

---

# SỰ KHÁC BIỆT GIỮA CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM VÀ CHUẨN MỤC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TRÊN PHƯƠNG DIỆN KHUÔN KHỔ KHÁI NIỆM

**Phạm Hoài Hương**

*Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng*

*Email: huongph@due.edu.vn*

Mã bài: JED-326

Ngày nhận: 05/08/2021

Ngày nhận bản sửa: 16/09/2021

Ngày duyệt đăng: 22/7/2022

## **Tóm tắt:**

*Hội tụ về khuôn khổ khái niệm chuẩn mực kế toán là điều kiện tiên quyết của hội tụ giữa chuẩn mực kế toán quốc gia và quốc tế. Bài viết nhằm phân tích sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm chuẩn mực kế toán giữa Việt Nam và quốc tế trên các khía cạnh mục tiêu của báo cáo tài chính, đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích, định nghĩa, tiêu chuẩn ghi nhận và đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính, và quan điểm về vốn và bảo toàn vốn. Kết quả phân tích cho thấy có sự khác biệt lớn về khuôn khổ khái niệm chuẩn mực kế toán giữa Việt Nam và quốc tế. Điều này cho thấy khoảng cách giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế sẽ ngày càng lớn nếu Việt Nam không có lộ trình cũng như cách thức phù hợp đối với quá trình soạn thảo mới chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam nhằm cải thiện mức độ hội tụ với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.*

**Từ khóa:** Chuẩn mực kế toán, chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, chuẩn mực kế toán Việt Nam, hội tụ chuẩn mực kế toán, khuôn khổ khái niệm.

**Mã JEL:** M41

## **The gap between Vietnamese accounting standards and international financial reporting standards: An analysis of conceptual framework**

### **Abstract**

*Convergence of conceptual framework is a prerequisite for that national accounting standards converge with international financial reporting standards. This paper is to analyze the differences in conceptual framework between Vietnamese accounting standards and international financial reporting standards in terms of objective of financial reporting, definitions, recognition and measurement of elements of financial statements, and concepts of capital and capital maintenance. The analysis indicates big differences in conceptual framework between the two sets of standards. This implies the gap between Vietnamese accounting standards and international financial reporting standards will be widening if Vietnam does not have suitable progress and approach for the process of composing new Vietnamese financial reporting standards to improve the convergence with international financial reporting standards.*

**Keywords:** Accounting standards; international financial reporting standards; Vietnamese accounting standards; accounting standard convergence; conceptual framework.

**JEL code:** M41

---

## 1. Đặt vấn đề

Khuôn khổ khái niệm của chuẩn mực kế toán bao gồm các khái niệm, nguyên tắc kế toán làm nền tảng cho việc xây dựng các chuẩn mực kế toán cụ thể một cách nhất quán, hướng đến mục tiêu chung của báo cáo tài chính (BCTC). Khuôn khổ khái niệm giúp người lập báo cáo tài chính thiết lập các chính sách kế toán nhất quán khi không có chuẩn mực áp dụng cho một nghiệp vụ hoặc sự kiện cụ thể, hoặc khi chuẩn mực cho phép lựa chọn chính sách kế toán. Chính vì khuôn khổ khái niệm là nguyên tắc chung, làm cơ sở để phát triển các chuẩn mực kế toán nên phân tích sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm của các hệ thống chuẩn mực kế toán khác nhau sẽ cho thấy sự khác biệt cơ bản giữa các hệ thống chuẩn mực kế toán.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam (Vietnamese Accounting Standards - VAS) được ban hành trong giai đoạn 2001-2005, và cho đến thời điểm hiện tại chưa hề có sự điều chỉnh. Ngay tại thời điểm ban hành, chuẩn mực kế toán Việt Nam khá tương đồng với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (Pham, 2016). Tuy nhiên, từ năm 2005 đến nay, Hội đồng soạn thảo chuẩn mực kế toán quốc tế đã có 2 lần điều chỉnh Khuôn khổ khái niệm chuẩn mực báo cáo tài chính vào năm 2010 và 2018. Điều này cho thấy tại thời điểm hiện tại VAS đã lạc hậu so với chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (International Financial Reporting Standards - IFRS). Bộ Tài chính đã ban hành phương án soạn thảo chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam (Vietnamese Financial Reporting Standards - VFIRS), bao gồm các chuẩn mực báo cáo tài chính được ban hành mới và các chuẩn mực báo cáo tài chính thay thế cho các chuẩn mực kế toán tương ứng trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành, trong giai đoạn 2020-2024. VFIRS sẽ được xây dựng dựa trên nguyên tắc tiếp thu tối đa IFRS, phù hợp với đặc thù của nền kinh tế Việt Nam, nhu cầu của doanh nghiệp, đảm bảo tính khả thi trong quá trình thực hiện (Bộ Tài chính, 2020).

Bài viết này phân tích sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm giữa chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành, từ đó cho thấy khoảng cách giữa IFRS và VAS. Từ sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm giữa 2 hệ thống chuẩn mực kế toán có thể đề xuất các khuyến nghị về định hướng điều chỉnh chuẩn mực kế toán Việt Nam nhằm rút ngắn khoảng cách giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và IFRS trong bối cảnh Bộ Tài chính đang chuẩn bị soạn thảo VFIRS theo hướng hội tụ với IFRS.

Các phần tiếp theo sẽ lần lượt phân tích sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm giữa chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam; phân tích nguyên nhân của sự khác biệt. Cuối cùng là kết luận và hàm ý chính sách cho việc xây dựng VFIRS trong thời gian tới.

## 2. Phân tích sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Khuôn khổ khái niệm của chuẩn mực kế toán bao gồm các nội dung như mục tiêu của báo cáo tài chính, đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích, định nghĩa, nguyên tắc ghi nhận và đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính, khái niệm vốn và bảo toàn vốn. Phần này phân tích sự khác biệt giữa VAS 1 “Chuẩn mực chung” được ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC (Bộ Tài chính, 2002) và Khuôn khổ khái niệm IFRS 2018 (IASB, 2018) theo các khía cạnh trên.

Mục tiêu của báo cáo tài chính được xác định trong khuôn khổ khái niệm là cơ sở để hình thành các khái niệm và nguyên tắc kế toán chung nhằm đảm bảo báo cáo tài chính đáp ứng mục tiêu được xác định. Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 1.2) xác định mục tiêu của báo cáo tài chính được lập cho mục đích chung là cung cấp thông tin tài chính hữu ích cho các nhà đầu tư và người cho vay hiện tại cũng như tiềm năng trong việc ra quyết định cung cấp nguồn lực cho doanh nghiệp. Từ năm 2001, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standard Committee - IASC) được tái cấu trúc thành Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standard Board - IASB) với sứ mệnh mới là thiết lập chuẩn mực báo cáo tài chính chất lượng cao, tập trung vào mối quan hệ giữa doanh nghiệp và các nhà đầu tư, và dòng thông tin của thị trường tài chính (Bakker & cộng sự, 2017). Theo đó, Khuôn khổ khái niệm IFRS xác định các nhóm đối tượng chính mà IFRS hướng tới là các nhà đầu tư và người cho vay hiện tại cũng như tiềm năng. Khi báo cáo tài chính đáp ứng nhu cầu thông tin hữu ích của nhóm đối tượng này thì cũng sẽ đáp ứng nhu cầu thông tin của các đối tượng khác (Henry & Holzmann, 2010), do đó IFRS hướng đến cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà đầu tư, người cho vay hiện tại và tiềm năng. Trong khi đó, VAS 1 không xác định mục tiêu của báo cáo tài chính nên khó đảm bảo tính nhất quán khi thiết lập các nguyên tắc và khái niệm kế toán.

Để đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà đầu tư, người cho vay hiện tại và tiềm năng, Khuôn

---

khô khái niệm IFRS (đoạn 2.4) xác định các đặc điểm định tính của thông tin tài chính hữu ích gồm thích hợp (relevance) và trình bày trung thực (faithful representation). Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính cần phải có tính dự đoán (predictive value) và khẳng định (confirmatory value), trong khi đó thông tin trung thực cần phải đầy đủ (complete), khách quan (neutral) và không có sai sót (free from error). Ngoài ra, các đặc tính có thể so sánh (comparability), có thể kiểm tra (verifiability), kịp thời (timeliness) và dễ hiểu (understandability) làm tăng cường tính hữu ích của thông tin tài chính. Trong khi đó, VAS 1 (đoạn 10-16) quy định thông tin trên báo cáo tài chính cần phải trung thực, khách quan, đầy đủ, kịp thời, dễ hiểu và có thể so sánh. Các yêu cầu này phù hợp với đặc tính trình bày trung thực và các đặc tính tăng cường tính hữu ích của thông tin tài chính được xác định bởi khuôn khổ khái niệm IFRS. Như vậy, VAS ít chú trọng đến tính thích hợp của thông tin tài chính đối với người sử dụng báo cáo tài chính, trong khi IFRS xem đây là một trong hai đặc tính quan trọng của thông tin tài chính hữu ích.

Sự khác biệt về đặc điểm định tính của thông tin tài chính hữu ích dẫn đến sự khác biệt về khái niệm, tiêu chuẩn ghi nhận và đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính giữa khuôn khổ khái niệm IFRS và VAS 1. Báo cáo tài chính được lập theo IFRS hướng đến cung cấp thông tin hữu ích (thích hợp và trung thực) cho các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính, do đó các quy định về định nghĩa, ghi nhận và đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính có tính nguyên tắc chung (principles-based), có thể vận dụng “linh hoạt” tùy theo các đối tượng cụ thể trong các tình huống đa dạng, đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho việc đánh giá triển vọng dòng tiền tương lai và năng lực quản lý nguồn lực kinh tế của đơn vị báo cáo. Trong khi đó, VAS chú trọng tính trung thực của thông tin tài chính nên các quy định về định nghĩa, ghi nhận và đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính có tính chi tiết và ít linh hoạt hơn (rules-based).

Định nghĩa các yếu tố của báo cáo tài chính theo khuôn khổ khái niệm IFRS có tính “linh hoạt” hơn so với VAS 1, cụ thể:

- Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 4.3) định nghĩa tài sản là nguồn lực kinh tế hiện tại được kiểm soát bởi doanh nghiệp và là kết quả của sự kiện quá khứ. Trong khi VAS 1 (đoạn 20) định nghĩa tài sản là “nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai”. Có thể thấy Khuôn khổ khái niệm IFRS nhấn mạnh tài sản là “nguồn lực kinh tế” mà không đề cập đến khả năng thu được lợi ích kinh tế như VAS 1. Khả năng tạo ra lợi ích kinh tế của tài sản được Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 4.4) đề cập khi giải thích khái niệm về nguồn lực kinh tế, đó là “quyền” có khả năng tạo ra lợi ích kinh tế. “Khả năng” tạo ra lợi ích kinh tế không nhất thiết phải chắc chắn hay xác suất cao mà chỉ yêu cầu tại thời điểm hiện tại “quyền” tạo ra lợi ích kinh tế phải tồn tại đối với doanh nghiệp trong ít nhất một trường hợp (Khuôn khổ khái niệm IFRS, đoạn 4.14).

- Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 4.26) định nghĩa nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp về chuyển giao nguồn lực kinh tế do kết quả của sự kiện đã xảy ra, nhưng việc thanh toán nghĩa vụ đó không nhất thiết phải liên quan đến dòng lợi ích kinh tế được chi ra từ doanh nghiệp như định nghĩa nợ phải trả ở VAS 1 (đoạn 18a). Như vậy, nợ phải trả theo định nghĩa của IFRS có tính bao quát hơn VAS. Chẳng hạn như trường hợp một khoản nợ phải trả có thể được thanh toán bằng cách ghi nhận một khoản nợ phải trả khác thỏa mãn định nghĩa nợ phải trả của IFRS nhưng không thỏa mãn định nghĩa của VAS. Ngoài ra, Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 4.29) giải thích nghĩa vụ hiện tại không nhất thiết phải xác định đối tượng mà doanh nghiệp có nghĩa vụ là ai. Điều này làm cho định nghĩa nợ phải trả theo khuôn khổ khái niệm IFRS rộng hơn VAS 1, xóa được khoảng cách giữa lý thuyết và thực tiễn về nợ phải trả được trình bày trên bảng cân đối kế toán. Trong thực tiễn có những khoản nợ phải trả được trình bày trên bảng cân đối kế toán nhưng chưa xác định được đối tượng mà doanh nghiệp có nghĩa vụ phải thanh toán tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán, ví dụ như dự phòng phải trả liên quan đến sửa chữa lớn tài sản cố định. Trường hợp này thỏa mãn định nghĩa nợ phải trả theo khuôn khổ khái niệm IFRS, nhưng không thỏa mãn định nghĩa về nợ phải trả theo VAS 1 mặc dù vẫn được ghi nhận là nợ phải trả trong thực tiễn kế toán ở Việt Nam.

- Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 4.63) định nghĩa vốn chủ sở hữu dựa trên phương trình kế toán, đó là lợi ích còn lại trong tài sản của doanh nghiệp, sau khi trừ các khoản nợ phải trả. VAS 1 (đoạn 29) định nghĩa vốn chủ sở hữu bằng cách liệt kê các loại vốn chủ sở hữu, gồm: vốn của các nhà đầu tư, thặng dư vốn cổ phần, lợi nhuận giữ lại, các quỹ, lợi nhuận chưa phân phối, chênh lệch tỷ giá và chênh lệch đánh giá lại tài sản. Như vậy, định nghĩa vốn chủ sở hữu của IFRS mang tính tổng quát hơn, còn định nghĩa của VAS phụ

---

thuộc vào cách phân loại vốn chủ sở hữu trên bảng cân đối kế toán nên định nghĩa sẽ thay đổi khi cách phân loại vốn chủ sở hữu thay đổi.

- Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 4.68-69) định nghĩa doanh thu, thu nhập<sup>1</sup> và chi phí theo cách tiếp cận bảng cân đối kế toán. Theo đó, doanh thu, thu nhập và chi phí là sự thay đổi tài sản hoặc nợ phải trả dẫn đến làm thay đổi vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản đóng góp và phân phối cho chủ sở hữu. Trong khi đó, VAS 1 (đoạn 31), dựa trên cách tiếp cận báo cáo kết quả kinh doanh, định nghĩa doanh thu, thu nhập và chi phí gắn với dòng lợi ích kinh tế thu vào và chi ra phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng, giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn và phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu. Như vậy, định nghĩa doanh thu, thu nhập và chi phí theo IFRS rộng hơn VAS. Theo IFRS, doanh thu, thu nhập và chi phí không chỉ bao gồm các khoản liên quan trực tiếp đến lãi, lỗ từ hoạt động kinh doanh như quy định của VAS, mà còn bao gồm các khoản thu nhập, chi phí (lãi, lỗ) được điều chỉnh trực tiếp vào vốn chủ sở hữu. Sự khác biệt này do sự khác nhau về yêu cầu thông tin được trình bày trên báo cáo thu nhập toàn diện (comprehensive income statement) được lập theo IFRS và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được lập theo VAS. Báo cáo thu nhập toàn diện gồm 2 phần: Lãi, lỗ liên quan trực tiếp đến hoạt động kinh doanh trong kỳ (tương ứng với lãi, lỗ trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo VAS), và thu nhập toàn diện khác bao gồm thu thập, chi phí (lãi, lỗ) được điều chỉnh trực tiếp vào vốn chủ sở hữu trong kỳ. Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 7.16-17) cho rằng phân tích thành quả tài chính (financial performance) của một doanh nghiệp cần phân tích tất cả các khoản thu nhập và chi phí đã được ghi nhận, bao gồm cả thu nhập, chi phí (lãi, lỗ) được ghi nhận ở vốn chủ sở hữu. Đặc biệt là trường hợp thu nhập, chi phí phát sinh do thay đổi giá trị hiện hành của tài sản và nợ phải trả được điều chỉnh trực tiếp vào vốn chủ sở hữu, làm cho báo cáo thu nhập toàn diện cung cấp thông tin thích hợp và trung thực hơn về thành quả của doanh nghiệp trong kỳ kế toán.

Về ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính, VAS 1 (đoạn 39) quy định các yếu tố của báo cáo tài chính được ghi nhận khi đảm bảo cả 2 tiêu chí: “Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc làm giảm lợi ích kinh tế trong tương lai”, và “Khoản mục đó có giá trị và xác định được giá trị một cách đáng tin cậy”. Trong khi đó, Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 5.7) quy định tài sản và nợ phải trả chỉ được ghi nhận khi việc ghi nhận tài sản hoặc nợ phải trả đó cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính thông tin hữu ích (thích hợp và trung thực). Việc ghi nhận tài sản hoặc nợ phải trả có thể không cung cấp thông tin thích hợp nếu không chắc chắn tài sản hoặc nợ phải trả tồn tại; Hoặc tài sản hoặc nợ phải trả tồn tại nhưng khả năng nhận (inflow) hoặc chuyển giao (outflow) lợi ích kinh tế là thấp (đoạn 5.12). Tính trung thực của thông tin báo cáo tài chính có thể bị ảnh hưởng bởi mức độ không chắc chắn (không tin cậy) của đo lường giá trị của tài sản hoặc nợ phải trả. Như vậy, tính hữu ích của việc ghi nhận tài sản và nợ phải trả được giải thích ở Khuôn khổ khái niệm IFRS cũng liên quan đến 2 tiêu chí “chắc chắn tồn tại” và “đo lường tin cậy” như quy định của VAS, tuy nhiên IFRS không quy định “cứng” như VAS mà yêu cầu dung hòa giữa 2 tiêu chí nhằm đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích nhất. Nếu đo lường thích hợp nhất không cung cấp thông tin trung thực về tài sản hoặc nợ phải trả, thông tin hữu ích nhất có thể là một đo lường khác (kèm theo mô tả và giải thích liên quan) nhưng mức độ không chắc chắn của đo lường thấp hơn (Khuôn khổ khái niệm IFRS, đoạn 5.21). Với điều kiện ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính theo quy định của VAS 1, để xác định khả năng nhận hoặc chuyển giao lợi ích kinh tế có “chắc chắn” hay không cần phải dựa trên một phạm vi xác suất nhất định (probability threshold). Điều này làm cho nhiều trường hợp rõ ràng là hình thành tài sản hoặc nợ phải trả nhưng không được ghi nhận, vì vậy IASB đã loại tiêu chí này ra khỏi điều kiện ghi nhận tài sản hoặc nợ phải trả và được thay thế bằng tính thích hợp của thông tin được cung cấp từ việc ghi nhận tài sản hoặc nợ phải trả (Deloitte, 2018). IASB cho rằng sự không chắc chắn của ghi nhận tài sản hay nợ phải trả không phụ thuộc vào sự không chắc chắn tồn tại của tài sản hay nợ phải trả mà là sự không liên quan của thông tin và chi phí để có được thông tin (Gebhardt & cộng sự, 2014).

Khác với VAS 1, Khuôn khổ khái niệm IFRS chỉ quy định nguyên tắc ghi nhận tài sản và nợ phải trả nhưng không đề cập nguyên tắc ghi nhận doanh thu, thu nhập và chi phí. IFRS theo cách tiếp cận bảng cân đối kế toán, nên doanh thu, thu nhập và chi phí được ghi nhận từ sự ghi nhận tăng, giảm tài sản hoặc nợ phải trả. Ngoài ra, VAS 1 quy định chi phí được ghi nhận phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, nguyên tắc phù hợp không được quy định bởi Khuôn khổ khái niệm IFRS mà được xem như là nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (Barker & Penman, 2020). Sự khác biệt này do quan

---

điểm về chi phí của IFRS rộng hơn VAS. Theo Khuôn khổ khái niệm IFRS, chi phí không chỉ gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến xác định lãi, lỗ từ hoạt động kinh doanh mà còn bao gồm các khoản chi phí (lỗ) được điều chỉnh giảm trực tiếp vào vốn chủ sở hữu, do đó không phải tất cả chi phí được ghi nhận đều phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp. Hơn nữa, một số khoản chi phí, chẳng hạn như chi phí liên quan đến tổn thất tài sản, được ghi nhận do tuân thủ nguyên tắc thận trọng nhưng không đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Hoặc là có những chi phí phải ghi nhận là chi phí trong kỳ dù không liên quan đến doanh thu được tạo ra trong kỳ vì không thỏa mãn điều kiện ghi nhận tài sản. Do đó, việc quy định chi phí được ghi nhận phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp của VAS 1 dẫn đến sự không nhất quán giữa chuẩn mực chung và các chuẩn mực cụ thể.

Về đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính, IFRS hướng tới cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính nên cho phép sử dụng các loại giá khác nhau để đo lường tài sản và nợ phải trả. Về cơ bản có 2 cơ sở đo lường được quy định ở Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 6.4-21), đó là giá gốc và giá hiện hành. Giá gốc là giá của giao dịch hình thành tài sản hoặc nợ phải trả của doanh nghiệp, do đó phản ánh các điều kiện của thị trường tại thời điểm ghi nhận ban đầu của tài sản hoặc nợ phải trả. Giá hiện hành phản ánh các điều kiện của thị trường tại ngày đo lường. Giá hiện hành có thể là giá trị hợp lý, giá trị sử dụng (value in use) đối với tài sản hoặc giá trị thực hiện (fulfillment value) đối với nợ phải trả, và giá phí hiện hành (current cost). Loại giá nào được sử dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả được quy định ở các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế phù hợp với đặc điểm từng loại tài sản và nợ phải trả cụ thể. Khác với IFRS, VAS1 (đoạn 05) chỉ quy định một cơ sở giá duy nhất là giá gốc, mặc dù các VAS khác vẫn quy định sử dụng giá khác với giá gốc để phản ánh tài sản trên bảng cân đối kế toán trong các tình huống nhất định, ví dụ như VAS 02 quy định hàng tồn kho được trình bày trên bảng cân đối kế toán theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được. Việc sử dụng giá gốc là cơ sở giá chủ đạo để đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính khó có thể cung cấp thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính. Giá gốc phản ánh các điều kiện của thị trường tại thời điểm hình thành tài sản hoặc nợ phải trả mà không phải tại thời điểm lập báo cáo tài chính nên tính dự đoán của thông tin tài chính dựa trên giá gốc không cao. Có thể do VAS chú trọng tính trung thực của thông tin tài chính hơn tính thích hợp nên giá gốc được chọn là cơ sở đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính.

Tùy theo quan điểm về vốn và bảo toàn vốn mà doanh nghiệp lựa chọn loại giá thích hợp để đo lường tài sản và nợ phải trả trình bày trên báo cáo tài chính. Theo Khuôn khổ khái niệm IFRS (đoạn 8.1), có 2 quan điểm về vốn: Vốn tài chính và vốn vật chất. Vốn tài chính đồng nghĩa với giá trị tài sản thuần hay vốn chủ sở hữu, trong khi vốn vật chất được xem là năng lực hoạt động của doanh nghiệp. Khái niệm vốn tài chính được sử dụng nếu người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm đến bảo toàn giá trị danh nghĩa hoặc sức mua của vốn đầu tư. Vốn vật chất thích hợp khi người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm đến năng lực hoạt động của doanh nghiệp. Tương ứng với các khái niệm khác nhau về vốn có các quan điểm bảo toàn vốn khác nhau là bảo toàn vốn tài chính và bảo toàn vốn vật chất. Từ đó, lợi nhuận được xác định dựa trên quan điểm về bảo toàn vốn. Về nguyên tắc, lợi nhuận chỉ có được khi vốn ở cuối kỳ sau khi đã bảo toàn được vốn ở đầu kỳ, phần còn lại chính là lợi nhuận. Theo quan điểm bảo toàn vốn tài chính với đơn vị tiền tệ danh nghĩa, lợi nhuận là chênh lệch giá trị tài sản thuần ở cuối kỳ so với đầu kỳ. Tuy nhiên, nếu sử dụng đơn vị tiền tệ với sức mua không đổi thì tài sản và nợ phải trả cần được điều chỉnh theo chỉ số giá chung, chênh lệch do đánh giá lại tài sản và nợ phải trả được điều chỉnh trực tiếp vào vốn chủ sở hữu. Lợi nhuận là chênh lệch giữa giá trị tài sản thuần ở cuối kỳ và đầu kỳ sau khi đã điều chỉnh theo chỉ số giá chung. Trường hợp bảo toàn vốn vật chất thì lợi nhuận chỉ có được khi năng lực hoạt động của doanh nghiệp ở cuối kỳ cao hơn ở đầu kỳ. Khi đó, giá phí hiện hành được sử dụng làm cơ sở đo lường tài sản và nợ phải trả, và chênh lệch do đánh giá lại tài sản và nợ phải trả theo giá phí hiện hành được điều chỉnh trực tiếp vào vốn chủ sở hữu. Khái niệm vốn và bảo toàn vốn không được đề cập ở VAS 1. Tuy nhiên, giá gốc là cơ sở giá chủ đạo dùng để đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính được lập theo VAS, điều này cho thấy VAS chỉ sử dụng khái niệm vốn tài chính và bảo toàn vốn tài chính với đơn vị tiền tệ danh nghĩa. Do đó, thông tin về lợi nhuận ít hữu ích đối với người sử dụng báo cáo tài chính trong điều kiện nền kinh tế lạm phát vì nếu báo cáo kết quả kinh doanh phản ánh doanh nghiệp kinh doanh có lãi thì vẫn chưa chắc đã duy trì được quy mô hoạt động.

Tóm lại, IFRS hướng tới cung cấp thông tin hữu ích (thích hợp và trung thực) cho các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính nên các quy định của Khuôn khổ khái niệm IFRS mang tính nguyên tắc chung (principles-

---

based), đòi hỏi tính xét đoán nghề nghiệp cao để có thể vận dụng các nguyên tắc chung trong xử lý các tình huống cụ thể, nhằm đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích nhất cho các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính. VAS không xác định mục tiêu của báo cáo tài chính cụ thể và yêu cầu thông tin kế toán chú trọng tính trung thực hơn là thích hợp, do đó các quy định thường chi tiết, cụ thể (rules-based), ít cần tính xét đoán nghề nghiệp. Sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm chuẩn mực kế toán hàm ý tồn tại sự khác biệt lớn giữa VAS và IFRS.

### **3. Phân tích nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế**

Khoảng cách thời gian ban hành VAS 1 và Khuôn khổ khái niệm IFRS hiện hành tất yếu dẫn đến sự khác biệt lớn giữa VAS và IFRS. VAS 1 được ban hành vào năm 2002, khi Việt Nam lần đầu tiên ban hành chuẩn mực kế toán, trong khi Khuôn khổ khái niệm IFRS được điều chỉnh lần gần nhất vào năm 2018. Khoảng cách thời gian 16 năm với những thay đổi lớn của môi trường kinh tế đã làm cho VAS 1 lạc hậu nhiều so với Khuôn khổ khái niệm IFRS. Câu hỏi đặt ra là vì sao VAS không được điều chỉnh, cập nhật trong suốt một thời gian dài? VAS được ban hành trong khoảng thời gian 2001-2005 để chuẩn bị chính thức gia nhập Tổ chức thương mại thế giới (WTO) vào năm 2007. Điều này cho thấy Việt Nam ban hành chuẩn mực kế toán là do áp lực từ bên ngoài mà không phải xuất phát từ nhu cầu thực sự từ bên trong (Nguyen & Tran, 2012), có lẽ vì vậy Bộ Tài chính không quan tâm đến việc điều chỉnh VAS cho phù hợp với thay đổi của môi trường kinh tế, tài chính trong từng giai đoạn.

IFRS là điển hình của mô hình kế toán *Anglosaxon*, phù hợp với các nước phát triển (Perera & Baydoun, 2007; Prather-Kinsey, 2006), nên khó có thể áp dụng nguyên bản vào một nước đang phát triển như Việt Nam. Tuy nhiên, VAS gần như là phiên bản dịch của IFRS tại thời điểm VAS được soạn thảo. VAS có mức độ tương đồng với IFRS đến 84% tại thời điểm VAS được ban hành, trong đó phần lớn là VAS áp dụng nguyên các vấn đề được quy định ở IFRS, rất ít có sự điều chỉnh (Pham, 2016). Cách tiếp cận này làm cho VAS chỉ hội tụ với IFRS về mặt hình thức, ít có tính thực tiễn nên khó áp dụng. Trong thực tế, người làm kế toán ở Việt Nam có thói quen làm theo các quy định chi tiết của chế độ kế toán mà ít quan tâm đến vận dụng chuẩn mực kế toán (Nguyen & Richard, 2011). Bộ Tài chính chỉ quan tâm đến việc cập nhật, sửa đổi và ban hành mới chế độ kế toán mà không điều chỉnh hay ban hành mới VAS. Điều này cho thấy ở Việt Nam, tính thực thi của chế độ kế toán cao hơn chuẩn mực kế toán, do đó người làm kế toán chỉ dựa vào các quy định của chế độ kế toán để xử lý các giao dịch kinh tế. Đây cũng là nguyên nhân quan trọng làm cho VAS ngày càng lạc hậu so với IFRS.

IFRS chú trọng cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng tham gia trên thị trường tài chính. Ở Việt Nam, nguồn tài chính của các doanh nghiệp phụ thuộc nhiều vào hệ thống ngân hàng, thị trường chứng khoán chưa thực sự phát triển (Leung, 2009), do đó các doanh nghiệp ở Việt Nam ít có áp lực cung cấp thông tin cho các nhà đầu tư. Đặc điểm này cũng là một trong các yếu tố tạo ra khoảng cách giữa VAS và IFRS.

IFRS có xu hướng chuyển dịch sang cơ sở đo lường theo giá hiện hành nhằm cung cấp thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính. Tuy nhiên, áp dụng cơ sở đo lường theo giá hiện hành khó đảm bảo tính trung thực với một nền kinh tế không hoàn toàn là kinh tế thị trường như Việt Nam.

### **4. Kết luận và hàm ý chính sách**

Khuôn khổ khái niệm VAS có sự khác biệt lớn so với IFRS. Khuôn khổ khái niệm IFRS có tính nguyên tắc chung, trong khi VAS 1 quy định chi tiết hơn. Sự khác biệt này xuất phát từ mục tiêu của IFRS và VAS khác nhau. IFRS hướng đến cung cấp thông tin hữu ích (thích hợp và trung thực) cho các nhà đầu tư và người cho vay hiện tại cũng như tiềm năng, trong khi VAS không xác định rõ các nhóm đối tượng chính sử dụng báo cáo tài chính của doanh nghiệp nhưng chú trọng tính trung thực của thông tin trên báo cáo tài chính hơn tính thích hợp. Nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt giữa VAS và IFRS là do mức độ phát triển kinh tế, hệ thống tài chính, tính thực thi của chuẩn mực kế toán cũng như “thói quen” làm kế toán ở Việt Nam.

Sự khác biệt về khuôn khổ khái niệm chuẩn mực kế toán cho thấy tồn tại khoảng cách lớn giữa VAS và IFRS. Hiện nay Bộ Tài chính đang trong giai đoạn soạn thảo VFRS theo hướng hội tụ với IFRS. Những nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt giữa VAS và IFRS được phân tích ở trên cho thấy Việt Nam khó có thể áp dụng nguyên bản IFRS mà cần có sự điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện cụ thể của Việt Nam. Để có thể

---

vận dụng IFRS vào Việt Nam một cách tốt nhất, cần xác định cách tiếp cận với IFRS phù hợp với điều kiện Việt Nam và chuẩn bị các điều kiện môi trường thuận lợi cho sự thay đổi chuẩn mực kế toán theo hướng hội tụ với IFRS. Cụ thể các khuyến nghị với các bên liên quan như sau:

**Đối với Bộ Tài chính:**

- Soạn thảo VFRS không nên chỉ đơn giản là dịch IFRS như cách làm trước đây vì cách làm này có thể làm cho mức độ hội tụ của VFRS với IFRS về hình thức (de-jure convergence) cao nhưng mức độ hội tụ thực tế (de-facto convergence) thấp nếu như VFRS không thực sự phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam (Pham, 2015). Thực tế cho thấy lần đầu tiên ban hành VAS, Việt Nam đã chọn các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS hoặc IFRS) được cho là phù hợp với Việt Nam để áp dụng gần như nguyên bản, rất ít điều chỉnh, nhưng tính thực tiễn của VAS không cao (Pham, 2016). Để đảm bảo tính thực tiễn của chuẩn mực kế toán, nên chọn cách vận dụng IFRS có điều chỉnh thích hợp với điều kiện của Việt Nam. Để có thể thực hiện điều chỉnh IFRS hợp lý, tổ chức nghề nghiệp kế toán cần đóng vai trò quan trọng trong quá trình soạn thảo chuẩn mực. Thành viên của nhóm soạn thảo chuẩn mực kế toán cần có những người có nhiều kinh nghiệm trong lĩnh vực kế toán và am hiểu về IFRS bên cạnh các chuyên gia, các nhà nghiên cứu thuộc lĩnh vực kế toán.

- Mục tiêu của báo cáo tài chính cần được xác định ở khuôn khổ khái niệm chuẩn mực kế toán (chuẩn mực chung), từ đó các tiêu chuẩn chất lượng của thông tin tài chính được xác định nhằm đáp ứng mục tiêu của báo cáo tài chính. Các quy định kế toán cần hướng đến đáp ứng tiêu chuẩn chất lượng của báo cáo tài chính đã được xác định. Như vậy chuẩn mực kế toán mới có thể đáp ứng nhu cầu thực sự của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính ở Việt Nam.

- IFRS mặc dù vẫn sử dụng cả giá gốc và giá hiện hành nhưng có xu hướng chuyển dịch về phía giá hiện hành vì giá hiện hành cung cấp thông tin với điều kiện của thị trường tại thời điểm đo lường nên thích hợp hơn cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính (IASB, 2010). Nếu muốn VFRS hội tụ thực sự với IFRS thì nền kinh tế Việt Nam cần được vận hành đúng theo cơ chế thị trường và thông tin cần thiết để đo lường tài sản và nợ phải trả theo giá hiện hành cần có sẵn. Nếu Việt Nam không đủ điều kiện để áp dụng giá hiện hành thì cho dù VFRS có bổ sung thêm giá hiện hành như là một sự lựa chọn khác bên cạnh giá gốc thì các doanh nghiệp vẫn chọn giá gốc, như vậy VFRS cũng chỉ hội tụ với IFRS về mặt hình thức.

- Tăng cường tính thực thi của chuẩn mực kế toán là một trong các điều kiện tiên quyết để thúc đẩy sự hội tụ của VFRS với IFRS. Sự tồn tại của chế độ kế toán song song với chuẩn mực kế toán có thể ảnh hưởng đến tính thực thi của chuẩn mực kế toán. Do đó, Bộ Tài chính có thể cân nhắc loại bỏ chế độ kế toán khi ban hành VFRS.

**Đối với các doanh nghiệp:**

VFRS được soạn thảo theo hướng hội tụ với IFRS, cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng tham gia thị trường tài chính. Do đó, vận dụng VFRS sẽ giúp doanh nghiệp dễ dàng huy động vốn trên thị trường tài chính. Nhận thức được lợi ích của áp dụng VFRS sẽ là động lực để ban điều hành doanh nghiệp và người làm kế toán có thái độ tích cực với việc áp dụng VFRS, góp phần quan trọng trong việc thực thi VFRS, cũng như thúc đẩy sự hội tụ của VFRS với IFRS về mặt thực tiễn (de-facto convergence).

**Đối với các đơn vị đào tạo:**

Để có thể hội tụ với IFRS thì chuẩn mực kế toán Việt Nam cần có sự chuyển dịch từ quy định chi tiết (rules-based) sang quy định có tính nguyên tắc chung (principles-based). Điều này đòi hỏi người làm kế toán cần có khả năng xét đoán chuyên môn cao, nhưng người làm kế toán ở Việt Nam lại có thói quen làm kế toán theo các quy định, hướng dẫn chi tiết. Đây là một trở ngại để có thể vận dụng IFRS ở Việt Nam. Do đó, chương trình đào tạo ngành kế toán ở các trường đại học cần thay đổi phương pháp giảng dạy kế toán, hướng người học có khả năng phân tích, vận dụng các nguyên tắc kế toán chung để xử lý các tình huống cụ thể (Jackling & cộng sự, 2012).

**Ghi chú:**

1. Khuôn khổ khái niệm IFRS 2018 dùng thuật ngữ “income” để chỉ doanh thu, thu nhập.

---

## Tài liệu tham khảo

- Bakker, E., Rands, E., Balasubramanian, T. V., Unsworth, C., Chaudhry, A., Merwe, M. v. d., Coetsee, D., Varughese, S., Johnstone, C., & Yeung, P. (2017), *Interpretation and application of IFRS standards*, John Wiley & Sons, Ltd.
- Barker, R., & Penman, S. (2020), 'Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty', *Contemporary Accounting Research*, 37(1 (Spring 2020)), 322-357, Doi:10.1111/1911-3846.12585.
- Bộ Tài chính (2002), *Quyết định số 165/QĐ-BTC ban hành và công bố sáu (6) chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 2)*, ban hành ngày 31 tháng 12 năm 2002.
- Bộ Tài chính (2020), *Quyết định số 345/QĐ-BTC phê duyệt đề án áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính ở Việt Nam*, ban hành ngày 16 tháng 3 năm 2020.
- Deloitte (2018), *IFRS in focus*, truy cập từ <<https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2018/cf>>.
- Gebhardt, G., Mora, A., & Wagenhofer, A. (2014), 'Revisiting the fundamental concepts of IFRS', *Abacus*, 50(1), 107-116, Doi:10.1111/abac.12024.
- Henry, E., & Holzmann, O. J. (2010), 'Conceptual framework revisions: Say goodbye to "reliability" and "stewardship"', *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 22(3), 91-94.
- IASB (2010), *International financial reporting standards Part B*, London, United Kingdom.
- IASB (2018), *Conceptual framework for financial reporting*, truy cập từ <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>>.
- Jackling, B., Howieson, B., & Natoli, R. (2012), 'Some implications of IFRS adoption for accounting education', *Australian Accounting Review*, 22(4), 331-340, Doi:10.1111/j.1835-2561.2012.00197.x.
- Leung, S. (2009), 'Banking and financial sector reforms in Vietnam', *ASEAN Economic Bulletin*, 26, 44-57.
- Nguyen, C. P., & Richard, J. (2011), 'Economic transition and accounting system reform in Vietnam', *European Accounting Review*, 20(4), 693-725, Doi:10.1080/09638180.2011.623858.
- Nguyen, C. P., & Tran, D. K. N. (2012), 'International harmonisation and national particularities of accounting: Recent accounting development in Vietnam', *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(3), 431-451.
- Perera, H., & Baydoun, N. (2007), 'Convergence with international financial reporting standards: The Case of Indonesia', *Advances in International Accounting*, 20, 201-224.
- Pham, H. H. (2015), 'Accounting standard compliance in an emerging economy – Vietnam', *Proceedings of International Conference on Accounting 2015*, University of Economics, Da Nang, 228-239.
- Pham, H. H. (2016), 'Vietnam's path to converging with international accounting standards', *Corporate Ownership & Control*, 14(1), 644-655.
- Prather-Kinsey, J. (2006), 'Developing countries converging with developed-country accounting standards: Evidence from South Africa and Mexico', *The International Journal of Accounting*, 41(2), 141-162.