành (tiếp theo)

Chuẩn mực	Đề xuất chỉnh sửa, bổ sung
Phần 2: Các chuẩn mực còn lại	
Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm (VAS 23)	- Chỉnh sửa đối với ngày phát hành báo cáo tài chính là ngày được bộ phận chuyên trách của doanh nghiệp phát hành. - Bổ sung, chia lợi nhuận hoặc thanh toán các khoản tiền thưởng có thể được xem là sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh nếu doanh nghiệp có trách nhiệm pháp lý hoặc trách nhiệm liên đới tại ngày kết thúc kỳ kế toán buộc phải thực hiện các khoản thanh toán theo kết quả của sự kiện trước ngày đó.
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (VAS 24)	- Bổ sung, các khoản đầu tư vốn thông thường không được coi là tương đương tiền vì nếu không sẽ ảnh hưởng đến chất lượng thông tin cung cấp. - Bổ sung, các khoản thấu chi được coi là tương đương tiền nếu các khoản thấu chi này là một bộ phận không thể tách rời của chính sách quản lý tiền của doanh nghiệp. - Bổ sung, trình bày nội dung về đầu tư công ty liên kết, công ty con, liên doanh liên quan đến báo cáo lưu chuyển tiền tệ. - Chỉnh sửa đối với các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá tại ngày lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con (VAS 25)	- Bổ sung, lợi ích cổ đông thiểu số trình bày phần nguồn vốn chủ sở hữu trên bảng cân đối kế toán hợp nhất và trình bày riêng biệt với vốn chủ sở hữu của công ty mẹ. - Bổ sung, việc mua hay bán cổ phần không làm ảnh hưởng đến quyền kiểm soát được xem như giao dịch vốn giữa các cổ đông. - Bổ sung nội dung về qui định mất quyền kiểm soát công ty con và trình bày phương pháp xử lý. - Chỉnh sửa đối với trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư vào công ty con có thể trình bày theo phương pháp giá gốc, hoặc tài sản tài chính sẵn có để bán theo chuẩn mực công cụ tài chính.

Bảng 3.1: Các điều chỉnh đề xuất đối với các chuẩn mực kế toán hiện hành (tiếp theo)

Chuẩn mực	Đề xuất chỉnh sửa, bổ sung
Phần 2: Các chuẩn mực còn lại	
Thông tin về các bên liên quan (VAS 26)	- Bổ sung, định nghĩa về các bên liên quan bao gồm các bên đồng kiểm soát một doanh nghiệp, các liên doanh trong đó doanh nghiệp là một cơ sở kinh doanh. - Bổ sung, trình bày các thông tin của các bên liên quan về phương pháp kế toán, các giao dịch, số dư các tài khoản và dự phòng nợ phải thu từ các bên liên quan. - Bổ sung, phân loại các khoản phải thu, phải trả của các bên liên quan theo các nhóm khác nhau.
Báo cáo bộ phận (VAS 28)	- Bổ sung, các bộ phận theo hoạt động được báo cáo riêng lẻ nếu đáp ứng định nghĩa về một bộ phận cần báo cáo. - Bổ sung, các bộ phận phải cung cấp phương pháp xác định lãi, lỗ, tài sản và nợ phải trả đối với từng bộ phận báo cáo. - Bổ sung, thuyết minh về thông tin loại sản phẩm, dịch vụ, khu vực địa lý và các khách hàng quan trọng.

Ban hành các chuẩn mực kế toán Việt Nam mới trên nền tảng tham khảo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tương ứng với sự lựa chọn phù hợp nhất với Việt Nam.

Kết quả khảo sát ở phần 2.4 của chương 2 cho thấy các chuyên gia từ cả hai lĩnh vực thực tế và nghiên cứu, giảng dạy đều cho rằng cần phải ban hành phần lớn các chuẩn mực còn thiếu của Việt Nam so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Điều này cũng phù hợp với chiến lược hội tụ đề xuất với mong muốn đưa dần các chuẩn mực này gần với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Do đó, tác giả đề xuất cần soạn thảo và ban hành một số chuẩn mực mới của Việt Nam dựa trên chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Bảng 3.2 tóm tắt các chuẩn mực đề xuất và những nội dung cơ bản cần chú ý.

Bảng 3.2: Các chuẩn mực đề xuất ban hành

Chuẩn mực	Đề xuất nội dung
Các chuẩn mực cần ban hành sớm	
Nhóm các chuẩn mực công cụ tài chính	- Mục tiêu để ban hành chuẩn mực công cụ tài chính nhằm: + Thiết lập các nguyên tắc ghi nhận và đánh giá tài sản tài chính, nợ tài chính và các hợp đồng mua bán các khoản mục phi tài chính. + Phân loại công cụ tài chính từ phía người ban hành đối với tài sản tài chính, nợ tài chính, công cụ vốn, phân loại lợi ích liên quan, cổ tức, lãi lỗ cũng như nợ tài chính và tài sản tài chính bù trừ. Đồng thời thiết lập các nguyên tắc trong việc trình bày công cụ tài chính là khoản nợ phải trả hay vốn chủ sở hữu cũng như các khoản nợ tài chính và tài sản tài chính bù trừ. + Công bố thông tin về những công cụ tài chính trên thông tin báo cáo tài chính của các doanh nghiệp và bản chất cũng như phạm vi mức độ rủi ro phát sinh từ công cụ tài chính mà doanh nghiệp đã sử dụng trong kỳ và ở cuối kỳ báo cáo. - Về nội dung công cụ tài chính, 4 vấn đề cơ bản bao gồm phân loại công cụ tài chính, đo lường công cụ tài chính, tổn thất tài sản tài chính và phòng ngừa rủi ro. Tuy nhiên có thể thấy, phòng ngừa rủi ro là vấn đề được đánh giá phức tạp nhất vì liên quan đến công cụ phái sinh và phi phái sinh. Do đó, trong giai đoạn hiện tại, Việt Nam cần ban hành chuẩn mực công cụ tài chính chỉ tập trung vào những nội dung liên quan đến phân loại công cụ tài chính, đo lường công cụ tài chính và tổn thất tài sản tài chính.
Chuẩn mực về giá trị hợp lý	- Mục tiêu để ban hành chuẩn mực giá trị hợp lý nhằm: + Thiết lập các qui định riêng để đo lường theo giá trị hợp lý + Công bố đo lường theo giá trị hợp lý. - Về nội dung giá trị hợp lý cần tập trung giải quyết 3 phương pháp định giá là định giá theo giá thị trường, định giá bằng thu nhập và định giá bằng chi phí.

Bảng 3.2: Các chuẩn mực đề xuất ban hành (tiếp theo)

Chuẩn mực	Đề xuất nội dung
Các chuẩn mực còn lại	
Chuẩn mực về tổn thất tài sản	- Mục tiêu để ban hành chuẩn mực này nhằm: + Đảm bảo tài sản các doanh nghiệp được đánh giá không cao hơn giá trị thu hồi. + Một tài sản được đánh giá không cao hơn giá trị thu hồi nếu giá trị còn lại cao hơn giá trị thu hồi trong việc sử dụng hay bán tài sản. + Trong trường hợp này tài sản được coi như là khoản lỗ tổn thất. Chuẩn mực này cũng áp dụng đối với các trường hợp hoàn nhập lỗ tổn thất. - Về nội dung tổn thất tài sản, tập trung giải quyết 3 vấn đề lớn sau: + Xác định tài sản được sửa chữa đánh giá theo giá trị thu hồi + Ghi nhận và đánh giá lỗ tổn thất các đơn vị phát sinh tiền (cash generation units) và lợi thế thương mại. + Hoàn nhập lỗ tổn thất.
Chuẩn mực về nông nghiệp	- Mục tiêu để ban hành chuẩn mực này nhằm: + Trình bày phương pháp đánh giá liên quan đến tài sản thuộc lĩnh vực nông nghiệp. + Công bố thông tin liên quan đến tài sản thuộc lĩnh vực nông nghiệp. - Về nội dung nông nghiệp, tập trung giải quyết 2 vấn đề chính sau: + Ghi nhận và đánh giá các khoản lãi lỗ và các khoản không thể đánh giá về giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy. + Trợ cấp của chính phủ liên quan đến hoạt động nông nghiệp
Chuẩn mực về tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục	- Mục tiêu để ban hành chuẩn mực này nhằm: + Xác định tài sản nắm giữ để bán. + Trình bày và công bố hoạt động gián đoạn. - Về nội dung tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục, tập trung giải quyết 3 vấn đề trọng tâm sau: + Phân loại tài sản dài hạn được giữ để bán. + Đánh giá tài sản dài hạn được giữ để bán. + Trình bày và công bố các hoạt động không liên tục và các khoản lãi, lỗ liên quan hoạt động liên tục.

Có một chuẩn mực được chuyên gia đề xuất nhưng tác giả không đưa vào nội dung xây dựng, đó là chuẩn mực về báo cáo tài chính trong nền kinh tế siêu lạm phát vì vấn đề này ít có khả năng xảy ra với Việt Nam. IAS 29 không đưa ra một tiêu chuẩn cụ thể để đánh giá nền kinh tế nào được gọi là siêu lạm phát mà chỉ đưa ra các dấu hiệu về nền kinh tế siêu lạm phát và điều này được trình bày trong đoạn 2 của IAS 29 (IASB Foundation, 2010). Tuy nhiên Ban xử lý các vấn đề quốc tế (International Practices Task Force) thuộc Ủy ban Chứng khoán Hoa Kỳ có một báo cáo định kỳ đánh giá tình trạng lạm phát đáng kể của các quốc gia trên cơ sở dữ liệu của Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF). Báo cáo mới nhất tháng 5/2012 cho thấy Việt Nam không nằm trong danh sách này (IPTF, 2012).

Bảng 3.3: Thông tin số liệu về mức độ lạm phát của Việt Nam qua các năm

Diễn giải	2010	2011	Dự kiến 2012	Dự kiến 2013	Dự kiến 2014	Dự kiến 2015	Dự kiến 2016	Dự kiến 2017
CPI bình quân	209,50	248,63	268,87	285,43	300,91	316,41	332,23	348,84
Mức tăng CPI bình quân (%)	9,21	18,68	8,14	6,16	5,43	5,15	5,00	5,00
CPI cuối kỳ	221,60	261,77	273,52	288,70	304,00	319,20	335,16	351,92
Mức tăng CPI cuối kỳ (%)	11,75	18,13	4,49	5,55	5,30	5,00	5,00	5,00

Nguồn: *www.imf.org* (cập nhật ngày 30/11/2012)

Quá trình ban hành chuẩn mực cần kết hợp chặt chẽ với quá trình hướng dẫn theo chế độ kế toán tương ứng.

Như đã trình bày trong chương 2, tại Việt Nam việc đưa chuẩn mực vào thực tế cần thông qua các chế độ kế toán. Vì vậy, tác giả đề xuất duy trì cách làm trước đây là mỗi nhóm chuẩn mực được ban hành cần đi kèm với các hướng dẫn cụ thể trong việc triển khai áp dụng theo chế độ kế toán. Định kỳ, chế độ sẽ được điều chỉnh tổng hợp một lần để phản ánh các điều chỉnh trước đó.

3.3.2.3 Nội dung công việc giai đoạn 2

Bước sang giai đoạn 2, phần lớn nội dung của chuẩn mực kế toán Việt Nam đã tiếp cận rất gần với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. Các công việc chủ yếu trong giai đoạn này bao gồm:

- Tiến hành đối chiếu hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam vào thời điểm đó với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế dành cho DN NVV vào cùng thời điểm để nhận dạng các khác biệt cũng như khả năng hội tụ.
- Đối với các khác biệt chưa có khả năng hội tụ trong tương lai gần, sẽ được nghiên cứu kỹ và nếu thực sự như vậy, sẽ công bố hoãn các nội dung này khi hội tụ.

3.4. Định hướng về thể chế và cơ sở hạ tầng cho quá trình hội tụ

Trong phần này, đầu tiên luận án trình bày kết quả khảo sát ý kiến chuyên gia và sau đó, trình bày các giải pháp định hướng của tác giả trên nền tảng phát triển có chọn lọc những ý tưởng của chuyên gia, bổ sung các luận cứ và hệ thống hóa thành hai nhóm thể chế và cơ sở hạ tầng.

3.4.1. Kết quả khảo sát ý kiến chuyên gia

Quá trình trao đổi với các chuyên gia về định hướng hội tụ, cho thấy những quan điểm sau đây về những nỗ lực của các bên liên quan đến việc hỗ trợ cho quá trình hội tụ như sau:

3.4.1.1. Về phía Nhà nước

Theo các chuyên gia, Nhà nước cần phải thực hiện ở các vấn đề cơ bản sau:

- Tuyên truyền nhằm nâng cao nhận thức trong việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính đến các doanh nghiệp.
- Giám sát việc tuân thủ chuẩn mực đối với các doanh nghiệp trong việc trình bày và công bố thông tin.
- Hoàn thiện hành lang pháp lý về các Luật, Nghị định và Thông tư hướng dẫn góp phần lành mạnh hóa môi trường pháp lý đối với hoạt động kế toán nói riêng và lĩnh vực kinh tế nói chung. Do vậy, khi ban hành các Luật, Nghị định hay Thông tư hướng dẫn nghị định cần lưu ý những vấn đề liên quan

nhằm tránh xung đột về quan điểm với chuẩn mực báo cáo tài chính và đặc biệt là đối với nội dung vừa có liên quan các qui định trong chuẩn mực báo cáo tài chính vừa liên quan đến qui định của luật pháp. Diễn hình như thời gian qua, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 201/2009/TT-BTC về hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong doanh nghiệp có một số nội dung mâu thuẫn với VAS 10.

- Hành lang pháp lý còn được biểu hiện thông qua trật tự ban hành chuẩn mực và thông tư hướng dẫn chuẩn mực. Chẳng hạn Việt Nam không ban hành chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính nhưng ban hành Thông tư 210/2009/TT-BTC để hướng dẫn áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính. Điều này không những gây cản trở cho việc ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính sau này mà còn tạo sự thiếu thống nhất về tính pháp lý trong hệ thống chuẩn mực.

- Từng bước nâng cao vai trò và vị thế của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước. Trước đây, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước được thành lập là cơ quan độc lập trực thuộc Chính phủ. Tuy nhiên theo Nghị định 66/2004/NĐ-CP, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước được chuyển về trực thuộc Bộ Tài chính, như vậy bên cạnh những ưu điểm trực thuộc một cơ quan quản lý là Bộ Tài chính nhưng Ủy ban Chứng khoán Nhà nước sẽ mất dần phạm vi hoạt động, quyền hạn bị thu hẹp và thực tiễn phải qua nhiều khâu trung gian chông chéo trong tổ chức quản lý. Song trong xu hướng phát triển thị trường chứng khoán Việt Nam, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước cần phải thể hiện rõ vai trò và quyền hạn trong việc giải quyết và xử lý vấn đề cung cấp thông tin của các công ty niêm yết. Để làm được điều này, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước phải là cơ quan độc lập trực thuộc Chính phủ thay vì Bộ Tài chính như hiện nay.

- Ngoài ra, cần nâng cao vai trò của Hội đồng Kế toán quốc gia. Theo qui định hiện hành Hội đồng này là tổ chức nằm trong qui trình soạn thảo chuẩn

mức kế toán Việt Nam để đóng góp ý kiến về nội dung chuẩn mức kế toán trước khi trình Bộ Tài chính ban hành. Tuy nhiên thực trạng Hội đồng chưa thể hiện vai trò trong quá trình ban hành chuẩn mức kế toán. Do vậy, Hội đồng cần đảm trách vai trò như một tổ chức tư vấn độc lập đối với việc xây dựng hệ thống chuẩn mức báo cáo tài chính Việt Nam cả trong qui định lẫn trong thực tiễn áp dụng.

- Cần có chính sách khuyến khích và tạo điều kiện hơn nữa để các công ty nước ngoài đầu tư vào dịch vụ kế toán, kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ.

3.4.1.2. Về phía doanh nghiệp

Đối với doanh nghiệp, theo nhận định của các chuyên gia là các doanh nghiệp cần phải nỗ lực để đáp ứng yêu cầu đặc biệt các ngân hàng, bảo hiểm cũng như các công ty niêm yết nhằm đáp ứng trong xu thế hội tụ kế toán quốc tế. Do vậy, các doanh nghiệp cần phải:

- Nhận thức được tầm quan trọng trong việc tuân thủ các qui định.
- Tìm hiểu để nâng cao kiến thức bởi các nhà quản lý là những người trực tiếp quyết định trong việc thực hiện các qui định trong chuẩn mức.
- Nâng cao năng lực đội ngũ hành nghề kế toán. Đội ngũ hành nghề kế toán là người trực tiếp vận dụng chuẩn mức báo cáo tài chính vào thực tiễn trong các doanh nghiệp. Do đó đội ngũ hành nghề cần được đào tạo liên tục để nâng cao năng lực nhằm vận dụng chuẩn mức một cách có hiệu quả.

3.4.1.3. Về phía Tổ chức nghề nghiệp

Đối với Tổ chức nghề nghiệp, theo nhận định của các chuyên gia cần thực hiện các vấn đề sau:

- Vai trò của Tổ chức nghề nghiệp phải được nâng cao để trở thành một Tổ chức nghề nghiệp đủ mạnh có thể đảm trách việc soạn thảo chuẩn mức cũng như giám sát thực thi chuẩn mức của các doanh nghiệp.

- Để có thể thực hiện trọng trách, Tổ chức nghề nghiệp cần tổ chức lại nhân sự, củng cố đội ngũ bằng việc huy động lực lượng các nhà nghiên cứu, chuyên gia, các công ty kiểm toán, nhà làm luật, các kế toán trưởng.
- Tổ chức nghề nghiệp tham gia đào tạo để nâng cao trình độ chuyên môn cho các nhà quản lý, những người hành nghề để cập nhật kiến thức nâng cao nghiệp vụ.
- Khuyến khích biên soạn các tài liệu hướng dẫn và giải thích về chuẩn mực báo cáo tài chính nhằm tạo sự đa dạng và phong phú nguồn tư liệu giúp người sử dụng được hiểu rõ những nội dung, các vấn đề, nội dung trong chuẩn mực.
- Tăng cường hơn nữa việc kết hợp với các Tổ chức nghề nghiệp nước ngoài để mở rộng các khóa đào tạo để nâng cao trình độ, chuyên môn nghiệp vụ cho người hành nghề.
- Cần đổi mới việc tổ chức thi và cấp chứng chỉ đối với người hành nghề (CPA Việt Nam) trong đó:
 - + Cần bổ sung qui định cụ thể thời gian cập nhật kiến thức của những người hành nghề, theo đó thời gian cập nhật kiến thức ít nhất 52 giờ/năm, tương đương 1 giờ/ tuần nhằm nâng cao chất lượng chuyên môn đối với những người hành nghề.
 - + Cần đổi mới nội dung đề thi theo hướng mở rộng giải quyết các vấn đề trên cơ sở nguyên tắc, qui định liên quan đến chuẩn mực hơn là xử lý các nghiệp vụ trên tài khoản để nâng cao tính xét đoán trong nghề nghiệp.

Ngoài ra, các chuyên gia còn cho rằng đổi mới chương trình đào tạo và cải tiến phương pháp giảng dạy là một trong những vấn đề quan trọng góp phần nâng cao cơ sở hạ tầng về kế toán, trong đó:

- + Các cơ sở giáo dục bao gồm trường đại học, cao đẳng, các học viện cần đổi mới chương trình đào tạo ngành kế toán kiểm toán theo hướng tăng cường giảng dạy các nội dung liên quan đến chuẩn mực

báo cáo tài chính quốc gia và quốc tế hơn là giảng dạy kỹ năng, xử lý tài khoản kế toán như hiện nay để đào tạo người hành nghề kế toán có năng lực cao và có thể vận dụng tốt chuẩn mực báo cáo tài chính.

+ Đổi mới phương pháp giảng dạy theo hướng giúp người học xử lý và giải quyết những tình huống thực tế nhằm nâng cao trình độ chuyên môn, tính xét đoán trong nghề nghiệp.

3.4.2. Định hướng về thể chế theo đề xuất của tác giả

Chuẩn mực báo cáo tài chính liên quan đến quyền lợi của nhiều bên trong xã hội và đòi hỏi nhiều nguồn lực để thực hiện. Một trong những hạn chế của Việt Nam trong quá trình phát triển chuẩn mực kế toán Việt Nam là các tồn tại gắn với quy trình soạn thảo và ban hành chuẩn mực. Điều này xuất phát từ các yếu tố thể chế. Những cải tiến về thể chế cần thiết để giải quyết vấn đề này bao gồm:

3.4.2.1. Hình thành Hội đồng Chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam

Sự phát triển của chuẩn mực kế toán các nước qua những phần trên cho thấy hầu hết các quốc gia đã hình thành cơ chế hội đồng cho việc ban hành chuẩn mực. Hội đồng Chuẩn mực báo cáo tài chính (dưới đây gọi tắt là Hội đồng) là một nhóm các chuyên gia cao cấp trong nghề nghiệp hoặc đại diện cho các nhóm quyền lợi khác nhau liên quan đến chuẩn mực kế toán. Hội đồng sẽ bỏ phiếu chấp thuận các dự án về chuẩn mực, đánh giá các dự thảo trước khi ban hành và ban hành chính thức chuẩn mực.

Tại một số quốc gia, các thành viên Hội đồng do một tổ chức giám sát bổ nhiệm như Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Philippines (FRSC) do Ủy ban quốc gia kế toán Philippines (BOA) bổ nhiệm. Ở một số quốc gia khác, các thành viên Hội đồng do Nhà nước trực tiếp bổ nhiệm như Hội đồng Chuẩn mực kế toán Malaysia (MASB) do Bộ trưởng Bộ Tài chính bổ nhiệm. Đối với các quốc gia tổ chức nghề nghiệp có chức năng lập quy như Hồng Kông, Hàn quốc... Hội đồng do tổ chức nghề nghiệp thành lập trong đó có những thành viên kiêm nhiệm từ bên ngoài, ví dụ Hội đồng Chuẩn mực kế toán Hàn quốc có 7 thành viên trong đó 5 thành viên bên ngoài từ các trường đại học, công ty kiểm toán và doanh nghiệp. Cơ chế hội

đồng bỏ phiếu giúp cho quá trình soạn thảo và ban hành các chuẩn mực được minh bạch và cân bằng quyền lợi giữa các bên (KASB, 2012).

Tại Trung quốc, Hội đồng Chuẩn mực kế toán Trung quốc được thành lập năm 1998 với chức năng tư vấn về việc lập kế hoạch, xây dựng chuẩn mực, chọn lựa chính sách kế toán và áp dụng chúng. Năm 2003, tổ chức này được cải tổ với 26 thành viên do Bộ Tài chính chỉ định đến từ các cơ quan nhà nước, các trường đại học, các tổ chức nghề nghiệp và cộng đồng doanh nghiệp (World Bank, 2009)

Việc hình thành Hội đồng Chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam trên cơ sở tái cấu trúc Hội đồng quốc gia về kế toán là một điều cần thiết cho việc nâng cao chất lượng và khả năng chấp nhận của các chuẩn mực Việt Nam. Trong điều kiện Việt Nam như đã trình bày trong chương 2, các thành viên của Hội đồng do Bộ trưởng Bộ Tài chính bổ nhiệm để đảm bảo sự quản lý của Nhà nước theo Luật Kế toán. Các chuẩn mực sau khi được Hội đồng thông qua sẽ phải được sự phê duyệt của Bộ trưởng Bộ Tài chính trước khi ban hành.

3.4.2.2. Đổi mới quy trình ban hành chuẩn mực

Việc hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đòi hỏi phải có một đội ngũ tư vấn và kỹ thuật mạnh mẽ và một quy trình chuyên nghiệp hơn.

Hội đồng chuẩn mực kế toán tại các quốc gia thường được hỗ trợ mạnh mẽ bởi Ủy ban Giải thích và đội ngũ kỹ thuật. Ủy ban Giải thích thường bao gồm các chuyên gia đến từ các trường đại học, các công ty kiểm toán lớn và các công ty, làm việc theo chế độ kiêm nhiệm. Chức năng của Hội đồng là đưa ra các giải thích hoặc hướng dẫn áp dụng chuẩn mực trong thực tế. Ví dụ Ủy ban Giải thích của Philippines (PIC) bao gồm một chủ tịch và 14 thành viên đến từ Hội đồng quốc gia kế toán, các công ty kiểm toán, các hội nghề nghiệp, trường đại học và Ngân hàng Nhà nước Philippines. Ủy ban Giải thích của Philippines ban hành các hướng dẫn của IASB được công nhận và các hướng dẫn của riêng Ủy ban Giải thích của Philippines.

Đội ngũ kỹ thuật bao gồm các chuyên gia làm việc toàn thời gian với công việc chính là chuẩn bị tài liệu kỹ thuật hoặc phân tích cho các buổi họp, ghi nhận các

quan điểm của Hội đồng hoặc Ủy ban và triển khai thành các dự thảo hoặc chuẩn mực chính thức. Ví dụ đội ngũ kỹ thuật của Hội đồng Chuẩn mực kế toán Malaysia (MASB) gồm 13 người, đứng đầu là một Giám đốc kỹ thuật.

Quá trình soạn thảo một chuẩn mực hoặc một văn bản hướng dẫn cần được sự phê duyệt của Hội đồng. Sau đó, một nhóm công tác (working group) được thành lập để triển khai dự án. Trong suốt quá trình thực hiện dự án (thảo luận, dự thảo, nhận ý kiến, hoàn thành) cần được ghi nhận và công bố để lấy ý kiến rộng rãi trước khi ban hành. Một tỷ lệ nhất định phải đạt được trước khi một dự thảo hay chuẩn mực chính thức được ban hành.

Trung quốc trong quá trình hội tụ kế toán cũng đổi mới mạnh mẽ trong quy trình ban hành chuẩn mực. Giúp việc cho Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc gia có 3 ủy ban: Ủy ban về chuẩn mực kế toán doanh nghiệp, Ủy ban về chuẩn mực kế toán khu vực công và các tổ chức không vì lợi nhuận và Ủy ban về lý thuyết kế toán. Quá trình ban hành chuẩn mực cũng trải qua bốn bước là khởi động dự án, biên soạn dự thảo, công bố dự thảo lấy ý kiến và hoàn thành chuẩn mực chính thức. Đội ngũ kỹ thuật là Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán thuộc Bộ Tài chính (World Bank, 2009).

Như đã trình bày trong chương 2 qui trình ban hành chuẩn mực kế toán của Việt Nam còn những bất cập và chưa được chuyên nghiệp, do đó quá trình hội tụ kế toán Việt Nam cần nghiên cứu cải thiện quy trình ban hành chuẩn mực theo hướng hình thành các Ủy ban Chuyên môn và chuyên nghiệp hóa quy trình ban hành chuẩn mực. Cần nâng cao năng lực đội ngũ và nguồn kinh phí hoạt động của Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán hiện nay để có thể hỗ trợ đắc lực cho việc soạn thảo và ban hành các chuẩn mực và các hướng dẫn.

3.4.2.3. Các giải pháp đồng bộ khác

Nhiều giải pháp đồng bộ khác cần được tiến hành như hoàn thiện môi trường pháp lý về kế toán, kiểm toán, tăng cường vai trò giám sát của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, đẩy mạnh việc phát triển hệ thống quản trị công ty (corporate governance)... Các giải pháp trên bảo đảm tăng cường tính tuân thủ chuẩn mực kế toán.

3.4.3. Định hướng về cơ sở hạ tầng theo đề xuất của tác giả

Cơ sở hạ tầng của kế toán là các hệ thống và dịch vụ cơ bản cần thiết cho việc thực hiện các hoạt động kế toán đúng chức năng và thành công (Iyola & Oyerinde, 2010). Việc hội tụ kế toán đòi hỏi một cơ sở hạ tầng kế toán tốt, bao gồm các tổ chức nghề nghiệp mạnh, hoạt động dịch vụ phát triển, hệ thống đào tạo kế toán tốt và không thể không kể đến một nền tảng nghiên cứu kế toán. Như đã phân tích ở chương 2, là một quốc gia mới chuyển sang nền kinh tế thị trường, Việt Nam còn rất hạn chế trong cơ sở hạ tầng về kế toán. Việc hội tụ kế toán quốc tế dù theo phương án nào cũng đòi hỏi một mức phát triển nhất định về cơ sở hạ tầng này. Phần trình bày dưới đây nêu một số định hướng cho phát triển cơ sở hạ tầng kế toán tại Việt Nam.

3.4.3.1. Phát triển tổ chức nghề nghiệp kế toán tại Việt Nam

Đẩy mạnh việc phát triển tổ chức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán Việt Nam là một yêu cầu quan trọng cho việc hội tụ kế toán cả trên phương diện quy định và thực tế. Lý do là các thành viên nghề nghiệp là những người thực hiện các chuẩn mực trong thực tế. Sự tham gia của họ trong quá trình phát triển chuẩn mực sẽ tạo ra các chuẩn mực có tính thực tiễn cao hơn. Đồng thời, khi họ là những người có năng lực và đạo đức nghề nghiệp, quá trình triển khai chuẩn mực vào thực tế sẽ đúng đắn và có tính tuân thủ cao hơn. Với xuất phát điểm thấp, hiện nay Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam như đã đề cập trong chương 2 chưa đóng vai trò đáng kể trong cộng đồng kế toán Việt Nam và quốc tế. Các giải pháp có thể thực hiện là:

- Tái cấu trúc lại Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam như một tổ chức nghề nghiệp thật sự với thành viên có tiêu chuẩn cao. Tăng cường vị trí pháp lý của tổ chức như quy định các kiểm toán viên hành nghề bắt buộc là thành viên tổ chức nghề nghiệp.
- Xây dựng hệ thống chuẩn mực đào tạo kế toán bao gồm các quy định về đầu vào, các kiến thức và kỹ năng cơ bản, kiểm tra đánh giá và đào tạo liên tục thông qua cập nhật kiến thức.

- Trên cơ sở đó, tiến hành việc công nhận lẫn nhau giữa các tổ chức nghề nghiệp để tăng cường thành viên từ các tổ chức nghề nghiệp uy tín như Hiệp hội kế toán công chứng Anh (ACCA), Kế toán viên công chứng Úc (CPA Australia)...
- Tăng cường phạm vi địa vị của tổ chức nghề nghiệp như thành phần bắt buộc trong các Hội đồng chuẩn mực, Ủy ban Hướng dẫn chuẩn mực quốc gia.

3.4.3.2. Đẩy mạnh các hoạt động dịch vụ kế toán, kiểm toán

Các hoạt động dịch vụ kế toán, kiểm toán giúp doanh nghiệp dễ dàng hơn trong việc tiếp cận với các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, ví dụ các dịch vụ chuyển đổi báo cáo tài chính từ chuẩn mực địa phương sang chuẩn mực quốc tế. Các giải pháp để đẩy mạnh các hoạt động này bao gồm:

- Về phía Nhà nước, tiếp tục có những chính sách thông thoáng cho phát triển lĩnh vực hoạt động này, khuyến khích cả các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và doanh nghiệp trong nước.
- Về phía doanh nghiệp, cần thay đổi nhận thức về việc sử dụng loại hình dịch vụ này. Đầu tư chi phí cho việc nâng cao chất lượng báo cáo tài chính mang lại lợi ích lớn cho doanh nghiệp trong việc huy động vốn, không chỉ trên thị trường chứng khoán mà còn từ các tổ chức tín dụng.
- Về phía các tổ chức nghề nghiệp, cần đẩy mạnh việc biên soạn các tài liệu hướng dẫn nghề nghiệp, tạo nền tảng pháp lý cho hoạt động kế toán và kiểm toán.

3.4.3.3. Đổi mới đào tạo kế toán trên cả hai hệ thống học thuật và nghề nghiệp

Đào tạo kế toán là một trong những nền tảng hạ tầng quan trọng nhất của quá trình hội tụ kế toán. Bên cạnh hệ thống đào tạo học thuật từ các trường đại học, hệ thống đào tạo nghề nghiệp giúp các thành viên nghề nghiệp đảm bảo chuẩn năng lực nghề nghiệp. Các giải pháp đổi mới trong lĩnh vực đào tạo kế toán bao gồm:

- Đổi mới chương trình đào tạo kế toán trong các trường đại học phù hợp với yêu cầu hội tụ kế toán quốc tế. Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế dựa căn

bản trên những nguyên tắc kế toán (principle-based) đòi hỏi nhận thức về bản chất kinh tế của giao dịch. Do đó, vấn đề không chỉ là đưa chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế vào chương trình học mà quan trọng hơn là truyền đạt được cách thức tiếp cận vấn đề từ phân tích bản chất kinh tế. Tham khảo, liên kết với các trường đại học nước ngoài, triển khai các chương trình đào tạo chất lượng cao trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán là một cách tiếp cận cần được khuyến khích.

- Tạo lập nền tảng cho hệ thống đào tạo nghề nghiệp thông qua xây dựng các chuẩn mực đào tạo nghề nghiệp phù hợp với tiêu chuẩn của IFAC. Trên cơ sở đó, thực hiện việc liên thông với chương trình đào tạo học thuật để các ứng viên nghề nghiệp nhanh chóng bước chân vào nghề nghiệp với năng lực chuyên môn tốt.

Bên cạnh đó, kết quả khảo sát ở chương 2 cũng cho thấy nhận thức của các bên có liên quan (nhà đầu tư, nhà quản lý doanh nghiệp...) có những hiểu biết còn hạn chế về chuẩn mực kế toán. Do đó cần thiết bổ sung nội dung đào tạo về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho các ngành liên quan như tài chính, quản trị kinh doanh ... để tăng cường sự hiểu biết của xã hội và giới kinh doanh về vấn đề chuẩn mực quốc tế, tạo điều kiện thuận lợi cho tiến trình xây dựng các chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam.

3.4.3.4. Phát triển nền tảng nghiên cứu kế toán

Các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ra đời không chỉ trên cơ sở thực tiễn mà còn dựa trên một nền tảng lý thuyết sâu rộng bao gồm các nghiên cứu khoa học về mọi khía cạnh của kế toán. Một số giải pháp đề xuất cho lĩnh vực này là:

- Các trường đại học và các tổ chức nghề nghiệp cần hình thành các tạp chí khoa học chuyên ngành về kế toán, kiểm toán để thúc đẩy hình thành chuẩn nghiên cứu về kế toán, kiểm toán.
- Đẩy mạnh nghiên cứu khoa học trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán tại các trường đại học thông qua các buổi hội thảo, công bố các nghiên cứu trên các tạp chí chuyên ngành kế toán.

- Các tổ chức nghề nghiệp cần thực hiện các nghiên cứu thực tiễn về tác động của các chuẩn mực kế toán mới, những tồn tại hiện nay trong hệ thống hiện hành... thông qua hình thức đặt hàng cho các nhà nghiên cứu.
- Riêng về hội tụ kế toán quốc tế, cần đẩy mạnh các nghiên cứu kế toán đối chiếu giữa quốc gia để có thể học hỏi và chia sẻ kinh nghiệm các nước trên thế giới và trong khu vực.

Tóm lại, trong bối cảnh hiện nay, việc hội tụ kế toán quốc tế là một tất yếu khách quan. Việt Nam cần chọn cho mình các định hướng phù hợp để đạt được hiệu quả cao nhất. Trên cơ sở nghiên cứu thực tiễn các quốc gia khu vực và vận dụng vào hoàn cảnh thực tế Việt Nam, luận án đề nghị phương án hội tụ từng phần trong đó sẽ hội tụ toàn bộ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đối với các doanh nghiệp mà hoạt động có liên quan đến lợi ích công chúng. Các doanh nghiệp còn lại sẽ áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán hiện hành sẽ được tiếp tục hoàn thiện cho đến khi sẵn sàng hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế áp dụng cho DNNVV. Luận án cũng đưa ra một số đề xuất về đổi mới cơ chế và quy trình ban hành chuẩn mực.

Một số định hướng về cơ sở hạ tầng được đề xuất bao gồm vấn đề nâng cao vai trò của tổ chức nghề nghiệp, đẩy mạnh các dịch vụ kế toán, kiểm toán, đổi mới công tác đào tạo và tạo lập một nền tảng nghiên cứu kế toán để góp phần hỗ trợ cho quá trình hội tụ của Việt Nam.

KẾT LUẬN

Hội tụ kế toán quốc tế là hướng đi tích cực trong tiến trình phát triển. Những ích lợi từ việc sử dụng ngôn ngữ kinh tế chung toàn cầu giúp giải quyết được bài toán thống nhất thông tin trình bày trên báo cáo tài chính, đáp ứng xu hướng toàn cầu hóa kinh tế và thị trường vốn quốc tế. Các quốc gia và khu vực đều nhận thức được những ích lợi của tiến trình này nhưng sự khác biệt về kinh tế, văn hóa, pháp lý cũng như đằng sau đó là quyền lực kinh tế, thể chế chính trị của quốc gia và khu vực đã chi phối đến tiến trình chung. Từ đó, các quốc gia và khu vực đã có những phương pháp tiếp cận khác nhau được coi như đối sách thích hợp nhằm tìm kiếm những giải pháp mang hiệu quả tốt nhất trong phát triển kinh tế.

Trong xu hướng toàn cầu hóa kinh tế, Việt Nam đã có những nỗ lực trong việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán đáp ứng xu thế hội nhập kinh tế quốc tế. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành đã góp phần trong việc nâng cao chất lượng thông tin kế toán. Tuy nhiên, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay còn những hạn chế nhất định, kể cả đánh giá trong bối cảnh hiện tại và nhìn xa hơn về tương lai.

Trước xu thế hội tụ kế toán toàn cầu, Việt Nam cần chủ động trong việc xây dựng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam nhằm phục vụ cho quá trình hội nhập về kinh tế đồng thời giúp ổn định và phát triển bền vững kinh tế quốc gia. Để đạt được kết quả đó, Việt Nam cần có những định hướng rõ ràng trong việc lựa chọn cách thức hội tụ, xác định các nội dung và lộ trình hội tụ cũng như thực hiện các giải pháp đồng bộ.

Xây dựng chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ là sự nghiệp chung của quốc gia trong đó có trách nhiệm của các nhà nghiên cứu. Vì vậy, trong khuôn khổ luận án của một cá nhân với mức độ nhận thức còn hạn chế, tác giả chỉ mong muốn đóng góp một phần công sức vào sự nghiệp chung đó.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ

1. Trần Quốc Thịnh, 2012. Định hướng phát triển hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính Việt nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế. *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 12/2012, trang 33 – 36.
2. Trần Quốc Thịnh, 2012. Thách thức của quá trình hội tụ kế toán quốc tế và những bài học kinh nghiệm cho Việt nam. *Tạp chí Kiểm toán*, số 3 (136), trang 43 – 48.
3. Trần Quốc Thịnh, 2012. Kế toán Việt Nam trong xu hướng hội tụ kế toán quốc tế. *Tạp chí Công nghệ Ngân hàng*, số 73, trang 13 – 19.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Danh mục tài liệu tiếng Việt

1. A. Adam và Đỗ Thùy Linh, 2005. *Hội nhập các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế*. Hà Nội: Nhà xuất bản chính trị quốc gia

2. Bộ Tài chính, 2000a. Quyết định 38/2000/QĐ-BTC ngày 14/3/2000 về việc ban hành và công bố áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán. <http://www.chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1&_page=463&mode=detail&document_id=7371> [ngày truy cập: 19 tháng 11 năm 2011].

3. Bộ Tài chính, 2000b. Quyết định 489/QĐ-BTC ngày 10/5/2000 về việc ban hành Qui trình xây dựng, ban hành và công bố chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

4. Bộ Tài chính, 2001. *Kỷ niệm 45 năm trưởng thành và phát triển Vụ Chế độ kế toán*. Hà Nội : Bộ Tài chính.

5. Bộ Tài chính, 2005a. Quyết định 47/2005/ QĐ-BTC về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán và kiểm toán.

<http://csdl.thutuchanhchinh.vn/ho_so_vb/bo_tai_chinh/b_btc_003487_vb_quyet_dinh_so_47_2005_qd_btc_ngay_14_thang_7_nam_2005_cua_bo_tai_chinh_ve_viec_chuyen_giao_cho_hoi_nghe_nghiep_thuc_hien_mot_so_noi_dung_cong_viec_quan_ly_hanh_nghe_ke_toan_kiem_toan> [ngày truy cập: 19 tháng 11 năm 2011].

6. Bộ Tài chính, 2005b. *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt nam*. Nhà xuất bản tài chính, Hà nội.

7. Bộ Tài chính, 2006. *Chế độ kế toán doanh nghiệp (Ban hành theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp)*. Nhà xuất bản tài chính

8. Bộ Tài chính, 2009. Quyết định 314 /QĐ-BTC về quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán. <http://www.mof.gov.vn/portal/pls/portal/PORTAL.wwsbr_imt_services.GenericView?p_docname=768310.DOC&p_type=DOC&p_viewservice=VAHWSTH&p_searchstring=>> [ngày truy cập: 19 tháng 11 năm 2011].

9. Chính phủ, 2007. Quyết định số 128/2007/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt đề án phát triển thị trường vốn Việt Nam đến năm 2010 và tầm nhìn đến năm 2020.

<http://vanban.chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1&_page=282&mode=detail&document_id=34845> [ngày truy cập: 19 tháng 11 năm 2011].

10. Chính phủ, 2010. Nghị định 84/2010/NĐ-CP ngày 02/08/2010 hướng dẫn luật chứng khoán. <<http://www.luattriminh.vn/pho-bien-phap-luat/van-ban-phap-luat/tai-chinh-ngan-hang/1123-nghi-dinh-842010nd-cp-ngay-02082010.html#ixzz1ro2RoKi4>>. [ngày truy cập: 11 tháng 11 năm 2011].

11. Công Trí, 2011. Doanh nghiệp nhỏ và vừa: bước tiến lớn. <<http://baodientu.chinhphu.vn/Home/Doanh-nghiep-nho-va-vua-buoc-tien-lon/20111/58354.vgp>>. [ngày truy cập: 21 tháng 11 năm 2011].

12. Deloitte, 2010. *IFRSs & VAS So sánh tóm tắt*. Hà Nội, tháng 8 năm 2010.

13. Đảng cộng sản Việt nam, 2011. Chiến lược phát triển kinh tế. Văn kiện Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ XI.

<<http://www.nhandan.com.vn/cmlink/nhandandientu/thoisu/daihoixi/vankiendaihoi/chi-n-l-c-phat-tri-n-kinh-t-x-h-i-2011-2020-1.289127>>. [ngày truy cập: 19 tháng 11 năm 2011].

14. Đặng Thái Hùng, 2008. Hệ thống CMKT Việt nam: sự cần thiết, nội dung và lộ trình của việc cập nhật và ban hành mới. *Tạp chí Kế toán*. <<http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/chuan-muc-ke-toan-viet-nam/he-thong-chuan-muc-ke-toan-viet-nam-su-can-thiet-noi-dung-va-lo-trinh-cua-viec-cap-nhat-va-ban-hanh.html?>>. [ngày truy cập: 19 tháng 11 năm 2011].

15. Đoàn Xuân Tiên, 2008. Hệ thống CMKT Việt nam: Những vấn đề cần tiếp tục hoàn thiện. *Tạp chí Kiểm toán*. Số 6 (91), tháng 6.

16. Khánh Huyền, 2011. 10 sự kiện chứng khoán tiêu biểu năm 2011. <<http://www.tienphong.vn/kinh-te/562270/10-su-kien-chung-khoan-tieu-bieu-nam-2011-tpov.html>> . [ngày truy cập: 15 tháng 1 năm 2012].

17. Lê Thị Thúy Loan, 2005. *Xây dựng và hoàn thiện hệ thống CMKT Việt nam*. Luận án tiến sỹ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

18. Ngân hàng Á châu, 2011. Báo cáo tài chính công ty mẹ năm 2011 đã kiểm toán. <<http://s.cafef.vn/hastc/ACB-ngan-hang-thuong-mai-co-phan-a-chau.chn>>. [ngày truy cập: 12 tháng 3 năm 2012].

19. Ngân hàng Thế giới, 2012. *Cập nhật tình hình phát triển kinh tế Việt Nam*, Báo cáo của Ngân hàng Thế giới tại Hội nghị giữa kỳ nhóm tư vấn các nhà tài trợ cho Việt Nam tại Quảng Trị tháng 6 năm 2012.

20. Nguyễn Phúc Sinh, 2008. *Nâng cao tính hữu ích của BCTC doanh nghiệp Việt nam trong giai đoạn hiện nay*. Luận án tiến sỹ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

21. Nguyễn Thị Kim Cúc, 2009. *Hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính doanh nghiệp nhằm phù hợp với yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế của Việt nam*. Luận án tiến sỹ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

22. Phạm Thị Thanh Hà, 2009. *Một số định hướng cho kế toán Việt Nam trong tiến trình hội tụ kế toán quốc tế*. Luận văn thạc sỹ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

23. Phạm Hoài Hương, 2010. Mức độ hài hòa giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế. Tạp chí Khoa học và công nghệ, đại học Đà Nẵng, số 5(40).

24. Quốc hội, 2003. *Luật kế toán*. Hà Nội: Nhà xuất bản chính trị quốc gia.

25. Quốc hội, 2010. Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật chứng khoán. <http://www.ssc.gov.vn/portal/page/portal/ubck/qppl?m_action=5&p_maVanBan=197>. [ngày truy cập: 12 tháng 3 năm 2011].

26. Tăng Thị Thanh Thủy, 2009. *Quá trình hòa hợp – hội tụ kế toán quốc tế và phương hướng giải pháp cho Việt nam*. Luận văn thạc sỹ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.

27. Tổng cục Thống kê, 2008. *Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam 7 năm đầu thế kỷ XXI*, Hà Nội: Nhà xuất bản Thống kê.

28. Trình Quốc Việt, 2009. *Đề xuất chiến lược hội nhập kế toán quốc tế cho Việt nam*. Luận văn thạc sỹ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.

29. Vũ Hữu Đức, 1999. *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*. Chuyên đề Tiến sĩ. Đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

30. Vũ Hữu Đức và Trình Quốc Việt, 2008. Tìm kiếm một chiến lược cho quá trình hội nhập quốc tế về kế toán tại Việt Nam. *Tạp chí Phát triển Kinh tế*, 218.

31. WTO, 2006. Biểu cam kết cụ thể về dịch vụ: Danh mục miễn trừ đối xử Tối huệ quốc theo Điều II của Việt Nam. <<http://fia.mpi.gov.vn/uploads/Doc/Bieu%20Cam%20ket%20dich%20vu.pdf>>. [ngày truy cập: 12 tháng 3 năm 2011].

Danh mục tài liệu tiếng nước ngoài

32. ADB, 2011. Cross-Border Mergers and Acquisitions and Financial Development - Evidence from Emerging Asia. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1810166> [Accessed Jun 14, 2012].

33. Ann Tarca, 2013. The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence. [on line] Available at: < <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Case-for-Global-Accounting-Standards-Arguments-and-Evidence.pdf>> [Accessed Jan 14, 2013].

34. ARDF, 2009. Roadmap toward IFRS Adoption in Taiwan. [on line] Available at: <http://www.ardf.org.tw/english/tifrs2_1.html>. [Accessed Jun 14, 2012].

35. Armstrong, C.C.S. et al., 2010. Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85(1). [on line] Available at: <<http://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr.2010.85.1.31?journalCode=accr>> [Accessed Jun 14, 2011].

36. ASC, 2012a. The Accounting Standards Council Completes Its Review of The Plans for Full Convergence with The International Financial Reporting Standards for Singapore Listed Companies. [on line] Available at: <http://www.asc.gov.sg/news/press_release_02032012.html> [Accessed August 12, 2012]

37. ASC, 2012b. Singapore Financial Reporting Standard For Small Entities. [on line] Available at: <<http://www.asc.gov.sg/sfrs/index.htm#>>>. [Accessed August 12, 2012]

38. ANC, 2010. The ANC strategic plan.

39. ANC, 2011. Roundtable in Paris about International Accounting Standard-setting with French Organizations. [on line] Available at: <http://www.anc.gouv.fr/sections/actes_et_discours/2012_02_16_rencontre/download/File/file/2012_02_16_Rencontre_IASB_et_les_Trustees_de_la_Fondation_IFRS_colloque_14_02.pdf?nocache=1329400632.21> [Accessed August 12, 2012]

40. Bader, K., 2009. International Accounting Debate: Options in Standardization. *The Journal of International Business & Law*, 8(1). [on line] Available at: <<http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/jibla8&div=10&id=&page=>> [Accessed August 12, 2011]

41. Baker, C.R. & Barbu, E.M., 2007. *Trends in research on international accounting harmonization*. *The International Journal of Accounting*, 42(3). [on line] Available at: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706307000520>> [Accessed August 12, 2011]

42. Ball, R., 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, September. [on line] Available at: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2006.9730040>> [Accessed August 12, 2011]

43. Beswick, 2010. Speech by SEC Staff: Remarks before the 2010 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments. <<http://www.sec.gov/news/speech/2010/spch120610pab.htm>>

44. Birt, J. et al., 2011. IFRS Harmonization In Australia , Japan And China: An Historical Perspective. *In AFAANZ Conference*. [on line] Available at: <http://afaanz.org/openconf/2011/modules/request.php?module=oc_proceedings&action=view.php&a=Accept+as+Forum&id=203> [Accessed August 12, 2012]

45. Borker, D., 2012. Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS In Central And Eastern Europe. *International Business & Economics*, 11(9). [on line] Available at: <<http://www.journals.cluteonline.com/index.php/IBER/article/view/7184>> [Accessed August 12, 2012]

46. Bui, T.M.V. & Cooper, B.J., 2011. Accounting Development in a French Colony and the Role of the State : The Case of Vietnam Accounting Development in a French Colony and the Role of the State : The Case of Vietnam. *In 2011 AFAANZ Conference*. [on line] Available at: <<http://researchbank.rmit.edu.au/view/rmit:13982>> [Accessed August 12, 2012]

47. Cairns, D. et al., 2011, IFRS fairvalue measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia, *The British Accounting Review*, 43(1). [on line] Available at: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838910001125>> [Accessed August 12, 2012]

48. Carlin, T., Khairi, K. & Finch, N., 2010. An Empirical Investigation of Compliance and Disclosure Quality Under FRS 36 for Singaporean Listed Firms. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1550416> [Accessed August 12, 2012]

49. Christensen, H., Lee, E. & Walker, M., 2008. Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1013054> [Accessed August 12, 2010]

50. CNC, 2007. IFRS for SMEs: Survey of the expectations and needs of SMEs including field tests. Available at: <http://www.anc.gouv.fr/sections/normes_privees/rapports/projet_ifrs-pme_iasb5017/downloadFile/file/projet_ifrs-pme_iasb_ang.pdf?nocache=1317192725.33> [Accessed Feb 12, 2011]

51. Degos J. G. & S., Ouvrad, 2008. From French accounting settlements to IFRS implementation-4 years of development. *The Certified Accountant*, (34). [on line] Available at: <<http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC305.pdf>> [Accessed August 12, 2010]

52. Degos, J. G., 2010. From awkward government to powerful governance: State control on French accounting structures. *Accounting History International Conference*. [on line] Available at: <https://www.victoria.ac.nz/sacl/about/events/past-events2/past-conferences/6ahic/publications/6AHIC-44_FINAL_paper.pdf> [Accessed August 12, 2011]

53. Deloitte, 2006. China's New Accounting Standard. [on line] Available at:<http://www.deloitte.com/view/en_cn/cn/ab75912aff1fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm> [Accessed August 10, 2011]

54. Douppnik, S. & Taylor M. E., 1985. An Empirical Investigation of the Observance of IASC Standards in Western Europe. *Management International Review*. [on line] Available at: <<http://www.jstor.org/discover/10.2307/40227737?uid=3739320&uid=2&uid=4&sid=21101154891933>> [Accessed August 12, 2010]

55. Douppnik Tymothis & Perera Hector, 2007. *International Accounting*. In Print

56. Ehoff & Fischer, 2012. Should The SEC Adopt International Financial Reporting Standards? Review of Business Information Systems – First Quarter 2012. Volume 16, Number 1.

57. Ehoff & Fischer, 2013. Why The SEC Is Delaying Adoption Of International Financial Reporting Standards. *International Business & Economics Research Journal*. Volume 12, Number 2.

58. Elisse B. Walter, 2008. Roadmap for the Potential Use of Financial Statements. <<http://www.sec.gov/news/speech/2008/spch082708ebw.htm>>. [Accessed August 12, 2010]

59. Enthoven, A., 1965. Economic development and accountancy. *Journal of Accountancy*, (August).

60. European Commission, 1995. Accounting Harmonisation : A New Strategy Vis-A-Vis International Harmonisation. COM 95 (508) EN. [on line] Available at: <<http://aei.pitt.edu/4996/>> [Accessed Dec 12, 2011]

61. European Union Center of North Carolina, 2000. The EU and the Global Convergence in Accounting Standards. [on line] Available at: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:6yv-YIVBxusJ:www.unc.edu/depts/europe/business_media/businessbriefs/Brief0709-accounting-standards.pdf+The+EU+and+the+Global+Convergence+in+Accounting+Standards&hl=en&gl=vn&pid=bl&srcid=ADGEESg4pSRASoB_KAHEVNodlCJfOKrrrU2BakZODsxObyi9BP_sh5pxIOG0RfufWAhuIdq2MmgwaBnuOheJ7m2ZaOBdAfSXkMjnZc>

Yog2URgrP-UgIpCwGyZjqN9l3GNLq-

zlrZTbwv&sig=AHIEtbRcBL1RGLjjeQcaYeIhvx6rakULjg> [Accessed Jun 12, 2011]

62. Evans, T. G. & Taylor, M., 1982. "Bottom Line Compliance" with the IASC: A Comparative Analysis. *International Journal of Accounting*, 18(1).

63. FASB, 2010. Rules of Procedure. Financial Accounting Standards Board. [on line] Available at: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175822153159&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>> [Accessed August 12, 2011]

64. FASB & IASB, 2012. Note from IASB on Governance Enhancements. April 2012. [on line] Available at: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:Psun1xp40fkJ:www.financialstabilityboard.org/publications/r_120420d.pdf+FASB+%26+IASB,+2012.+Note+from+IASB+on+Governance+Enhancements.+April+2012.&hl=en&gl=vn&pid=bl&srcid=ADGEESj9rrqR0W74NIZwUYJusdNJ0GAhCDqKBGw59eeOMjJoJLh-NUvA82ZLupVKDQpP8T05GVnvqdcLaUIXs1VKpR-g1rHPT5AupVGV6CWq7sT7cUHf2SweooO1wKaVuwwkonJkzT8LBH&sig=AHIEtbQeFokkjI9gspIZ0hSJhnYP9kzMSQ> Accessed August 12, 2012]

65. Finch, N., 2009. Towards an understanding of cultural influence on the international practice of accounting. *Journal of international business and cultural studies*, 2. [on line] Available at: <<http://aabri.com/manuscripts/09175.pdf>> [Accessed August 12, 2010]

66. Flick, 2006. An Introduction to Qualitative Research. [on line] Available at: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14780880701473623#preview>> [Accessed August 12, 2012]

67. FRSC, 2012. About Philippine Institute of Certified Public Accountants. [on line] Available at: <<http://www.picpa.com.ph/Philippine-Financial-Reporting-Standards/About-FRSC.aspx>> [Accessed August 12, 2012]

68. Garrido et al, 2002. Measurement of formal harmonization progress:: The IASC experience. *The International Journal of Accounting*, 37(1). [on line] Available at:

<<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706302001449>>[Accessed October 2, 2012]

69. Gray, S., 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, March. [on line] Available at: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x/abstract>> [Accessed Oct 2, 2011]

70. Hail, L., Leuz, C. & Wysocki, P., 2009. *Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the United States: An analysis of economic and policy factors*. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331> [Accessed Oct 2, 2011]

71. Haniffa, R. & Cooke, T., 2002. Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations. *Abacus*. [on line] Available at: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-6281.00112/abstract>> [Accessed Oct 12, 2011]

72. Herz, R.H. & Petrone, K.R., 2005. International Convergence of Accounting Standards—Perspectives from the FASB on Challenges and Opportunities. *Northwestern Journal of International Law & Business*. [on line] Available at: <http://heinonlinebackup.com/hol-cgi-bin/get_pdf.cgi?handle=hein.journals/nwjilb25§ion=28> [Accessed October 5, 2012].

73. HKICPA, 2006. Setting Hong Kong Financial Reporting Standards. [on line] Available at: <http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeII/preface.pdf> [Accessed Oct 12, 2011]

74. HKICPA, 2010. Hong Kong Institute of CPAs issues new standard for private companies. [on line] Available at: <<http://www.hkicpa.org.hk/en/standards-and-regulations/standards/hkfrs-pe-info-centre/>> [Accessed Oct 12, 2011]

75. Hoai Huong Pham et al, 2011. De jure Convergence between Vietnamese and International Accounting Standards. AFAANZ Annual Conference.

76. Hofstede G., 2012. Cultural Demesion of Vietnam. [on line] Available at: <<http://geert-hofstede.com/vietnam.html>> [Accessed October 4, 2012]

77. Hofstede G., 1984. Cultural dimensions in management and planning [on line] Available at: <<http://www.springerlink.com/content/p17811531v546347/>> [Accessed Sep 4, 2011]

78. Hung & Subramanyam, 2004. Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: the Case of Germany. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921> [Accessed Sep 10, 2011]

79. IASB, 2012. *International Accounting Standards Board - A Guide to the IFRS for SMEs*.

80. IASC (1998a), Preface to Statements of International of Accounting Standards approved in November 1982, *International Accounting Standards 1998*, London: International of Accounting Standards Committee.

81. IASC (1998b), IASC Constitution, *International Accounting Standards 1998*, London: International of Accounting Standards Committee.

82. IASC Foundation, 2010. International Financial Reporting Standard – Part A

83. IFRS, 2012a. Access the unaccompanied standards and their technical summaries. [on line] Available at: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx> [Accessed Oct 2, 2012]

84. IFRS, 2012b. The IFRS Foundation and its translation policies. [on line] Available at: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/IFRS-translations/Pages/IFRS-translations.aspx>> [Accessed Oct 2, 2012]

85. IFRS, 2012c. The move towards global standards. [on line] Available at: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Use-around-the-world.aspx>> [Accessed Oct 2, 2012]

86. IFRS Foundation, 2012a. Due Process Handbook for the IASB

87. IFRS Foundation, 2012b. Report to the Trustees of the IFRS Foundation: IFRS Foundation staff analysis of the SEC Final Staff Report - Work Plan for the consideration of incorporating IFRS into the financial reporting system for US issuers. <www.ifrs.org/Use...US.../Analysis-of-SEC-Final-Staff-Report.pdf>. [Accessed Oct 2, 2012]

88. IMF, 2012. Report for Selected Countries and Subjects. <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/02/weodata/weorept.aspx?sy=2010&ey=2017&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&pr1.x=78&pr1.y=8&c=582&s=PCPI%2CPCPIPCH%2CPCPIE%2CPCPIEPCH&grp=0&a=>>> [Accessed Nov 30, 2012]

89. IPTF, 2012. International Practices Task Force Highlight May 22, 2012. [on line] Available at <http://www.thecaq.org/iptf/pdfs/highlights/2012May22IPTF-JointMeetinigHLs.pdf> [Accessed Oct 2, 2011]

90. Iyoha, F. & Oyerinde, D., 2010. Accounting infrastructure and accountability in the management of public expenditure in developing countries: A focus on Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*. [on line] Available at: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235409000689>> [Accessed Oct 2, 2011]

91. KASB, 2012. Korean International Financial Reporting Standards. [on line] Available at: <<http://eng.kasb.or.kr/>> [Accessed Sep 12, 2012]

92. Kranacher, M. J, 2010. Interview with IASB Chair David Tweedie Bringing the World Together on One Standard. *CPA Journal*, October. [online] Available at <<http://www.docstoc.com/docs/68858377/Bringing-the-World-Together-on-One-Standard>> [Accessed Jun 12, 2011]

93. Laili, N., 2008. IFRS Adoption and Organisational Change-Evidence from Malaysia. *Journal of Law and Financial Management*, 7(2). [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1520808> [Accessed Sep 12, 2012]

94. Lainez et al, 1999. The Spanish accounting system and international accounting harmonization. *The European Accounting Review*, 81(1). [on line] Available at: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/096381899336168>> [Accessed Sep 12, 2011]

95. Lasmin, D., 2011a. Empirical Evidence on Formal and Material Harmonization of National Accounting Standards. *Journal of International Business Review*, Forthcoming. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1893645> [Accessed Oct 2, 2011]

96. Lasmin, D., 2011b. The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on International Trade and Investments in Developing Countries. *Journal of Economics and Economic Education*. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1895121> [Accessed Sep 12, 2012]

97. Lee, G. & Fargher, N., 2010. Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment? [on line] Available at: <<http://ssrn.com/abstract=1686571>> [Accessed Oct 12, 2011]

98. Lisa Nguyen et al, 2012. Resistance or change in the Vietnamese accounting field?. ARA 2012 Conference.

99. Martin, K., Rajapatirana, K. & Athokorala, P., 2003. Vietnam: Deepening Reforms for Rapid Export Growth. *Forum on Vietnam Accession to WTO*. [on line] Available at: <<http://scholar.google.com/scholar?hl=en&btnG=Search&q=intitle:Vietnam++Deepening+Reforms+for+Rapid+Export+Growth#0>> [Accessed Jun 14, 2012].

100. MASB, 2012. Malaysia Accounting Standards. [online] Available at: <http://www.masb.org.my/index.php?option=com_content&view=article&id=1466&Itemid=13> [Accessed Oct 2, 2011]

101. McKinnon, S. M. & Janell P., 1984. The International Accounting Standards Committee: A Performance Evaluation. *International Journal of Accounting*.

102. Mingyi, H. & Subramanyam, K.R., 2007. Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12(4). [online] Available at: <<http://www.springerlink.com/content/6183272780417756/>> [Accessed Jun 12, 2011]

103. Munter, P. & Reckers, P., 2009. Collegiate Accounting Curricula In The United States: 2008 A Survey of the Current State of Education Conducted by KPMG and the Education Committee of the American. *Issues in Accounting Education*, 24(2). [online] Available at: <<http://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/iace.2009.24.2.131>> [Accessed Jun 12, 2011]

104. Nair, R. & Frank, W., 1980. The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *Accounting Review*, LV(3).

[online] Available at:
<<http://www.jstor.org/discover/10.2307/246406?uid=3739320&uid=2&uid=4&sid=21101154891933>> [Accessed Jun 12, 2011]

105. Nicolaisen, 2005. A Securities Regulator Looks at Convergence.
<<http://www.sec.gov/news/speech/spch040605dtn.htm>> [Accessed Sep 12, 2012]

106. Nguyen, A. & Gong, G., 2012. Vietnamese Accounting Reform and International Convergence of Vietnamese Accounting Standards. *International Journal of Business and Management*, 7(10), pp.26–36. [on line] Available at:
<<http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/15097>> [Accessed October 5, 2012].

107. Nguyen Cong Phuong & Jacques Richard, 2011. Economic Transition and Accounting System Reform in Vietnam. *European Accounting Review*.

108. Nguyen Cong Phuong & Tran dinh Khoi Nguyen, 2012. International harmonization and national particularities of accounting - Recent accounting development in Vietnam. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3, pp. 431-451

109. Nobes, C.W., 1990. Compliance by US corporations with IASC standards. *The British Accounting Review*, 22(1). [on line] Available at:
<<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/089083899090114W>> [Accessed October 5, 2012].

110. Nobes & Parker (1995), *Comparative International Accounting*, Prentice Hall.

111. Nobes, C., 1998. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*. [on line] Available at:
<<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-6281.00028/abstract>> [Accessed October 5, 2012].

112. Noravesh, I., Dilami, Z.D. & Bazaz, M.S., 2007. The impact of culture on accounting: does Gray's model apply to Iran? *Review of Accounting and Finance*, 6(3). [on line] Available at:
<<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1623717&show=abstract>> [Accessed October 5, 2012].

113. N. Yamaji et al, 2012. IFRS Adoption in Japan: Road Map and Challenges. *Journal of Business and Accounting*, Vol. 5, No. 1.
114. Olesen, K. & Cheng, F., 2011. Convergence of accounting standards does not always lead to convergence of accounting practices: The case of China. *Journal of Business and Accounting*, 4(1). [on line] Available at: <<http://biomed2011.um.edu.my/filebank/articles/3177/23-58KarinOlesen.pdf>> [Accessed October 5, 2012].
115. Peng, S. & Tondkar, R., 2008. Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices?: A Study from China. *The International Journal of Accounting*, 43. [on line] Available at: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706308000836>> [Accessed October 5, 2012].
116. Philippines Securities and Exchange Commission, 2010. Notice on the Adoption of the PFRS for SMEs. [on line] Available at: <<http://www.sec.gov.ph/notices/notices/notice%20-%20pfrs%20for%20smes%20implementation%20guide.pdf>> [Accessed Oct 5, 2011]
117. R. Micheline & Cong Phuong Nguyen, 2007. The New System of Business Accounting in Vietnam: An Empirical Valuation.
118. PricewaterhouseCoopers, 2008. Similarities and Differences - A Comparison of IFRS and Thai GAAP, Vietnamese GAAP, Cambodian GAAP and Laos GAAP. [on line] Available at: <http://www.pwc.com/en_VN/vn/publications/assets/similarities_and_differences_gaa p.pdf> [Accessed Oct 2, 2011]
119. PricewaterhouseCoopers, 2011. Adoption IFRS in Thailand. [on line] Available at: <<http://www.pwc.com/th/en/ifrs/adoption.jhtml>> [Accessed Oct 12, 2011]
120. Ramanna, K., 2011. The international politics of IFRS harmonization. Harvard Business School Accounting. [on line] Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1875682> [Accessed Mar 12, 2011]
121. Robert, C. et al., 1998. *International Financial Accounting: A Comparative Approach*. Financial Times Pitman Publishing.

122. Robert, C. et al., 2005. *International Financial Accounting: A Comparative Approach*. Financial Times Pitman Publishing.

123. Schweikart J., Gray S., 1996. An Interview with Sir Bryan Carsberg, Secretary-General of the International Accounting Standards Committee. *Accounting Horizons*, 10(1). [on line] Available at: <<http://elibrary.ru/item.asp?id=2572654>> [Accessed Mar 12, 2011]

124. SEC, 2011. Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers - Exploring a Possible Method of Incorporation. <<http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-paper-052611.pdf>>

125. SEC, 2012. Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers- Final Staff Report. <<http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>>

126. Sunder, S., 2009. IFRS and the Accounting Consensus. *Accounting Horizons*, 23(1), pp.101–111. [on line] Available at: <<http://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/acch.2009.23.1.101?journalCode=acch>> [Accessed Mar 12, 2011]

127. Tay, J. & Parker, R., 1990. Measuring international harmonization and standardization. *Abacus*, 26(1). [on line] Available at: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6281.1990.tb00233.x/abstract>> [Accessed Mar 12, 2011]

128. Tweedie, D. & Seidenstein, T., 2005. Setting a global standard: The case for accounting convergence. *Northwestern Journal of International Law & Business*. [on line] Available at: <<http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/nwjilb25&div=26&id=&page=>>> [Accessed Mar 12, 2011]

129. Tweedie D. & Whittington, 1984. The debate on inflation accounting. [online] Available at: <<http://trove.nla.gov.au/work/22105577?selectedversion=NBD3187732>> [Accessed Mar 12, 2011]

130. UNCTAD, 2012. World Investment Report 2012 Towards a New Generation of Investment Policies Country fact sheet : Viet Nam. [online] Available at: < http://unctad.org/sections/dite_dir/docs/wir12_fs_vn_en.pdf > [Accessed Oct 2, 2012]

131. Van Der Tas, L., 1992. Evidence of EC financial reporting practice harmonization The case of deferred taxation. *The European Accounting Review*, May. [online] Available at: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/096381892000000004>> [Accessed Oct 12, 2011]

132. Verriest, A., Gaeremynck, A. & Thornton, D., 2011. The Impact of Corporate Governance on IFRS Adoption Choices. *European Accounting Review*. [online] Available at: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2011.644699>> [Accessed Oct 2, 2012]

133. Vicky Cole, Branson, J. & Breesch, D., 2010. The Illusion of Comparable European IFRS Financial Statements-The View of Auditors, Analysts and Other Users. [on line] Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1521445 [Accessed October 4, 2012].

134. World Bank, 2006. Report On The Observance Of Standards And Codes - Accounting and Auditing Update - The Philippines. <www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_phl_2006.pdf>. [Accessed October 24, 2012].

135. World Bank, 2006b. Vietnam - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) : corporate governance country assessment. <http://www.worldbank.org/en/country/vietnam/research/all?qterm=&docty_exact=Corporate+Governance+Assessment+%28ROSC%29>. [Accessed October 4, 2012].

136. World Bank, 2008. *Report On The Observance Of Standards And Codes – Accounting and Auditing - Kingdom Of Thailand*.

137. World Bank, 2009. *Report on the Observance of Standard and Codes – Accounting and Auditing - China*.

138. World Bank, 2011a. *Report On The Observance Of Standards And Codes - Accounting and Auditing -Indonesia*.

139. World Bank, 2001b. *Report On The Observance Of Standards And Codes –Accounting and Auditing - The Philippines*.

140. Xiao Zezhong, J., Weetman, P. & Sun, M., 2004. Political Influence and Coexistence of a Uniform Accounting System and Accounting Standards: Recent Developments in China. *Abacus*, 40(2). [online] Available at: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6281.2004.00151.x/abstract?deniedAccessCustomisedMessage=&userIsAuthenticated=false>> [Accessed Oct 12, 2011]

141. Zeff, S., 2007. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(4). [online] Available at: <<http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Some%20Obstacles.pdf>> [Accessed Oct 2, 2011]

142. Zhang & Qu, 2010. Measuring the convergence of national accounting standards with international financial reporting standards: The application of fuzzy clustering analysis. *The International Journal of Accounting* 45 (2010) 334–355. [online] Available at: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706310000646>>. [Accessed Oct 2, 2011]

Các bảng và phụ lục

Bảng 2.1

**Vốn sản xuất kinh doanh bình quân hàng năm của các doanh nghiệp
phân loại theo loại hình doanh nghiệp**

Đơn vị tính: nghìn tỷ đồng

	2005	2006	2007	2008	2009
TỔNG SỐ	2430,7	3035,4	4158,0	5728,1	7780,2
Doanh nghiệp nhà nước	1333,9	1576,0	1956,9	2339,2	3009,2
Trung ương	1161,6	1388,8	1736,4	2051,3	2740,2
Địa phương	172,3	187,2	220,5	287,9	269,0
Doanh nghiệp ngoài nhà nước	607,3	854,8	1442,3	2395,2	3549,2
Tập thể	15,1	17,9	22,8	40,7	49,1
Tư nhân	62,2	81,2	104,6	149,2	188,8
Loại khác	530,0	755,7	1314,9	2205,3	3311,3
Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	489,5	604,6	758,7	993,8	1221,8
Doanh nghiệp đầu tư 100% vốn nước ngoài	277,2	362,6	488,1	668,7	847,6
Doanh nghiệp liên doanh với nước ngoài	212,3	242,0	270,6	325,1	374,2

Nguồn: Tổng cục Thống kê (2010)

**Cơ cấu vốn sản xuất kinh doanh bình quân hàng năm của các doanh nghiệp
phân loại theo loại hình doanh nghiệp**

	2005	2006	2007	2008	2009
TỔNG SỐ	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Doanh nghiệp nhà nước	54,9	51,9	47,1	40,8	38,7
Trung ương	47,8	45,7	41,8	35,8	35,2
Địa phương	7,1	6,2	5,3	5,0	3,5
Doanh nghiệp ngoài nhà nước	25,0	28,2	34,7	41,8	45,6
Tập thể	0,6	0,6	0,6	0,7	0,6
Tư nhân	2,6	2,7	2,5	2,6	2,4
Loại khác	21,8	24,9	31,6	38,5	42,6
Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	20,1	19,9	18,2	17,4	15,7
Doanh nghiệp đầu tư 100% vốn nước ngoài	11,4	11,9	11,7	11,7	10,9
Doanh nghiệp liên doanh với nước ngoài	8,7	8,0	6,5	5,7	4,8

Nguồn: Tổng cục Thống kê (2010)

Bảng 2.2

**Số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh
phân loại theo loại hình doanh nghiệp**

	2005	2006	2007	2008	2009
TỔNG SỐ	112950	131318	155771	205688	248847
Doanh nghiệp nhà nước	4086	3706	3494	3286	3369
Trung ương	1825	1744	1719	1629	1810
Địa phương	2261	1962	1775	1657	1559
Doanh nghiệp ngoài nhà nước	105167	123392	147316	196776	238932
Tập thể	6334	6219	6689	13532	12249
Tư nhân	34646	37323	40468	46530	47839
Loại khác	64187	79850	100159	136714	178844
Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	3697	4220	4961	5626	6546
Doanh nghiệp đầu tư 100% vốn nước ngoài	2852	3342	4018	4612	5412
Doanh nghiệp liên doanh với nước ngoài	845	878	943	1014	1134

Nguồn: Tổng cục Thống kê (2010)

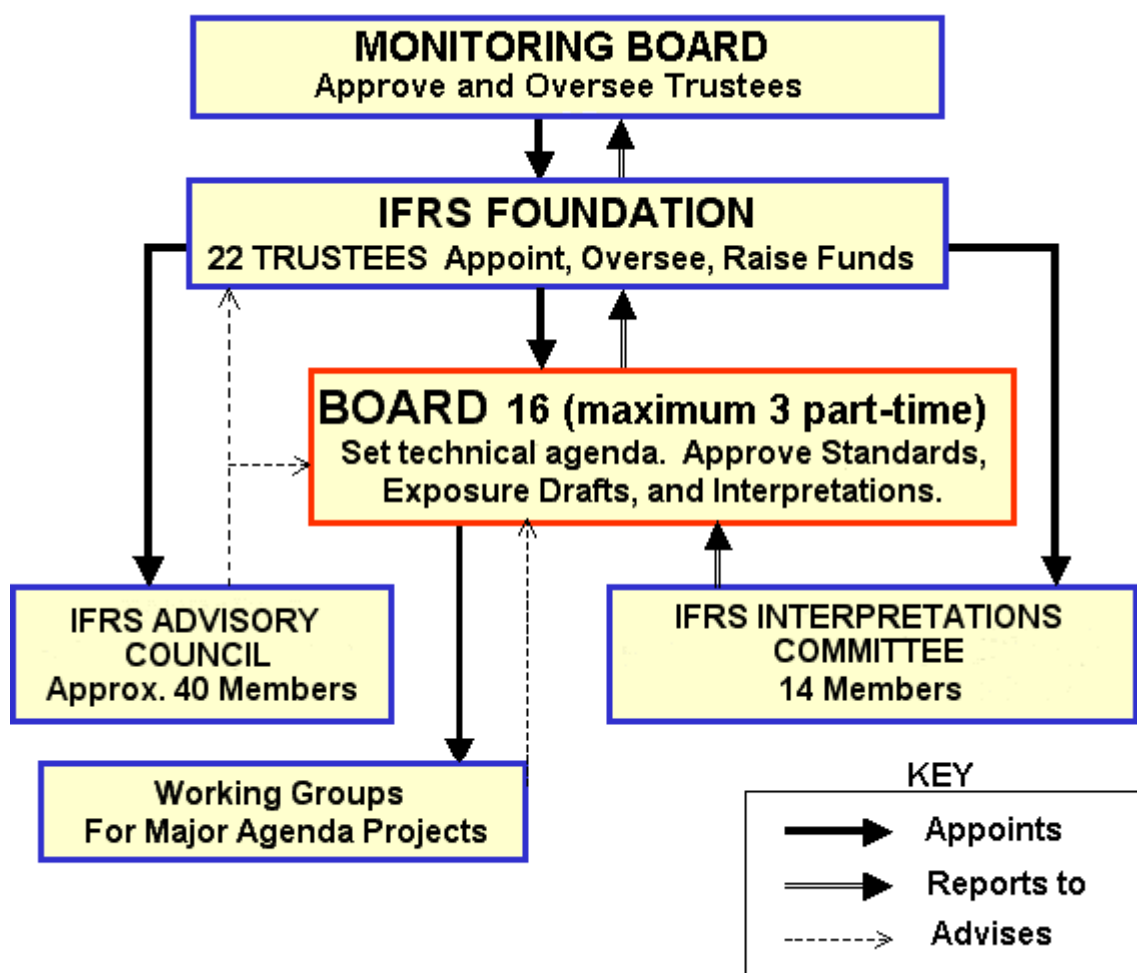
**Cơ cấu doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh
phân loại theo loại hình doanh nghiệp**

	2005	2006	2007	2008	2009
TỔNG SỐ	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Doanh nghiệp nhà nước	3,6	2,8	2,2	1,6	1,3
Trung ương	1,6	1,3	1,1	0,8	0,7
Địa phương	2,0	1,5	1,1	0,8	0,6
Doanh nghiệp ngoài nhà nước	93,2	94,0	94,6	95,7	96,0
Tập thể	5,6	4,7	4,3	6,6	4,9
Tư nhân	30,7	28,4	26,0	22,6	19,2
Loại khác	56,8	60,9	64,3	66,5	71,9
Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	3,2	3,2	3,2	2,7	2,7
Doanh nghiệp đầu tư 100% vốn nước ngoài	2,5	2,5	2,6	2,2	2,2
Doanh nghiệp liên doanh với nước ngoài	0,7	0,7	0,6	0,5	0,5

Nguồn: Tổng cục Thống kê (2010)

Phụ lục 1

Tổ chức lập qui của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế



Nguồn: www.iasplus.com (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 2

Khuôn mẫu lý thuyết về việc lập và trình bày báo cáo tài chính (IFRS Framework)

Nội dung IFRS Framework bao gồm 4 chương, cụ thể:

Chương 1: báo cáo tài chính cho mục tiêu chung

Những người sử dụng báo cáo tài chính (BCTC) cho mục tiêu chung là các nhà đầu tư hiện tại và tương lai, các chủ nợ những người sử dụng thông tin để ra quyết định về việc mua, bán hay cầm giữ công cụ vốn hoặc công cụ nợ và cung cấp hay vay mượn các khoản nợ.

Những người sử dụng cần thông tin về các nguồn lực của doanh nghiệp không chỉ đánh giá dòng tiền trong tương lai mà còn sử dụng các nguồn lực hiện hữu của doanh nghiệp.

IFRS Framework cũng lưu ý rằng BCTC cho mục tiêu chung không thể cung cấp tất cả thông tin cho những người sử dụng trong việc ra quyết định.

Chương 2: Doanh nghiệp báo cáo

Doanh nghiệp báo cáo là khu vực giới hạn của hoạt động kinh tế mà thông tin tài chính của doanh nghiệp rất hữu ích cho các nhà đầu tư vốn tương lai, các chủ nợ nhằm đánh giá hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực đã cung cấp. Doanh nghiệp báo cáo có 3 đặc trưng:

- Hoạt động kinh tế của doanh nghiệp đã, đang và sẽ được quản lý, kiểm soát.
- Hoạt động kinh tế được tách biệt giữa các doanh nghiệp khác nhau.
- Thông tin tài chính về hoạt động kinh tế của doanh nghiệp là hữu ích trong việc ra quyết định để đánh giá việc sử dụng nguồn lực đã cung cấp.

Báo cáo tài chính hợp nhất

Một doanh nghiệp kiểm soát doanh nghiệp khác khi doanh nghiệp đó có quyền hạn để điều hành hoạt động doanh nghiệp khác nhằm đem lại những lợi ích cho doanh nghiệp đó.

Nếu một doanh nghiệp kiểm soát mà doanh nghiệp này kiểm soát một hoặc các doanh nghiệp khác thì phải trình bày BCTC hợp nhất. BCTC hợp nhất nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho số đông người sử dụng.

Những loại báo cáo tài chính khác

Báo cáo tài chính công ty mẹ

Doanh nghiệp kiểm soát có thể trình bày BCTC nhằm cung cấp thông tin về đầu tư của doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp khác mà doanh nghiệp kiểm soát và thu hồi các khoản đầu tư đó. Như vậy, BCTC công ty mẹ có thể cung cấp thông tin hữu ích nếu những BCTC này được trình bày chung với BCTC hợp nhất.

Báo cáo tài chính kết hợp

Báo cáo tài chính kết hợp bao gồm thông tin về hai hay nhiều doanh nghiệp kiểm soát chung. BCTC kết hợp không bao gồm thông tin về doanh nghiệp kiểm soát và thường được trình bày khi doanh nghiệp kiểm soát không trình bày BCTC. BCTC kết hợp có thể cung cấp thông tin hữu ích về các doanh nghiệp kiểm soát chung như một tập đoàn.

Chương 3: Các đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích

Các đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích là những loại thông tin mà mang lại hữu ích nhất cho những người ra quyết định về doanh nghiệp báo cáo.

Thông tin tài chính là hữu ích khi đảm bảo tính thích hợp và trình bày trung thực trên BCTC. Thông tin tài chính hữu ích nếu đảm bảo có thể so sánh được, đáng tin cậy, kịp thời và có thể hiểu được.

Các đặc điểm chất lượng nền tảng

Thích hợp

Thông tin tài chính thích hợp là có khả năng thực hiện các quyết định khác nhau bởi người sử dụng nếu thông tin tài chính có giá trị dự đoán, giá trị xác thực (hoặc cả hai). Giá trị dự đoán và giá trị xác thực của thông tin tài chính được liên kết với nhau.

Tính trọng yếu là một doanh nghiệp cụ thể đảm bảo tính thích hợp, được căn cứ trên bản chất hay tính chất (hoặc cả hai) của những khoản mục mà những thông tin liên quan đến những khoản mục này thể hiện trên BCTC của một doanh nghiệp cụ thể.

Trình bày trung thực

BCTC cho mục tiêu chung trình bày hiện tượng kinh tế bằng những từ ngữ và các con số. Do đó, để đảm bảo tính hữu ích thông tin tài chính không chỉ thích hợp mà phải trình bày trung thực.

Các đặc điểm chất lượng bổ sung

Có thể so sánh

Thông tin của doanh nghiệp báo cáo được hữu ích hơn nếu thông tin đó được so sánh với những thông tin tương tự của các doanh nghiệp khác hoặc cùng doanh nghiệp nhưng giữa các kỳ hay thời gian khác nhau. Có thể so sánh được cho phép người sử dụng phân biệt và hiểu sự giống nhau hay có khác biệt về các khoản mục.

Có thể kiểm chứng

Có thể kiểm chứng giúp để đảm bảo cho người sử dụng về những thông tin trình bày trung thực đối với các hiện tượng kinh tế. Có thể kiểm chứng đồng nghĩa là những người quan sát độc lập và có kiến thức khác nhau có thể cùng nhất trí với nhau mặc dù không cần thiết thỏa thuận được hoàn tất.

Kịp thời

Kịp thời có nghĩa là thông tin có sẵn sàng cho việc ra quyết định một cách đúng lúc.

Có thể hiểu được

Phân loại và trình bày thông tin rõ ràng và súc tích giúp thông tin có thể hiểu được. Mặc dù một số hiện tượng kinh tế phức tạp và không dễ dàng để hiểu ngoại trừ những thông tin về BCTC chưa hoàn tất. BCTC được trình bày cho người sử dụng là những người có những kiến thức nhất định về kinh doanh và hoạt động kinh tế cũng như có khả năng đánh giá và phân tích thông tin.

Các hạn chế

Chi phí là rào cản trong việc cung cấp thông tin hữu ích. Quan hệ giữa chi phí và lợi ích sẽ ảnh hưởng đến thông tin BCTC chung.

Chương 4: khuôn mẫu chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Giả định cơ bản

IFRS Framework trình bày giả định hoạt động liên tục. Theo đó, BCTC giả định rằng doanh nghiệp sẽ tiếp tục hoạt động nếu không, doanh nghiệp phải công bố và báo cáo trên cơ sở khác.

Các yếu tố của báo cáo tài chính

Những yếu tố liên quan trực tiếp đến bảng cân đối kế toán:

- Tài sản
- Nợ phải trả
- Vốn chủ sở hữu

Những yếu tố liên quan trực tiếp đến bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (KQHĐKD):

- Thu nhập
- Chi phí

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ phản ánh cả những yếu tố trên bảng cân đối kế toán và báo cáo KQHĐKD.

Định nghĩa các yếu tố liên quan đến bảng cân đối kế toán

Tài sản là nguồn lực được kiểm soát bởi doanh nghiệp, là kết quả của sự kiện quá khứ, thu được những lợi ích kinh tế trong tương lai.

Nợ phải trả là một nghĩa vụ của doanh nghiệp phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ và khi thanh toán doanh nghiệp sẽ bị giảm lợi ích kinh tế.

Vốn chủ sở hữu là phần còn lại của tài sản sau khi trừ nợ phải trả.

Định nghĩa các yếu tố liên quan đến báo cáo KQHĐKD

Thu nhập là khoản lợi ích kinh tế gia tăng trong kỳ kế toán hay đó là sự gia tăng về tài sản hoặc giảm nợ phải trả, kết quả làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không phải là sự tham gia góp vốn. Thu nhập bao gồm cả doanh thu và thu nhập khác.

Chi phí là khoản lợi ích kinh tế bị giảm trong kỳ kế toán hay đó là sự giảm về tài sản hoặc tăng nợ phải trả, kết quả làm giảm vốn chủ sở hữu nhưng không phải là sự rút vốn. Chi phí bao gồm cả chi phí kinh doanh và chi phí khác.

Ghi nhận các yếu tố của BCTC

Ghi nhận là qui trình kết hợp các khoản mục trên bảng cân đối kế toán và báo cáo KQHĐKD nhằm thỏa mãn định nghĩa của một yếu tố và đáp ứng điều kiện ghi nhận:

- Có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai phù hợp với khoản mục của doanh nghiệp.
- Giá trị của những khoản mục có thể đánh giá một cách đáng tin cậy.

Điều kiện chung:

Tài sản được ghi nhận trên bảng cân đối kế toán khi tài sản có thể đem lại những lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp và tài sản có giá trị được đánh giá một cách đáng tin cậy.

Nợ phải trả được ghi nhận trên bảng cân đối kế toán khi nợ phải trả làm giảm những lợi ích kinh tế khi thanh toán một nghĩa vụ hiện tại và số tiền đó được đánh giá một cách đáng tin cậy.

Thu nhập được ghi nhận trên báo cáo KQHĐKD khi làm gia tăng những lợi ích kinh tế trong tương lai liên quan đến việc tăng tài sản hay giảm nợ phải trả và được đánh giá một cách đáng tin cậy.

Chi phí được ghi nhận trên báo cáo KQHĐKD khi làm giảm những lợi ích kinh tế trong tương lai liên quan đến làm giảm tài sản hay tăng nợ phải trả và được đánh giá một cách đáng tin cậy.

Đánh giá các yếu tố của báo cáo tài chính

Đánh giá liên quan đến việc xác định giá trị tiền tệ của các yếu tố trên BCTC được ghi nhận và báo cáo.

IFRS Framework đưa ra 4 phương pháp đánh giá:

- Giá gốc
- Giá hiện hành
- Giá trị thuần có thể thực hiện được
- Hiện giá (chiết khấu)

Khái niệm về bảo toàn vốn

- Bảo toàn vốn về mặt tài chính: theo khái niệm này, nếu giá trị tài chính của tài sản thuần cuối kỳ vượt khỏi giá trị tài chính của tài sản thuần đầu kỳ, sau khi loại trừ đi các khoản góp vốn hay phân phối vốn, còn lại là lợi nhuận. Giá trị tài chính có thể đo bằng đơn vị tiền tệ hay đơn vị sức mua cố định.
- Bảo toàn vốn về mặt vật chất: theo khái niệm này, nếu năng lực sản xuất vật chất của doanh nghiệp cuối kỳ vượt khỏi đầu kỳ, sau khi loại trừ các khoản góp vốn hay phân phối vốn, còn lại là lợi nhuận.

Nguồn: www.ifrs.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 3

Các chuẩn mực kế toán và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

STT	Số hiệu	Tên chuẩn mực
01	IAS 1	Trình bày BCTC
02	IAS 2	Hàng tồn kho
03	IAS 7	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
04	IAS 8	Chính sách kế toán, sự thay đổi ước tính kế toán và sai sót
05	IAS 10	Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán
06	IAS 11	Hợp đồng xây dựng
07	IAS 12	Thuế thu nhập doanh nghiệp
08	IAS 16	Nhà xưởng, máy móc và thiết bị
09	IAS 17	Thuê tài sản
10	IAS 18	Doanh thu
11	IAS 19	Phúc lợi của người lao động
12	IAS 20	Kế toán các khoản trợ cấp từ Chính phủ và công bố về sự hỗ trợ từ Chính phủ
13	IAS 21	Ảnh hưởng của sự thay đổi tỷ giá hối đoái
14	IAS 23	Chi phí đi vay
15	IAS 24	Công bố về các bên liên quan
16	IAS 26	Kế toán và báo cáo về các quỹ hưu trí
17	IAS 27	BCTC riêng
18	IAS 28	Đầu tư vào công ty liên kết
19	IAS 29	BCTC trong điều kiện nền kinh tế siêu lạm phát
20	IAS 32	Công cụ tài chính: trình bày
21	IAS 33	Thu nhập trên mỗi cổ phiếu
22	IAS 34	BCTC giữa niên độ
23	IAS 36	Tồn thất tài sản
24	IAS 37	Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng
25	IAS 38	TSCĐ vô hình

26	IAS 39	Công cụ tài chính: ghi nhận và đánh giá
27	IAS 40	Bất động sản đầu tư
28	IAS 41	Nông nghiệp
29	IFRS 1	Áp dụng lần đầu chuẩn mực BCTC quốc tế
30	IFRS 2	Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu
31	IFRS 3	Hợp nhất kinh doanh
32	IFRS 4	Hợp đồng bảo hiểm
33	IFRS 5	Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và ngừng hoạt động
34	IFRS 6	Hoạt động thăm dò và đánh giá khoáng sản
35	IFRS 7	Các nội dung công bố về công cụ tài chính
36	IFRS 8	Các bộ phận hoạt động
37	IFRS 9	Công cụ tài chính
38	IFRS 10	BCTC hợp nhất
39	IFRS 11	Các hình thức liên doanh
40	IFRS 12	Công bố lợi ích trong các doanh nghiệp khác
41	IFRS 13	Đo lường theo giá trị hợp lý

Nguồn: www.ifrs.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 4

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa (IFRS for SMEs)

STT	Phần	Tên các phần
01	Phần 1	Các doanh nghiệp nhỏ và vừa
02	Phần 2	Khái niệm và nguyên tắc
03	Phần 3	Trình bày BCTC
04	Phần 4	Bảng cân đối kế toán
05	Phần 5	Báo cáo KQHĐKD và các khoản thu nhập
06	Phần 6	Báo cáo tình hình thay đổi vốn và KQHĐKD, tiền lời giữ lại
07	Phần 7	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
08	Phần 8	Thuyết minh trên BCTC
09	Phần 9	BCTC hợp nhất và BCTC riêng
10	Phần 10	Chính sách kế toán, ước tính và sai sót
11	Phần 11	Công cụ tài chính cơ bản
12	Phần 12	Ban hành công cụ tài chính khác
13	Phần 13	Hàng tồn kho
14	Phần 14	Đầu tư liên kết
15	Phần 15	Đầu tư liên doanh
16	Phần 16	Bất động sản đầu tư
17	Phần 17	Tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình
18	Phần 18	TSCĐ vô hình khác với lợi thế thương mại
19	Phần 19	Hợp nhất kinh doanh và lợi thế thương mại
20	Phần 20	Thuê tài chính
21	Phần 21	Dự phòng và các khoản tiềm tàng
22	Phần 22	Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu
23	Phần 23	Doanh thu
24	Phần 24	Trợ cấp chính phủ
25	Phần 25	Chi phí đi vay

26	Phần 26	Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu
27	Phần 27	Tổn thất tài sản
28	Phần 28	Lợi ích của người lao động
29	Phần 29	Thuế thu nhập
30	Phần 30	Chuyển đổi đồng tiền ngoại tệ
31	Phần 31	BCTC trong điều kiện nền kinh tế siêu lạm phát
32	Phần 32	Sự kiện sau ngày kết thúc niên độ kế toán
33	Phần 33	Công bố các bên liên quan
34	Phần 34	Hoạt động đặc thù
35	Phần 35	Áp dụng lần đầu chuẩn mực BCTC cho doanh nghiệp nhỏ và vừa

Nguồn: www.ifrs.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 5

Các hướng dẫn chuẩn mực kế toán và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

STT	Số hiệu	Tên hướng dẫn, giải thích
01	SIC 7	Sử dụng đồng Euro
02	SIC 10	Trợ cấp của nhà nước – Trường hợp không có quan hệ cụ thể với hoạt động kinh doanh
03	SIC 15	Thuê hoạt động – Các ưu đãi
04	SIC 25	Thuế thu nhập doanh nghiệp – Thay đổi tình trạng thuế của doanh nghiệp hoặc cổ đông
05	SIC 27	Thuê tài sản – Đánh giá bản chất của giao dịch qua hình thức pháp lý của hợp đồng
06	SIC 29	Công bố - Các hợp đồng nhượng quyền dịch vụ
07	SIC 31	Doanh thu – Giao dịch trao đổi trong dịch vụ quảng cáo
08	SIC 32	Tài sản vô hình – Giá gốc của website
09	IFRIC 1	Thay đổi các khoản nợ hiện hành do nghĩa vụ phải thanh lý, phục hồi tài sản cố định và các khoản nợ tương tự
10	IFRIC 2	Cổ phần của thành viên hợp tác xã và các công cụ tương tự
11	IFRIC 4	Xác định một hợp đồng có bao gồm hoạt động thuê hay không
12	IFRIC 5	Quyền có lợi ích trong các quỹ về thanh lý, phục hồi và tái tạo môi trường
13	IFRIC 6	Nghĩa vụ phát sinh khi tham gia thị trường đặc biệt – Thiết bị điện và điện tử phế thải
14	IFRIC 7	Áp dụng phương pháp điều chỉnh BCTC theo IAS 29 – BCTC trong điều kiện nền kinh tế siêu lạm phát
15	IFRIC 10	BCTC giữa niên độ và sự giảm phát
16	IFRIC 12	Hợp đồng nhượng quyền dịch vụ
17	IFRIC 13	Chương trình ưu đãi khách hàng
18	IFRIC 14	Hướng dẫn IAS 19: Giới hạn trên tài sản về phúc lợi của người lao động, yêu cầu tài trợ tối thiểu và mối quan hệ hỗ tương

19	IFRIC 15	Thỏa thuận về xây dựng bất động sản
20	IFRIC 16	Dự phòng rủi ro đối với khoản đầu tư thuần vào hoạt động kinh doanh ở nước ngoài
21	IFRIC 17	Phân phối tài sản phi tiền tệ cho chủ sở hữu
22	IFRIC 18	Chuyển nhượng tài sản từ phía khách hàng
23	IFRIC 19	Thanh toán nợ tài chính bằng công cụ vốn
24	IFRIC 20	Chi phí trong ngành khai khoáng

Nguồn: www.ifrs.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 6

Báo cáo khuôn mẫu kế toán tài chính (SFAC)

SFAC	Nội dung
SFAC 1	Mục đích BCTC của doanh nghiệp kinh doanh (được thay thế bởi SFAC 8)
SFAC 2	Tiêu chuẩn chất lượng của thông tin kế toán (được thay thế bởi SFAC 8)
SFAC 3	Các yếu tố của BCTC (được thay thế bởi SFAC 6)
SFAC 4	Mục đích BCTC của tổ chức phi lợi nhuận
SFAC 5	Ghi nhận và đánh giá trong BCTC của doanh nghiệp kinh doanh
SFAC 6	Các yếu tố của BCTC: - BCTC gồm 10 yếu tố, cụ thể: Tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu, Đầu tư của chủ sở hữu, Phân phối của chủ sở hữu, Lợi nhuận tổng hợp, Doanh thu, Chi phí, Thu nhập khác và Chi phí khác. - BCTC gồm 5 loại giá, như: giá gốc, hiện giá, giá thị trường, giá hiện hành và giá trị thuần có thể thực hiện được.
SFAC 7	Sử dụng các dòng tiền và hiện giá để đánh giá trong kế toán
SFAC 8	Khuôn mẫu khái niệm về BCTC

Nguồn: www.fasb.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 7

Bộ chuẩn mực kế toán

Chủ đề	Nội dung
Chủ đề 100	Nguyên tắc chung
Chủ đề 200	Trình bày
Chủ đề 300	Tài sản
Chủ đề 400	Nợ phải trả
Chủ đề 500	Vốn chủ sở hữu
Chủ đề 600	Doanh thu
Chủ đề 700	Chi phí
Chủ đề 800	Nghiệp vụ mở rộng
Chủ đề 900	Ngành nghề

Nguồn: www.fasb.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 8

Các hướng dẫn, giải thích chuẩn mực (FASB Interpretations)

STT	Nội dung
1	Những thay đổi kế toán liên quan đến hàng tồn kho
2	Lãi suất trên thỏa thuận nợ theo Luật Phá sản Liên bang
3	Kế toán các khoản hưu trí theo Luật Hưu trí của người lao động năm 1974
4	Áp dụng FASB 2, kế toán hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua
5	Áp dụng FASB 2, kế toán trong giai đoạn phát triển
6	Áp dụng FASB 2, phần mềm vi tính
7	Áp dụng FASB 7, BCTC đối với doanh nghiệp hoạt động được thiết lập
8	Phân loại nghĩa vụ ngắn hạn trước khi chuyển đổi chứng khoán dài hạn được trình bày trong FASB 6
9	Áp dụng ABP 16, 17 khi tổ chức tiết kiệm và cho vay hoặc tổ chức tương tự được mua trong hợp nhất kinh doanh theo phương pháp giá mua
10	Áp dụng FASB 12, BCTC cá nhân
11	Thay đổi giá trị thị trường sau ngày lập bảng CĐKT
12	Kế toán các khoản giảm giá được lập trước đó
13	Hợp nhất công ty mẹ và các công ty con tại những ngày khác nhau của bảng cân đối kế toán
14	Ước tính hợp lý các khoản lỗ
15	Chuyển đổi giá phí mua lại theo chính sách không tính khấu hao của công ty bảo hiểm nhân thọ
16	Làm rõ định nghĩa chứng khoán vốn theo thị trường thành không thị trường
17	Áp dụng mức thấp hơn giữa giá gốc và giá thị trường của BCTC chuyển đổi
18	Kế toán thuế thu nhập giữa niên độ
19	Các khoản đảm bảo của người thuê về giá trị thanh lý của tài sản thuê
20	Báo cáo kế toán thay đổi theo IACPA

21	Kế toán cho thuê trong hợp nhất kinh doanh
22	Áp dụng điều kiện hoàn nhập đối với khác biệt về thời gian
23	Thuê tài sản của các doanh nghiệp Nhà nước
24	Thuê tài sản liên quan đến một phần của tòa nhà
25	Kế toán các khoản giảm thuế đầu tư không sử dụng
26	Kế toán mua tài sản thuê bởi bên đi thuê trong suốt thời hạn thuê
27	Kế toán các khoản lỗ của hợp đồng thuê phụ
28	Kế toán các quyền tăng giá cổ phiếu, các quyền chọn, thưởng cổ phiếu khác
29	Báo cáo các quyền lợi về thuế khi sắp xếp các khoản đầu tư trong công ty con và các bên nhận đầu tư khác
30	Kế toán chuyển đổi không tự nguyện tài sản phi tiền tệ thành tài sản tiền tệ
31	Xử lý các khoản thanh toán bằng cổ phiếu trong việc tính thu nhập trên mỗi cổ phiếu
32	Áp dụng giới hạn tỷ lệ phần trăm khi ghi nhận khoản giảm thuế đầu tư
33	Áp dụng FASB 34 đối với hoạt động sản xuất gas, dầu được tính theo phương pháp toàn bộ chi phí
34	Công bố bảo hành gián tiếp đối với các khoản nợ của doanh nghiệp khác
35	Điều kiện áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu trong các khoản đầu tư và cổ phiếu thưởng
36	Kế toán các giếng dầu đang thăm dò ở cuối kỳ
37	Kế toán điều chỉnh khi bán một phần đầu tư ở doanh nghiệp nước ngoài
38	Xác định ngày đối với quyền chọn, mua, thưởng cổ phiếu liên quan đến cổ phiếu thứ cấp
39	Bù trừ các khoản liên quan đến một số hợp đồng
40	Áp dụng các nguyên tắc kế toán được áp dụng chung đối với doanh nghiệp bảo hiểm nhân thọ và doanh nghiệp khác
41	Bù trừ các khoản liên quan đến một số thỏa thuận mua lại hoặc hoàn trả việc mua lại
42	Kế toán chuyển đổi tài sản của tổ chức phi lợi nhuận được quyền thay đổi

43	Doanh thu bất động sản
44	Kế toán các nghiệp vụ chắc chắn liên quan đến đền bù cổ phiếu, hướng dẫn ABP 25
45	Kế toán cho bên bảo lãnh và yêu cầu trình bày đối với các khoản bảo lãnh bao gồm các khoản bảo lãnh gián tiếp đối với khoản nợ của các bên khác
46	Hợp nhất các doanh nghiệp có lợi ích khác nhau
47	Kế toán liên quan đến nghĩa vụ thanh lý tài sản có điều kiện
48	Kế toán cho các khoản không chắc chắn đối với thuế thu nhập

Nguồn: www.fasb.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 9

Xử lý các vấn đề phát sinh (EITF)

Nội dung	Số lượng
Thuế thu nhập	41
Các tổ chức tài chính	39
Công cụ tài chính	124
Tài chính ngoài bảng cân đối kế toán	16
Phúc lợi của người lao động	51
Hợp nhất kinh doanh/ cơ sở mới	74
Hàng tồn kho, TSCĐ, thuê tài chính	58
Bất động sản	22
Khác	91

Nguồn: www.fasb.org (cập nhật ngày 30/6/2012)

Phụ lục 10

Hệ thống chuẩn mực kế toán Trung quốc

STT	Tên chuẩn mực
1	Chuẩn mực cơ bản
2	Hàng tồn kho
3	Đầu tư vốn dài hạn
4	Bất động sản đầu tư
5	TSCĐ hữu hình
6	Tài sản sinh học
7	TSCĐ vô hình
8	Trao đổi tài sản phi tiền tệ
9	Tồn thất tài sản
10	Các khoản bồi thường người lao động
11	Quỹ phúc lợi
12	Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu
13	Tái cấu trúc nợ
14	Nợ tiềm tàng
15	Doanh thu
16	Hợp đồng xây dựng
17	Trợ cấp chính phủ
18	Chi phí đi vay
19	Thuế thu nhập doanh nghiệp
20	Tỷ giá hối đoái
21	Hợp nhất kinh doanh
22	Thuê tài sản
23	Ghi nhận và đo lường công cụ tài chính
24	Chuyển đổi tài sản tài chính
25	Các khoản phòng ngừa
26	Hợp đồng bảo hiểm trực tiếp

27	Hợp đồng tái bảo hiểm
28	Tài nguyên thiên nhiên ga, dầu
29	Thay đổi chính sách, ước tính và các sai sót
30	Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán
31	Trình bày BCTC
32	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
33	BCTC giữa niên độ
34	BCTC hợp nhất
35	Lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu
36	Báo cáo bộ phận
37	Công bố các bên liên quan
38	Trình bày công cụ tài chính
39	Áp dụng lần đầu đối với các chuẩn mực kế toán (CMKT) của các doanh nghiệp kinh doanh

Nguồn: Deloitte, 2006

Phụ lục 11

Bảng khảo sát ý kiến của

Kiểm toán viên, Ban giám đốc, Trưởng/ phó phòng kế toán và Nhà đầu tư

BẢNG KHẢO SÁT	
Họ và tên:.....	
Email:.....Điện thoại:.....	
Chức vụ:.....Số năm công tác:.....	
Đơn vị công tác:.....	
Địa chỉ đơn vị:.....	
Nội dung khảo sát ý kiến các Kiểm toán viên, Ban giám đốc, Trưởng/ phó phòng kế toán và Nhà đầu tư nhằm phục vụ cho nghiên cứu của luận án tiến sĩ chuyên ngành kế toán tại trường đại học Kinh Tế thành phố Hồ Chí Minh. Chúng tôi rất mong được sự hợp tác của các Kiểm toán viên, Ban giám đốc, Trưởng/ phó phòng kế toán và Nhà đầu tư thông qua bảng khảo sát để quá trình nghiên cứu được thuận lợi và thành công. Trân trọng cảm ơn sự hợp tác của Kiểm toán viên, Ban giám đốc, Trưởng/ phó phòng kế toán và Nhà đầu tư! Thành phố Hồ Chí Minh, ngày 14 tháng 02 năm 2011 (Ký và ghi họ tên)	

BẢNG KHẢO SÁT
HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Mức độ đánh giá	Ghi chú
Vui lòng đánh dấu (x) vào cột đánh giá theo từng mức độ với thang điểm từ 1 đến 5	
1: Chưa đạt; 2: Trung bình; 3: Khá; 4: Tốt; 5: Rất tốt	1
1: Không cần thiết; 2: Chưa cần thiết; 3: Cần thiết; 4: Khá cần thiết; 5: Rất cần thiết	2
1: Không phù hợp; 2: Chưa phù hợp; 3: Phù hợp; 4: Khá phù hợp; 5: Rất phù hợp	3
1: Không hài lòng; 2: Chưa hài lòng; 3: Hài lòng; 4: Khá hài lòng; 5: Rất hài lòng	4
1: Không hữu ích; 2: Chưa hữu ích; 3: Hữu ích; 4: Khá hữu ích; 5: Rất hữu ích	5
1: Không quan tâm; 2: Ít quan tâm; 3: Quan tâm; 4: Khá quan tâm; 5: Rất quan tâm	6
1: Không ảnh hưởng; 2: Ít ảnh hưởng; 3: Ảnh hưởng; 4: Khá ảnh hưởng; 5: Rất ảnh hưởng	7
1: Không ngần ngại; 2: Ít ngần ngại; 3: Ngần ngại; 4: Khá ngần ngại; 5: Rất ngần ngại	8

TT	NỘI DUNG	ĐÁNH GIÁ	GHI CHÚ
NỘI HÀM CHUẨN MỰC KẾ TOÁN			
01	Phạm vi chi phối của các chuẩn mực kế toán (CMKT) đến các hoạt động kinh tế Việt nam hiện nay.		1
02	Sự đầy đủ của các CMKT về: a. Nội dung ghi nhận (một khoản mục đáp ứng về định nghĩa và thỏa mãn các điều kiện qui định) b. Nội dung đánh giá (xác định giá trị tiền tệ của các yếu tố trên báo cáo tài chính) c. Nội dung trình bày thông tin (những thông tin được trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính)	12345 12345 12345	1
03	Tính nhất quán của các CMKT trên quan điểm xử lý về: a. Nội dung ghi nhận b. Nội dung đánh giá c. Nội dung trình bày thông tin	12345 12345 12345	1
04	Tính thống nhất giữa CMKT và chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán về: a. Nội dung ghi nhận b. Nội dung đánh giá c. Nội dung trình bày thông tin	12345 12345 12345	1

KHẢ NĂNG ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VÀO THỰC TIỄN			
05	Khả năng xử lý và giải quyết của các CMKT đối với các vấn đề liên quan đến thực tiễn hoạt động kinh tế Việt nam hiện nay.	1 2 3 4 5	1
06	Các CMKT được triển khai, áp dụng trong thực tiễn về: a. Nội dung ghi nhận b. Nội dung đánh giá c. Nội dung trình bày thông tin	1 2 3 4 5 1 2 3 4 5 1 2 3 4 5	1
07	Mức độ tuân thủ của các công ty trong các CMKT được vận dụng trong thực tiễn về: a. Nội dung ghi nhận b. Nội dung đánh giá c. Nội dung trình bày thông tin	1 2 3 4 5 1 2 3 4 5 1 2 3 4 5	1
08	Trong thực tiễn, khả năng xử lý hài hòa mối quan hệ giữa CMKT và chế độ kế toán cũng như Luật Kế toán.	1 2 3 4 5	1
THỰC TIỄN THÔNG TIN CUNG CẤP TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH			
09	Mức độ hài lòng về mặt số lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.	1 2 3 4 5	4
10	Mức độ hài lòng về mặt chất lượng thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.	1 2 3 4 5	4
11	Nhìn chung, hiện nay mức độ hữu ích về thông tin trên báo cáo tài chính cho việc ra quyết định.	1 2 3 4 5	5
NGHIÊN CỨU HÀNH VI			
12	Sự quan tâm của bạn đến CMKT Việt nam hiện nay	1 2 3 4 5	6
13	Theo bạn mức độ chi phối của các yếu tố môi trường đến việc áp dụng CMKT vào thực tiễn a. Môi trường pháp lý (những qui định về thuế và các qui định pháp luật có liên quan) b. Môi trường kinh doanh (đặc điểm hoạt động kinh tế) c. Môi trường văn hóa (phát triển nghề nghiệp/kiểm soát theo luật định; thống nhất/linh hoạt; thận trọng/lạc quan; bảo mật/ minh bạch) d. Khác (vui lòng điền thông tin và đánh giá mức độ)	1 2 3 4 5 1 2 3 4 5 1 2 3 4 5 1 2 3 4 5	7
14	Theo bạn mức độ ảnh hưởng đến việc áp dụng CMKT vào thực tiễn bởi các nguyên do:		

1

2

3

4

5

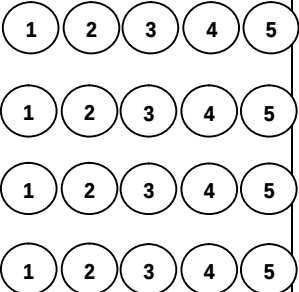
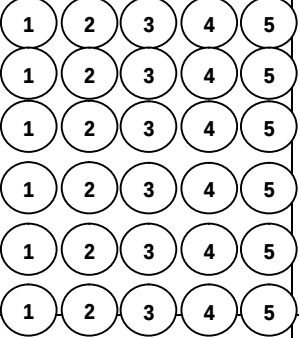
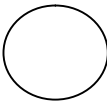
1

2

3

4

5

	a. Bản thân hệ thống CMKT (nội dung phức tạp, ban hành áp dụng cho cả công ty niêm yết và không niêm yết) b. Cơ sở hạ tầng kế toán chưa cao (trình độ nhân viên kế toán còn hạn chế, thích ứng chậm, các hoạt động tư vấn, hướng dẫn ít hoặc kém chất lượng...) c. Các nhà quản lý chưa sẵn lòng (nâng cao năng lực trách nhiệm, áp lực trong công việc, ảnh hưởng lợi ích của nhà quản lý) d. Khác (vui lòng điền thông tin cụ thể và đánh giá mức độ)		7
15	Thực trạng, mức độ ngăn ngại của các đơn vị khi áp dụng CMKT vào thực tiễn bởi: a. Ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế của đơn vị (không còn cơ hội lựa chọn những chính sách kế toán có lợi) b. Tồn kém chi phí khi thực hiện (đào tạo nhân viên, đổi mới tổ chức hệ thống quản lý) c. Áp lực về trách nhiệm cung cấp thông tin (tính đầy đủ, hợp lý và minh bạch cho các đối tượng sử dụng) d. Khác (vui lòng điền thông tin cụ thể và đánh giá mức độ)		8
16	Đối với ban giám đốc và các nhà quản lý, mức độ ngăn ngại khi áp dụng CMKT vào thực tiễn vì: a. Ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích cá nhân (thu nhập và phúc lợi xác định từ kết quả hoạt động kinh doanh) b. Chưa am hiểu rành mạch, tường tận. c. Áp lực và trách nhiệm d. Cần thiết nhưng còn hoài nghi hiệu quả mang lại e. Không cần thiết f. Khác (vui lòng điền thông tin cụ thể và đánh giá mức độ)		8
17	Trong xu hướng hội nhập kế toán quốc tế, mức độ cần thiết CMKT Việt nam được chuẩn hóa theo CMKT quốc tế. 		2
18	Mức độ sẵn lòng của các đơn vị tuân thủ (áp dụng toàn bộ) theo CMKT quốc tế. 		4
19	Nếu được tự nguyện áp dụng toàn bộ theo CMKT quốc tế, thời gian (năm) dự kiến để các đơn vị chuyển đổi, áp dụng (tính từ năm 2011). 		

Phụ lục 12

Bảng khảo sát ý kiến chuyên gia

BẢNG KHẢO SÁT Ý KIẾN CHUYÊN GIA	
Họ và tên:.....	
Email:.....	Điện thoại:.....
Chức vụ:.....	
Đơn vị công tác:.....	
Địa chỉ đơn vị:.....	
Nội dung khảo sát ý kiến các chuyên gia nhằm phục vụ cho nghiên cứu của luận án tiến sĩ chuyên ngành kế toán tại trường đại học Kinh Tế thành phố Hồ Chí Minh. Chúng tôi rất mong được sự hợp tác của các chuyên gia thông qua bảng khảo sát để quá trình nghiên cứu được thuận lợi và thành công. Trân trọng cảm ơn sự hợp tác của chuyên gia! Thành phố Hồ Chí Minh, ngày 15 tháng 07 năm 2012	

Sự khác biệt giữa VAS – IFRS

Mức độ đánh giá Vui lòng đánh dấu (x) vào cột đánh giá theo từng mức độ với thang điểm từ 1 đến 5 Cột: “Mức độ khác biệt” : 1: Không khác biệt; 2: Ít khác biệt; 3: Khác biệt; 4: Khá khác biệt; 5: Rất khác biệt Cột: “Mức độ cần thiết” : 1: Không cần thiết; 2: Chưa cần thiết; 3: Cần thiết; 4: Khá cần thiết; 5: Rất cần thiết													
ST T	Ký hiệu VAS	Tên VAS	Nội dung	Mức độ khác biệt					Mức độ cần thiết chỉnh sửa				
				1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1	VAS 1	Chuẩn chung	Các nguyên tắc và yêu cầu cơ bản	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Các yếu tố của BCTC	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Ghi nhận các yếu tố của BCTC	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
2	VAS 2	Hàng tồn kho	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
3	VAS 3	TSCĐ hữu hình	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
4	VAS 4	TSCĐ vô hình	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
5	VAS 5	Bất động sản đầu tư	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
6	VAS 6	Thuê tài sản	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
7	VAS 7	Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
8	VAS 8	Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
9	VAS 10	Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
10	VAS 11	Hợp nhất kinh doanh	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
11	VAS 14	Doanh thu và thu nhập khác	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
12	VAS 15	Hợp đồng xây dựng	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
13	VAS 16	Chi phí đi vay	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
14	VAS 17	Thuế thu nhập doanh nghiệp	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
			Nội dung	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

			đánh giá											
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
15	VAS 18	Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
16	VAS 19	Hợp đồng bảo hiểm	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
17	VAS 21	Trình bày BCTC	Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
18	VAS 22	Trình bày bổ sung BCTC của các NH và tổ chức TC tương tự	Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
19	VAS 23	Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
20	VAS 24	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
21	VAS 25	BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
22	VAS 26	Thông tin về các bên liên quan	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Nội dung đánh giá	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
23	VAS 27	BCTC giữa niên độ	Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
24	VAS 28	Báo cáo bộ phận	Trình bày – công bố	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
25	VAS 29	Thay đổi chính sách kế toán, ước tính	Nội dung ghi nhận	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
			Nội dung	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	

13	IFRS 9	Công cụ tài chính	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
14	IFRS 11	Các hình thức liên doanh	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
15	IFRS 12	Công bố lợi ích trong các doanh nghiệp khác	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
16	IFRS 13	Đo lường theo giá trị hợp lý	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

Ý kiến của chuyên gia về tiến trình hội tụ của Việt nam

Câu hỏi	Trả lời
1. Quan điểm của chuyên gia về tiến trình hội tụ của Việt nam.	
2. Những yêu cầu cần thiết của các bên (Nhà nước, Tổ chức nghề nghiệp, Doanh nghiệp) trong quá trình hội tụ.	
3. Những khó khăn trong quá trình hội tụ.	
4. Những khuyến nghị cho Việt nam trong quá trình hội tụ.	
5. Các đề xuất và ý kiến khác.	

Phụ lục 13**Tổng hợp kết quả khảo sát về sự khác biệt và mức độ cần thiết để chỉnh sửa**

VAS	Nội dung	SỰ KHÁC BIỆT						MỨC ĐỘ CHỈNH SỬA					
		1	2	3	4	5	6	1	2	3	4	5	6
VAS 1	Các nguyên tắc và yếu tố cơ bản	4	4	3	2	2	2	4	4	3	3	2	2
	Các yếu tố BCTC	1	4	2	2	2	2	1	4	2	3	2	2
	Ghi nhận các yếu tố BCTC	2	4	2	2	2	2	2	4	2	3	2	2
VAS 2	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
	Nội dung đánh giá	3	2	3	2	2	2	3	3	3	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	3	3	2	3	2	2
VAS 3	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
VAS 4	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
	Nội dung đánh giá	3	2	2	2	2	2	3	3	2	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
VAS 5	Nội dung ghi nhận	3	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
	Nội dung đánh giá	3	2	4	2	2	2	3	3	4	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	3	2	2	2	2	3	3	3	2	2
VAS 6	Nội dung ghi nhận	2	2	3	2	2	2	2	3	3	3	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	4	2	2	2	2	3	4	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	4	2	4	2	2	2	4	3	4	3	2	2
VAS 7	Nội dung ghi nhận	3	2	2	2	2	2	3	3	2	3	2	2
	Nội dung đánh giá	3	2	3	2	2	2	3	3	3	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	2	2	3	2	2	3	3	2	4	2	2
VAS 8	Nội dung ghi nhận	3	3	3	2	2	2	3	4	3	3	2	2
	Nội dung đánh giá	3	3	3	2	2	2	3	4	3	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	3	3	3	2	2	3	4	3	4	2	2
VAS 10	Nội dung ghi nhận	3	3	2	2	2	2	3	4	2	3	2	2
	Nội dung đánh giá	3	3	3	2	2	2	3	4	3	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	3	2	2	2	2	3	4	2	2	2	2
VAS 11	Nội dung ghi nhận	4	2	2	2	2	2	4	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	4	2	3	2	2	2	4	3	3	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	2	2	3	2	2	3	3	2	3	2	2
VAS 14	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2

	Nội dung đánh giá	2	2	3	2	2	2	2	3	3	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
VAS 15	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	3	2	2	2	2	3	2	3	2	2
VAS 16	Nội dung ghi nhận	3	2	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	3	2	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	2	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2
VAS 17	Nội dung ghi nhận	3	2	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	3	2	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	2	2	2	2	2	3	3	2	2	2	2
VAS 18	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	3	2	2	2	3	2	3	2	2
VAS 19	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	3	2	2	2	3	2	3	2	2
VAS 21	Trình bày và công bố TT	3	4	3	2	2	2	3	4	3	2	2	2
VAS 22	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
VAS 23	Nội dung ghi nhận	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
VAS 24	Trình bày và công bố TT	3	2	2	3	2	2	3	3	2	3	2	2
VAS 25	Nội dung ghi nhận	3	3	3	2	2	2	3	4	3	2	2	2
	Nội dung đánh giá	3	3	3	3	2	2	3	4	3	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	3	3	3	3	2	2	3	4	3	3	2	2
VAS 26	Nội dung ghi nhận	2	3	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	2	3	2	3	2	2	2	4	2	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	3	2	3	2	2	2	4	2	3	2	2
VAS 27	Trình bày và công bố TT	2	3	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2
VAS 28	Trình bày và công bố TT	2	3	2	2	2	2	2	4	2	1	2	2
VAS 29	Nội dung ghi nhận	2	2	2	1	2	2	2	2	2	1	2	2
	Nội dung đánh giá	2	2	2	1	2	2	2	2	2	1	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
VAS 30	Nội dung ghi nhận	2	3	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
	Nội dung đánh giá	2	3	3	3	2	2	2	3	3	3	2	2
	Trình bày và công bố TT	2	3	2	3	2	2	2	3	2	3	2	2

Phụ lục 14**Tổng hợp kết quả khảo sát về điều kiện cần và đủ**

STT	VAS	NỘI DUNG	ĐIỀU KIỆN CẦN						ĐIỀU KIỆN ĐỦ					
			1	2	3	4	5	6	1	2	3	4	5	6
1	IAS 19	Phúc lợi cho người lao động	3	3	2	3	3	2	3	4	2	3	2	2
2	IAS 20	Kế toán các khoản trợ cấp của Chính phủ và trình bày các khoản hỗ trợ	4	3	2	4	3	2	3	4	2	4	3	2
3	IAS 26	Kế toán và báo cáo quỹ hưu trí	3	3	2	4	3	2	3	4	2	4	2	2
4	IAS 29	BCTC trong điều kiện nền kinh tế siêu lạm phát	3	2	3	5	3	2	2	2	2	5	2	2
5	IAS 32	Công cụ tài chính: Trình bày	5	4	5	5	4	4	3	3	4	5	3	3
6	IAS 36	Tồn thất tài sản	5	4	5	5	4	4	2	4	4	5	3	3
7	IAS 41	Nông nghiệp	5	3	3	5	4	4	3	4	3	5	3	2
8	IFRS 1	Áp dụng lần đầu chuẩn mực BCTC quốc tế	4	2	3	3	2	2	3	2	3	3	2	2
9	IFRS 2	Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu	4	3	3	4	4	4	3	4	3	5	3	3
10	IFRS 5	Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục	4	3	3	5	4	4	3	4	3	5	3	3
11	IFRS 6	Thăm dò và đánh giá các tài nguyên khoáng sản	3	3	2	4	3	3	2	4	2	5	2	2
12	IFRS 7	Các nội dung về công bố công cụ tài chính	5	4	5	5	4	4	3	3	4	5	3	3
13	IFRS 9	Công cụ tài chính	5	4	5	5	3	4	3	3	4	5	2	3
14	IFRS 11	Các hình thức liên doanh	4	3	4	4	3	3	3	4	4	4	2	2
15	IFRS 12	Công bố lợi ích trong các doanh nghiệp khác	4	3	4	3	3	3	3	4	4	3	2	2
16	IFRS 13	Đo lường theo giá trị hợp lý	3	3	5	4	3	3	2	2	4	4	2	2