

# VỀ MÔ HÌNH CHUẨN MỤC - CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN CỦA VIỆT NAM

Nguyễn Công Phương\*

*Bài viết bàn về mô hình kế toán của Việt Nam. Dựa vào lý thuyết kế toán quốc tế, bài viết đã phân tích bản chất, mục đích của hai cách tiếp cận để hình thành hệ thống kế toán nói chung và ở Việt Nam nói riêng. Kết quả phân tích cho thấy Việt Nam đã lựa chọn cách tiếp cận thận trọng thông qua lựa chọn mô hình “kép” để hình thành hệ thống kế toán bao gồm cả chuẩn mực và chế độ kế toán. Cách tiếp cận này là hợp lý nhằm đạt được mục đích hài hòa quốc tế và duy trì đặc thù quốc gia. Tuy nhiên, mô hình khác biệt này còn chưa phát huy hiệu quả thực sự, thể hiện ở tính thực tiễn của chuẩn mực chưa cao. Thực tế này đặt ra vấn đề cần làm rõ hơn mô hình này để định hướng phát triển kế toán trong thời gian tới.*

**Từ khóa:** Chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, lựa chọn mô hình kế toán

## 1. Giới thiệu

Nhiều nghiên cứu chứng tỏ rằng, kế toán của một nước hình thành và phát triển có gắn kết với sự tiến triển của môi trường chính trị, kinh tế và xã hội (Gilling, 1976; Hopwood, 1983; Mueller, 1967). Qua phân tích bản chất của các hệ thống kế toán, Mueller (1967), Choi và Mueller (1992) nhận diện bốn mô hình phát triển kế toán trên thế giới: Mô hình kinh tế vĩ mô (macro-economic model), mô hình kinh tế vi mô (micro-economic model), mô hình độc lập (independent model), và mô hình đồng nhất (uniform model). Nhận diện các mô hình phát triển của các chuyên gia nói trên dựa vào mục đích và bản chất của hệ thống kế toán, không chú ý đến cách thức thể hiện của hệ thống. Bài viết này xem xét mô hình kế toán dựa vào cách thức biểu hiện của hệ thống kế toán. Tồn tại hai cách tiếp cận trong việc xây dựng hệ thống kế toán: (i) cách tiếp cận dựa vào chuẩn mực kế toán; (ii) cách tiếp cận dựa vào Chế độ kế toán (xem nghiên cứu của Maines và các cộng sự, 2003). Phần lớn các nước chỉ lựa chọn một trong hai cách tiếp cận này để thiết lập hệ thống kế toán. Chẳng hạn các nước theo trường phái Anh-Mỹ chọn cách tiếp cận thứ nhất trong khi các nước Châu Âu chọn cách thứ hai. Các nhà nghiên cứu đồng ý rằng, không thể khẳng định cách nào ưu việt hơn mà phải xem xét mỗi cách tiếp cận trong bối cảnh cụ thể vì hệ thống kế toán của một nước chịu ảnh hưởng của hệ thống chính trị, kinh tế, xã hội của nước đó (Burchell, Clubb, & Hopwood, 1985;

Miller, 1994).

Trong khi các nước chọn một trong hai cách tiếp cận trên để xây dựng hệ thống kế toán, Việt Nam-kể từ năm 2002 (Hệ thống kế toán của Trung Quốc bao gồm cả chuẩn mực và chế độ kế toán, chi tiết xem nghiên cứu của Xiao, Weetman, & Sun, 2004) sử dụng cả hai cách tiếp cận để hình thành một hệ thống kế toán bao gồm cả chế độ kế toán và chuẩn mực kế toán. Phải chăng đây là một mô hình mới cho phát triển kế toán ở những nền kinh tế có sự kiểm soát chặt chẽ của Nhà nước?

Mục đích của bài viết này là làm rõ sự khác biệt giữa chuẩn mực và chế độ kế toán và thử giải thích nguyên nhân của sự tồn tại này ở Việt Nam; qua đó giúp nhận diện rõ bản chất của chuẩn mực, chế độ kế toán, giúp cho nghiên cứu, thực hành kế toán tốt hơn. Phần còn lại của bài viết được tổ chức như sau. Nội dung tiếp theo trình bày khuôn khổ lý thuyết của chuẩn mực và chế độ kế toán. Nội dung thứ tư giải thích những lý do biện hộ cho sự cùng tồn chuẩn mực và chế độ kế toán ở Việt Nam, một số gợi ý cho phát triển kế toán trong tương lai. Kết luận được trình bày ở nội dung cuối cùng.

## 2. Khuôn khổ lý thuyết về chuẩn mực và chế độ kế toán

Chế độ kế toán trình bày chi tiết các quy tắc, quy định chi tiết thể hiện tính pháp lý và tính đồng nhất cao, áp dụng có tính bắt buộc. Theo Roberts và Salter (1999), Ảnh hưởng (uniformity), chế độ kế toán đặc trưng bởi một *hệ thống tài khoản kế toán và chế*

*độ báo cáo tài chính chuẩn tắc* có thể áp dụng cho mọi loại hình doanh nghiệp không phân biệt về hình thức sở hữu và lĩnh vực hoạt động. Bên cạnh đó, chế độ kế toán của một số nước (như Việt Nam) còn quy định chi tiết hệ thống chứng từ, sổ kế toán. Để hướng dẫn thực hành công tác kế toán, chế độ kế toán cũng giải thích chi tiết cách thức đo lường (ví dụ như mức trích lập dự phòng phải thu khó đòi) ghi chép trên từng tài khoản cho các giao dịch kinh tế phát sinh và hướng dẫn chi tiết cách thức lập các chi tiêu trong Báo cáo tài chính. Trong phần lớn các trường hợp, hướng dẫn chi tiết cách thức ghi chép trên tài khoản đôi khi không dựa vào một khuôn khổ lý thuyết như trong chuẩn mực mà chủ yếu dựa vào tính pháp lý hay kinh nghiệm. Chẳng hạn cách thức phản ánh trên tài khoản trong trường hợp bán hàng nội bộ, hay bán hàng đại lý là một minh họa (Chi tiết xem bài viết của Nguyễn Công Phương và Trần Đình Khôi Nguyên, 2012b).

Chế độ kế toán tập trung vào ghi sổ, cách thức ghi nhận (recognition) và đo lường (tính giá) các giao dịch kinh tế, ít chú trọng đến trình bày và cung cấp thông tin. Do phải cung cấp hướng dẫn chi tiết, chế độ kế toán phải trình bày một “rổ” lớn các giao dịch với mục đích cố gắng bao quát hết các giao dịch kinh tế có thể phát sinh trong nền kinh tế ở thời điểm hiện tại. Đây là điểm yếu về tính linh hoạt của Chế độ kế toán vì nền kinh tế phát triển không ngừng và luôn phát sinh các giao dịch kinh tế mới trong bối cảnh mới. Do chế độ kế toán bao gồm những hướng dẫn chi tiết liên quan đến một số lượng lớn các giao dịch được nhận diện trong nền kinh tế, nhà kế toán ít khi phải phân tích, đánh giá các giao dịch để vận dụng mà chỉ việc tuân theo hướng dẫn chi tiết để thực hiện. Điều này cản trở đến sự phát triển kỹ năng phân tích, phán đoán nghề nghiệp của các nhà kế toán, tạo nên sức ỳ trong công tác kế toán làm cho kế toán trở thành một công cụ vận dụng linh hoạt phù hợp với bối cảnh và đặc thù của doanh nghiệp.

Về mục đích, hệ thống kế toán chuẩn hóa một cách chi tiết nhằm cung cấp thông tin cho quản lý nhà nước là chủ yếu để giúp Nhà nước quản lý hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp cũng như giúp tính toán các chỉ tiêu kinh tế vĩ mô. Một hệ thống kế toán như vậy được nhiều chuyên gia kế toán quốc tế (Choi & Muller, 1992; Mueller, 1967) gọi là kế toán *đồng nhất toàn quốc (macro-economic uniformity)*. Chẳng hạn trong khi trình bày trung thực (fair presentation) là một nguyên tắc cơ bản để phát triển chuẩn mực kế toán thì định hướng chủ yếu cho phát triển chế độ kế toán là phải gắn với

cơ chế kiểm soát hành chính nhà nước (Bùi Văn Mai, 1999). Từ đó hình thành và phát triển chế độ kế toán là nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát kinh tế vĩ mô. Hệ quả là nhiều khía cạnh của Chế độ kế toán được xác định bởi chính sách và quy định của thuế (Tồn tại liên kết chặt chẽ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam, chi tiết xem Nguyễn Công Phương, 2010, 2011).

Khác với chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán bao gồm các khái niệm và nguyên tắc được chấp nhận rộng rãi, không có hệ thống tài khoản và báo cáo tài chính chuẩn tắc. Chuẩn mực kế toán tập trung vào ghi nhận, đo lường và trình bày thông tin công bố. Mỗi một chuẩn mực kế toán gắn với một dạng giao dịch hoặc chủ đề kế toán cụ thể, và giải thích thấu đáo chủ đề đó. Chuẩn mực kế toán thường bao gồm những khái niệm, nguyên tắc hướng dẫn áp dụng các phương pháp kế toán, điều này ngược lại với những hướng dẫn chi tiết trong chế độ kế toán. Hệ quả là việc thực hiện chuẩn mực kế toán đòi hỏi nghề nghiệp kế toán phải có khả năng phán đoán, phân tích, đánh giá tình huống để lựa chọn chính sách kế toán phù hợp, trong khi những kỹ năng này không phải là yêu cầu cấp thiết khi áp dụng chế độ kế toán vì đã có hướng dẫn chi tiết (xem ở trên). Đã có những tranh luận về phát triển chuẩn mực kế toán theo hướng trình bày chi tiết hơn các nguyên tắc, phương pháp kế toán; chẳng hạn ngày /9/2002, Ban chuẩn mực kế toán tài chính của Mỹ-FASB có trình bày dự thảo về *Condification and Simplification* nhằm thu thập ý kiến về phát triển chuẩn mực kế toán dựa vào nguyên tắc hay dựa vào những quy định chi tiết. Ở khía cạnh nào đó, có thể thấy phát triển IAS có sự thay đổi theo hướng trình bày chi tiết hơn (IAS 39 về Công cụ tài chính minh chứng cho lập luận này), nhưng việc có những hướng dẫn chi tiết này là nhằm đo lường và trình bày thông tin công bố của loại giao dịch quá phức tạp nhằm có thể thực hiện được chuẩn mực.

Về mục đích, chuẩn mực kế toán nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà đầu tư và những người sử dụng khác trong khi chế độ kế toán được xem là một công cụ thực hiện chức năng kiểm soát nhà nước (xem ở trên). Từ đó phát triển của chuẩn mực kế toán nhằm trình bày thông tin *trung thực* nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà đầu tư trong khi phát triển chế độ kế toán có thiên hướng tạo thuận lợi cho nhà nước trong việc kiểm soát hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp (Bảng 1).

#### **4. Đánh giá sự cùng tồn tại của Chuẩn mực và Chế độ kế toán ở Việt Nam**

##### **4.1. Tính tất yếu phải duy trì Chế độ kế toán**

Cải cách và chuyển đổi kinh tế từ năm 1986 đã hình thành một nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa, một nền kinh tế thị trường nhưng vẫn duy trì mức độ kiểm soát cao của Nhà nước và sự ngự trị của kinh tế nhà nước (Chi tiết xem các nghiên cứu của Nguyễn Công Phương & Richard, 2011; Nguyễn Công Phương & Trần Đình Khôi Nguyên, 2012a). Phát triển kế toán từ năm 2001 cũng tiếp tục xu hướng này: tiếp tục duy trì chức năng kiểm soát của kế toán. Chức năng kiểm soát kinh tế vĩ mô được thực hiện thông qua việc hình thành *Chế độ kế toán* có tính chuẩn tắc và thống nhất cao. Mặc dù cải cách kinh tế đã hình thành các nhóm lợi ích khác ngoài nhà nước (nhà đầu tư, cổ đông, người cho vay,...), kinh tế nhà nước vẫn đóng vai trò chủ đạo trong nền kinh tế. Khu vực kinh tế nhà nước tiếp tục được tạo điều kiện thuận lợi đối với hầu hết các khía cạnh kinh tế (lĩnh vực kinh doanh, vốn, cơ chế,...). Từ đó, sự tồn tại của *Chế độ kế toán* có thể được giải thích bằng đặc thù môi trường chính trị, kinh tế, xã hội của đất nước. *Chế độ kế toán* cho phép Nhà nước tiếp tục thực hiện kiểm soát hiệu quả hoạt động kinh tế của doanh nghiệp. *Chế độ kế toán* 2006 (và 1995 trước đây) biểu hiện rõ nét yêu cầu kiểm soát kinh tế vĩ mô của Nhà nước:

“Kế toán là bộ phận cấu thành quan trọng của hệ thống công cụ quản lý kinh tế, tài chính, có vai trò tích cực trong việc quản lý, điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh tế... Vì vậy, kế toán có vai trò đặc biệt quan trọng không chỉ với hoạt động tài chính Nhà nước mà còn rất cần thiết và quan trọng với hoạt động tài chính doanh nghiệp của mọi thành phần kinh tế” (Bộ Tài chính, 2006, tr.7).

Kế toán được xem là một *công cụ quản lý kinh tế, tài chính* của Nhà nước. Từ đó lĩnh vực quản lý nhà nước luôn hiện diện trong hệ thống kế toán, được thể hiện thông qua mục tiêu của hệ thống kế toán nói chung và báo cáo tài chính nói riêng phải nhằm cung cấp thông tin cho các cơ quan quản lý nhà nước. Để đạt được mục tiêu này, hệ thống kế toán phải được thiết lập theo dạng chuẩn tắc với những quy tắc, quy định chi tiết về ghi chép, đo lường và cung cấp thông tin nhằm tạo thuận lợi cho việc thu thập và so sánh số liệu giữa các cơ quan hữu quan (Yang & Nguyen, 2003, tr. 177). Mục đích này hoàn toàn phù hợp với đặc thù về chính trị, kinh tế của đất nước (kinh tế nhà nước là quan trọng, doanh nghiệp nhà nước tiếp tục ngự trị trong những lĩnh vực trọng yếu của nền kinh tế). Mặc dù kinh tế ngoài nhà nước có bước phát triển không ngừng nhưng vẫn còn yếu thế về quyền lực kinh tế nói chung và trong lĩnh vực kế toán nói riêng. Ngoài mức độ chi tiết hóa có tính

chuẩn tắc về ghi sổ và trình bày báo cáo tài chính, hai đặc điểm sau của *Chế độ kế toán* tạo thuận lợi cho cơ quan quản lý Nhà nước thực hiện kiểm soát hoạt động kinh tế của doanh nghiệp:

- *Chế độ kế toán* được chi tiết hóa theo những ngành, lĩnh vực cụ thể nhằm chi tiết hóa cách thức ghi sổ và báo cáo tài chính theo từng giao dịch kinh tế đặc thù trong từng ngành, từng lĩnh vực (ví dụ chế độ kế toán bảo hiểm, chế độ kế toán công ty điện lực,...). Điều này giúp cho các cơ quan quản lý nhà nước tăng cường kiểm soát hoạt động kinh tế của doanh nghiệp trực thuộc.

- *Chế độ kế toán* chịu sự ảnh hưởng lớn của chế độ thuế. Nhiều đo lường, phản ánh trong kế toán chịu sự chi phối của những quy định của thuế về nguyên tắc cũng như trong thực tế (xem nghiên cứu đánh giá sự liên kết giữa kế toán và thuế của Nguyễn Công Phương, 2011). Đặc thù này giúp thuận lợi cho cơ quan thuế thực hiện kiểm soát nguồn thu thuế từ doanh nghiệp.

Phân tích tóm lược ở trên cho thấy duy trì *Chế độ kế toán* là tất yếu, phù hợp với bối cảnh chính trị, kinh tế của đất nước.

#### **4.2. Sự cần thiết của việc hình thành Chuẩn mực kế toán**

Từ năm 1998, với sự trợ giúp về tài chính và kỹ thuật của Dự án Euro-TapViet và Ngân hàng phát triển Châu Á, Việt Nam tiến hành cải cách kế toán giai đoạn 2: Phát triển hệ thống kế toán hướng đến hài hòa với chuẩn mực kế toán quốc tế. Mục tiêu của giai đoạn này là soạn thảo và ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán. Sau một thời gian ngắn, 4 chuẩn mực đầu tiên được ban hành vào ngày 31/12/2001. Cho đến cuối năm 2006, Bộ Tài chính đã ban hành 26 chuẩn mực kế toán. Phát triển theo hướng dự định ban đầu của Vụ *Chế độ kế toán* và *Kiểm toán* (Nghĩa Nhân, 2003), các chuẩn mực kế toán đã ban hành có mức độ hài hòa cao với chuẩn mực kế toán quốc tế (phiên bản có hiệu lực đến năm 2003). Nghiên cứu của Phạm Hoài Hương (2010) thực hiện so sánh giữa 10 chuẩn mực được sử dụng phổ biến với các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tương ứng (có hiệu lực tại thời điểm 2010) cho thấy mức độ hài hòa đạt 68%. Kết quả của nghiên cứu này cho thấy mức độ hài hòa của chuẩn mực kế toán không như dự định ban đầu của các nhà hoạch định chính sách vì VAS được soạn thảo dựa chủ yếu vào các phiên bản IAS/IFRS có hiệu lực đến 2003 trong khi IAS/IFRS có những thay đổi từ năm 2003 đến 2010.

Một điều hiển nhiên là Việt Nam không thể không hài hòa hệ thống kế toán với chuẩn mực quốc

**Bảng 1: So sánh giữa hai cách tiếp cận**

<b>Thuộc tính</b>	<b>Hệ thống kế toán dựa vào chuẩn mực</b>	<b>Hệ thống kế toán dựa vào chế độ kế toán</b>
<b>Định hướng</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Người sử dụng ưu tiên</li> <li>- Chức năng ưu tiên</li> <li>- Liên kết giữa kế toán và thuế</li> <li>- Trình tự phát triển</li> </ul>	Nhà đầu tư Cung cấp thông tin Kế toán độc lập với thuế  Đi từ thấp đến cao: tiến triển của hệ thống kế toán nhằm đạt được thực tế tốt nhất	Nhà nước Kiểm soát Kế toán chịu ảnh hưởng lớn của thuế Đi từ cao xuống thấp: tiến triển của hệ thống kế toán nhằm đáp ứng yêu cầu của chính trị và quản lý vĩ mô
<b>Về mặt kỹ thuật</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hệ thống tài khoản, sổ sách, chứng từ</li> <li>- Trọng tâm của sự điều tiết (regulation)</li> <li>- Phạm vi</li> </ul>	Không quy định  Nhấn mạnh đến trình bày thông tin trong BCTC cho nhà đầu tư, không đề cập đến ghi chép trên sổ kế toán  Bao quát nhiều dạng giao dịch kinh tế	Chi tiết, có hệ thống  Có những quy tắc, những hướng dẫn chi tiết (rules) về ghi chép và đo lường cơ bản, ít chú ý đến trình bày thông tin cho nhà đầu tư Chi tiết hóa từng loại giao dịch kinh tế riêng biệt
<b>Về nguyên tắc</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Khuôn khổ khái niệm (conceptual framework)</li> <li>- Dạng điều tiết (regulation)</li> <li>- Mức độ phân tích, đánh giá của nghề nghiệp kế toán</li> </ul>	Rõ ràng  Các nguyên tắc xác lập một khuôn khổ cho những quy tắc (rules) và hướng dẫn  Mạnh	Không, hoặc có nhưng không biểu hiện chính thức Sự ngự trị của các quy tắc và hướng dẫn, nguyên tắc được sử dụng để hỗ trợ (một dạng bookkeeping manual)  Hạn chế
<b>Về tính ràng buộc</b>	Bắt buộc hoặc tự nguyện	Có tính pháp lý cao, áp dụng bắt buộc
<b>Ưu điểm, hạn chế</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ưu điểm</li> <li>- Hạn chế</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Có tính linh hoạt cao</li> <li>- Vận dụng chính sách kế toán phù hợp với bản chất giao dịch. Từ đó thông tin thể hiện tin trung thực</li> <li>- Nâng cao kỹ năng nghề nghiệp</li> <li>- Vận dụng “méo mó” chính sách kế toán làm sai lệch thông tin</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tính có thể so sánh (nếu những hướng dẫn chi tiết đầy đủ)</li> <li>- Giúp ích cho việc kiểm tra</li> <li>- Tính linh hoạt thấp trước sự thay đổi của môi trường</li> <li>- Tạo cơ hội cho hành động điều chỉnh lợi nhuận</li> <li>- hạn chế sự phát triển kỹ năng nghề nghiệp</li> </ul>
<b>Ví dụ</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hệ thống kế toán</li> </ul>	Anh, Mỹ, Úc, Canada, IAS	Liên xô cũ, Pháp, Trung Quốc, Việt Nam

*Nguồn: Dựa vào nghiên cứu của Xiao và các cộng sự (2004) và phân tích của tác giả.*

tế do áp lực của toàn cầu hóa (nhân tố khách quan) và chủ động tăng cường hội nhập quốc tế cũng như thu hút đầu tư nước ngoài (nhân tố chủ quan). Chẳng hạn một trong những lý do mà Mỹ và Châu Âu áp đặt chống bán phá giá đối với các doanh nghiệp Việt Nam là hệ thống kế toán chưa tuân theo chuẩn mực quốc tế làm cho giá thành báo cáo không đúng thực tế (Hồng Vân, 2009). Để thu hút đầu tư nước ngoài, hệ thống kế toán phải đáp ứng yêu cầu của các nhà đầu tư quốc tế và phải có mức độ hài hòa với thực tiễn kế toán quốc tế. Việt Nam không thể chỉnh sửa Chế độ kế toán để hệ thống kế toán hài hòa với chuẩn mực kế toán quốc tế, vì kế toán quốc tế dựa vào chuẩn mực, trong khi chế độ kế toán lại dựa vào quy tắc, chi tiết hóa ghi sổ và lập báo cáo tài chính (xem phân biệt ở trên). Từ đó hình thành chuẩn mực kế toán là giải pháp tối ưu nhằm đạt được mục đích hài hòa quốc tế của hệ thống kế toán. Do nghề nghiệp kế toán chưa phát triển cao và Việt Nam cũng chưa có kinh nghiệm trong việc soạn thảo chuẩn mực kế toán, việc kế thừa phần lớn chuẩn mực kế toán quốc tế là giải pháp thích hợp để hình thành chuẩn mực kế toán có mức độ hài hòa cao với chuẩn mực kế toán quốc tế.

#### **4.3 Cùng tồn tại Chuẩn mực và Chế độ kế toán: Một mô hình mới?**

Sau khi Bộ Tài chính ban hành 26 chuẩn mực kế toán, Chế độ kế toán 1995 được sửa đổi cho phù hợp với hệ thống chuẩn mực đã ban hành. Kết quả là hình thành Chế độ kế toán 2006 (theo QĐ 15/2006 của Bộ Tài chính). Hệ quả là hệ thống kế toán bao gồm cả Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán cùng tồn tại. Mô hình này khác biệt so với đại đa số các nước trên thế giới. Thật vậy, như đã đề cập ở trên, các nước trên thế giới lựa chọn hoặc mô hình chuẩn mực, hoặc mô hình chế độ kế toán. Việt Nam chọn cách tiếp cận thận trọng: cùng tồn tại chuẩn mực và chế độ kế toán trong một hệ thống. Chuẩn mực kế toán tồn tại nhằm đảm bảo hệ thống kế toán hài hòa chuẩn mực kế toán quốc tế, trong khi chế độ kế toán giúp Nhà nước tiếp tục kiểm soát nền kinh tế. Chuẩn mực kế toán phản ánh sự ảnh hưởng của toàn cầu hóa và hội nhập quốc tế, trong khi chế độ kế toán thể hiện đặc thù quốc gia (Chi tiết, xem nghiên cứu của Nguyễn Công Phương và Richard, 2011; Nguyễn Công Phương và Trần Đình Khôi Nguyên, 2012a). Một mô hình “kép” như vậy có phát sinh những xung khắc, vì mục đích, bản chất của chuẩn mực và của chế độ kế toán có nhiều khác biệt (xem so sánh ở trên)? VAS chỉ bao gồm những khái niệm, nguyên tắc hướng dẫn áp dụng các phương pháp kế toán. Vận dụng VAS yêu cầu nghề nghiệp kế toán phải có khả năng phán đoán, phân tích, đánh giá tình huống

để lựa chọn phương pháp kế toán thích hợp trong khi trình độ, kỹ năng của nhà kế toán ở nước ta chưa đáp ứng được, kèm theo đó thói quen không muốn có sự thay đổi, muốn giảm thiểu sự giao động trong công tác kế toán. Mặt khác, do kế thừa phần lớn vào IAS/IFRS- chuẩn mực hình thành trong các nước tư bản phát triển gắn với một thị trường vốn phát triển cao, thông tin kế toán hướng về phục vụ nhu cầu của nhà đầu tư vào thị trường chứng khoán- nhiều nội dung của VAS không phù hợp với bối cảnh kinh tế-xã hội của đất nước (chẳng hạn về đo lường theo giá trị hợp lý), và quá trừu tượng để có thể vận dụng. Thực tế này làm cho tính thực tiễn của chuẩn mực chưa cao. Thật vậy, Theo bà Nguyễn Phi Lan, phó tổng giám đốc công ty Pricewaterhouse Cooper Việt Nam, việc áp dụng chuẩn mực kế toán ở các doanh nghiệp rất tùy tiện, “*Các chuẩn mực cho phép áp dụng theo nhiều cách nhưng điều quan trọng là họ không giải thích rõ việc áp dụng chuẩn mực nào...*” (Thanh Đoàn, 2009). Thực tế này cũng phù hợp với nhận định của Ông Đặng Văn Thanh, chủ tịch Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam. Theo đó, việc áp dụng chuẩn mực kế toán còn lúng túng và chưa được quan tâm đúng mức. Điều này là do “*Việt Nam đã quá quen với thực hiện và tuân thủ các chế độ kế toán, mà chủ yếu lại là các văn bản hướng dẫn chế độ hoặc cụ thể hóa chính sách, chế độ vào từng lĩnh vực, từng ngành nghề cụ thể*” (Thanh Đoàn, 2009). Một nguyên nhân khác, theo Ông Bùi Văn Mai, nguyên vụ trưởng vụ Chế độ Kế toán và Kiểm toán, là do “*bản thân nhiều người làm kế toán cũng chưa hiểu hết những chuẩn mực kể trên. Điều này là do những chuẩn mực được ban hành hiện nay đáp ứng điều kiện kinh tế thị trường, trong khi trình độ của các kế toán và kiểm toán viên chưa kịp cập nhật. Bên cạnh đó, phải kể đến trình độ của nhiều lãnh đạo doanh nghiệp chưa sâu sát về tài chính, thiếu hiểu biết về kế toán*” (Thanh Đoàn, 2008).

Nghiên cứu của Nguyễn Công Phương (2012) cho thấy, trong số 191 người được hỏi (tín dụng; kế toán, kiểm tra, kiểm soát, kế toán và đối tượng khác), có 28% không phân biệt được VAS và chế độ kế toán; 6% số người được hỏi có vận dụng chuẩn mực kế toán trong công việc. Những người được điều tra cho rằng, chuẩn mực kế toán ít được quan tâm đúng mức là do: i) Quá trừu tượng (26%); ii) Không hướng dẫn chi tiết cách hạch toán trên tài khoản và ghi sổ cũng như lập báo cáo tài chính (27%); iii) Không có thói quen phân tích, phán đoán để xử lý tình huống mà theo thói quen dựa vào những quy định có sẵn trong Chế độ kế toán và vận dụng (41%). Kết quả này phù hợp với đánh giá của các chuyên gia đã nói ở trên về xu hướng cũng như

nguyên nhân.

Thực tế này cho thấy chuẩn mực kế toán chưa thực sự đi vào đời sống kế toán của doanh nghiệp. Về mặt học thuật và đào tạo, cũng dễ nhận thấy đào tạo và nghiên cứu kế toán hiện nay chủ yếu tập trung vào chế độ kế toán. Gần như toàn bộ các giáo trình kế toán tài chính ở các bậc đào tạo đều nhấn mạnh cách thức phản ánh trên tài khoản (sao chép lại Chế độ kế toán), mà ít đề cập đến khuôn khổ khái niệm, các nguyên tắc kế toán và không trang bị kỹ năng phân tích, đánh giá cho người học. Vậy làm thế nào để chuẩn mực giảm tính hình thức, có tính thực tiễn cao? Việc trả lời câu hỏi này không phải một sớm một chiều mà cần thực hiện một nghiên cứu nghiêm túc. Bài viết đưa ra ba định hướng để cùng trao đổi, bàn luận:

i) *Hợp nhất Chuẩn mực và Chế độ kế toán hiện tại thành một “hệ thống” duy nhất bao gồm cả khái niệm, nguyên tắc, tài khoản và ghi sổ;*

ii) *Chuẩn mực kế toán vẫn tồn tại song song bên cạnh Chế độ kế toán; chuẩn mực phải được điều chỉnh cho phù hợp với đặc thù kinh tế, xã hội của đất nước và phải được minh họa chi tiết hơn; Chế độ kế toán phải thống nhất với chuẩn mực;*

iii) *Loại bỏ Chế độ kế toán hiện tại (không cần ban hành chi tiết hệ thống tài khoản, cách thức phản ánh trên tài khoản và chuẩn tắc trình bày báo cáo tài chính), chỉ sử dụng chuẩn mực kế toán và chuẩn mực phải được giải thích chi tiết hơn.*

Nghiên cứu của Nguyễn Công Phương (2012) cho kết quả sơ bộ về ba định hướng nói trên. Trong số 191 người được hỏi (những người có sử dụng kế toán trong công việc), có 55% đồng ý hợp nhất chuẩn mực và chế độ kế toán; 41% đồng ý duy trì tình trạng hiện tại với một số điều chỉnh nội dung

chuẩn mực kế toán (hướng thứ 2); và có 76 ý kiến (chiếm 18%) lựa chọn hướng thứ 3. Kết quả này chưa phản ánh một xu hướng rõ rệt về lựa chọn mô hình kế toán trong tương lai của Việt Nam. Do đó, cần thực hiện một nghiên cứu đầy đủ hơn.

## 5. Kết luận

Bài viết cho thấy sự ảnh hưởng của toàn cầu hóa và mong muốn hội nhập quốc tế cũng như những đặc thù quốc gia ảnh hưởng đến cách tiếp cận để hình thành hệ thống kế toán ở Việt Nam. Nhằm thực hiện cam kết với cộng đồng quốc tế và nhà đầu tư nước ngoài, Việt Nam đã xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế có mức độ hài hòa cao với IAS/IFRS. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính cũng duy trì Chế độ kế toán. Hài hòa quốc tế nhưng vẫn duy trì đặc thù quốc gia là một công việc không dễ dàng đối với các nhà soạn thảo và ban hành hệ thống kế toán. Việt Nam chọn giải pháp thận trọng để phát triển và tìm cách để phối hợp hoặc làm cho phù hợp nhằm phát triển hệ thống kế toán: **Cùng tồn tại chuẩn mực và chế độ kế toán**. Mô hình này khác biệt so với các nước tư bản phát triển nhưng có nét tương đồng với Trung Quốc. Cách tiếp cận khác biệt này thể hiện vai trò của Nhà nước trong xây dựng và phát triển kế toán nhằm tiếp tục duy trì chức năng kiểm soát của Nhà nước đối với hoạt động kinh tế của doanh nghiệp. Tuy nhiên, mô hình này vẫn còn tồn tại nhiều bất cập, thể hiện tính hình thức của chuẩn mực, và trong một số trường hợp chưa có sự phối hợp nhịp nhàng giữa chuẩn mực và chế độ. Cách thức phối hợp giữa chuẩn mực và chế độ kế toán như thế nào để mô hình “kép” này phát huy hiệu quả là chủ đề cần phải có sự đầu tư, nghiên cứu nghiêm túc trong tương lai. □

## Tài liệu tham khảo:

- Bộ Tài chính. (2006), *Chế độ kế toán doanh nghiệp-Quyển 2*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
- Bùi Văn Mai. (1999), “The Development of Vietnamese Accounting to 2010”, *Accounting Review*, Vol. 19, pp. 137-140.
- Burchell, S., Clubb, C. and Hopwood, A. G. (1985), “Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 No. 4, pp. 381-413.
- Choi, F. D. S. and Muller, G. G. (1992), *International Accounting*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Gilling, D. M. (1976), “Accounting and Social Change. Spring,” *International Journal of Accounting*, pp. Spring, 59-71.
- Hồng Vân. (2009), “Doanh nghiệp gặp khó vì chuẩn mực kế toán”, *Phỏng vấn Võ Thanh Thu ngày 14/8/2009*, URL: <http://www.thesaigontimes.vn/Home/kinhdoanh/xuatnhapkhau/22251/>.
- Hopwood, A. G. (1983), “On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 No. 2,3, pp. 287.
- Miller, P. (1994), “Accounting as Social and Institutional Practice: an Introduction”, in Hopwood, A. G. and Miller, P. (Eds.), *Accounting as a Social and Institutional Practice*. Cambridge University Press.

- Mueller, G. G. (1967), *International Accounting*, Macmillan, New York.
- Nghĩa Nhân. (2003), “Kế toán Việt Nam tiến gần các chuẩn mực quốc tế”, *VnExpress phỏng vấn Ông Bùi Văn Mai*, <http://kinhdoanh.vnexpress.net/tin-tuc/vi-mo/ke-toan-viet-nam-tien-gan-cac-chuan-muc-quoc-te-2676754.html>.
- Nguyễn Công Phương. (2010), “Liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, Vol. 239, pp. 22-26.
- Nguyễn Công Phương. (2011), “Công tác kế toán-thuế ở doanh nghiệp: Nghiên cứu thực tế các doanh nghiệp trên địa bàn Đà Nẵng”, *Kinh tế & Phát triển*, Vol. 163 (II), pp. 7.
- Nguyễn Công Phương. (2012), “Hội nhập kinh tế và phát triển kế toán Việt Nam từ năm 1995: Thực trạng, thách thức và triển vọng”, *Đề tài nghiên cứu được thực hiện trong khuôn khổ dự án TRIG*. Đại học Đà Nẵng.
- Nguyễn Công Phương and Richard, J. (2011), “Economic Transition and Accounting System Reform in Vietnam”, *European Accounting Review*, Vol. 20 No. 4, pp. 693-725.
- Nguyễn Công Phương and Trần Đình Khôi Nguyễn. (2012a), “International Harmonization and National Particularities of Accounting: Recent Accounting Development in Vietnam”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3.
- Nguyễn Công Phương and Trần Đình Khôi Nguyễn. (2012b), “Làm rõ việc ghi nhận doanh thu theo quy định hiện nay”, *Tạp chí kế toán*. Số: 4/2012, Vol. 2/2012, pp. 3.
- Pham Hoài Hương. (2010), “De-jure convergence between Vietnamese and international accounting standards”, *Journal of Science and technology (in Vietnamese)* No. 40, pp. 155-164.
- Roberts, C. B. and Salter, S. B. (1999), “Attitudes Towards Uniform Accounting: Cultural or Economic Phenomena?”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 10 No. 2, pp. 22.
- Thanh Đoàn. (2008), “Tuân thủ chuẩn mực kế toán: Tuỳ tâm doanh nghiệp”, *Báo điện tử Đầu tư chứng khoán*, URL: <http://tinnhanhchungkhoan.vn/GL/N/CDFEDB/tuan-thu-chuan-muc-ke-toan:-tuy-tam-doanh-nghiep.html>.
- Thanh Đoàn. (2009), “Báo cáo tài chính: Cần nhất là sự minh bạch”, *Báo điện tử Đầu tư chứng khoán, phỏng vấn Ông Đặng Văn Thanh*, URL: <http://tinnhanhchungkhoan.vn/GL/N/CEBAII/bao-cao-tai-chinh:-can-nhat-la-su-minh-bach.html>
- Xiao, J. Z., Weetman, P. and Sun, M. (2004), “Political Influence and Coexistence of a Uniform Accounting System and Accounting Standards: Recent Developments in China”, *Abacus*, Vol. 40 No. 2, pp. 193-218.
- Yang, D. C. and Nguyen, T. A. (2003), “The Enterprise Accounting System of Vietnam and United States Generally Accepted Accounting Principles: A Comparison”, *Advances in International Accounting*, Vol. 16, pp. 175-204.

## Co-existence of Accounting Standards and a Uniform Accounting System in Vietnam

### Abstract:

*This paper discusses the accounting model of Vietnam. Based on the international accounting theory, the paper analyzes the nature and purposes of two approaches to setting the accounting system in Vietnam. The paper shows that the regulators have been careful in their approach to develop and find ways to combine or adapt when pushing for accounting development: a co-existence of Vietnamese accounting standards and a Uniform Accounting System. This approach is aim to develop an accounting system that harmonizes with international standards while preserving macroeconomic control. However, this process has faced some difficulties due to national particularities such as Vietnam's economic system and accounting tradition. This specific model is not real effective because the practicality of the standards is not high. This fact suggests the need for considering the accounting development in the future.*

### Thông tin tác giả:

\***Nguyễn Công Phương**, Phó giáo sư, tiến sĩ

- Nơi công tác: Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

Email: [phuong.nc@due.edu.vn](mailto:phuong.nc@due.edu.vn)