

Áp lực và xung đột đến từ cải cách kế toán hướng về hòa hợp quốc tế

NGUYỄN CÔNG PHƯƠNG

1. Giới thiệu

Cải cách kinh tế bắt đầu vào năm 1986 ghi nhận chính sách cải cách hướng về kinh tế thị trường của Nhà nước. Cải cách này đã tạo ra những thay đổi to lớn trong môi trường kinh tế, xã hội của Việt Nam. Một cấu trúc kinh tế mới hình thành với sự thừa nhận của Nhà nước đối với sự tồn tại bình đẳng của các thành phần kinh tế. Quan hệ kinh tế và hoạt động kinh doanh trở nên đa dạng và phức tạp hơn với sự hiện diện của các công ty nước ngoài. Chú ý đến tiến triển của môi trường kinh tế mới này, vấn đề xây dựng một hệ thống kế toán mới vận hành trong bối cảnh kinh tế, xã hội mới nhằm đáp ứng yêu cầu về thông tin kế toán của những nhóm người sử dụng khác nhau trở nên thật sự cấp bách. Từ đó, cải cách kế toán đã được thực hiện, bắt đầu từ năm 1995 và tiếp tục không ngừng cho đến nay.

Cải cách kế toán là một quá trình lâu dài, phức tạp và khó khăn. Môi trường chính trị, kinh tế và xã hội của Việt Nam phát sinh những nguồn xung đột giữa mong muốn hoà hợp quốc tế và duy trì đặc thù quốc gia của hệ thống kế toán. Làm thế nào để giải quyết những xung đột phát sinh và những rủi ro tiềm tàng của việc vận dụng hệ thống kế toán mới?

Những suy nghĩ trên đây đã khích lệ chúng tôi thực hiện nghiên cứu về cải cách kế toán của Việt Nam kể từ năm 1995. Cụ thể, nghiên cứu muốn đề cập đến những nguyên nhân của cải cách kế toán và những vấn đề nảy sinh từ xu hướng hòa hợp quốc tế của hệ thống kế toán. Hy vọng rằng, nghiên cứu này làm rõ bản chất của xu hướng hòa hợp quốc tế của kế toán Việt Nam trong hơn một thập kỷ gần đây, góp

phần làm giàu thêm chủ đề nghiên cứu về bản chất xã hội của kế toán trong các nền kinh tế đang chuyển đổi.

2. Những nhân tố ảnh hưởng đến bản chất của một hệ thống kế toán

Vì mục tiêu của bất kỳ một hệ thống kế toán nào cũng nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng để ra quyết định kinh tế, hệ thống kế toán tồn tại trong một nước nào đó là sản phẩm của môi trường chính trị, kinh tế và các nhân tố khác với mục đích xác lập một hệ thống *có lợi* cho nhóm người sử dụng có quyền lực *ưu thế* trong hệ thống (Nobes, 1998; Richard et Collette, 2005;...). Nghiên cứu các nhân tố môi trường xác định bản chất của một hệ thống kế toán cho phép nhận diện nguồn gốc phát triển của hệ thống và rút ra các kết luận về sự “vận hành” cũng như hiệu quả của hệ thống, các cơ hội đến từ các điều kiện môi trường và đề xuất những nguyên tắc mới cho sự phát triển trong tương lai (Choi và Mueller, 1992). Dựa vào những nghiên cứu có liên quan về phân loại hệ thống kế toán, (ví dụ Choi và Mueller, 1992; Nobes và Parker, 1995; Nobes, 1998; Richard và Collette, 2005), chúng tôi tổng hợp lại bốn nhân tố chủ yếu có ảnh hưởng trực tiếp đến bản chất của một hệ thống kế toán:

2.1. Hệ thống tài trợ vốn cho doanh nghiệp

Theo Nobes (1998), ở cấp độ quốc gia, có thể nói rằng, hệ thống tài trợ vốn của nền kinh tế là nhân tố quyết định mục tiêu của

báo cáo tài chính. Zysman (1983)¹ phân biệt ba hệ thống tài trợ vốn cho doanh nghiệp: (1) tài trợ vốn dựa vào thị trường; (2) tài trợ vốn dựa vào hệ thống tín dụng được quản lý bởi nhà nước, và (3) tài trợ vốn dựa vào hệ thống tín dụng của các tổ chức tín dụng. Zysman cũng gợi ý rằng, hệ thống tài trợ vốn của Anh, Mỹ thuộc hệ thống 1, Pháp, Nhật Bản thuộc hệ thống 2, và Đức thuộc hệ thống 3.

Theo Nobes, hoạt động kinh tế của một nước được quyết định bởi một hệ thống tài trợ nào đó (Nobes, 1998, tr. 167). Ở những nước mà tài trợ vốn cho doanh nghiệp chủ yếu thông qua kênh thị trường chứng khoán (ví dụ Mỹ), hệ thống kế toán được thiết lập làm sao cung cấp thông tin cho nhà đầu tư vào vốn chủ sở hữu. Thông tin từ hệ thống kế toán cho phép đánh giá hiệu quả sinh lời của cổ đông, dự đoán dòng tiền trong tương lai. Ngược lại, ở những nước mà vốn tài trợ cho doanh nghiệp chủ yếu thông qua kênh tín dụng, điều quan tâm ở các nước này là bảo vệ người cho vay, và từ đó, các nguyên tắc kế toán nhấn mạnh đến nguyên tắc thận trọng trong tính toán và phân phối lợi nhuận.

Nobes và Parker (1995), Choi và Mueller (1992) và Nobes (1998) gợi ý rằng, hệ thống tài trợ vốn cho doanh nghiệp là một trong các nhân tố quan trọng nhất quyết định bản chất của một hệ thống kế toán. Lập luận này có thể đúng đối với các nước phát triển. Đối với các nước đang phát triển, theo chúng tôi, sự kiểm soát chặt chẽ của nhà nước đối với hoạt động kinh tế của doanh nghiệp làm lu mờ nhân tố này, vì một thị trường tài chính theo đúng nghĩa thị trường Anh, Mỹ không tồn tại trên thực tế.

2.2. Nhà nước

Ở hầu hết các nước, nhà nước có một ảnh hưởng rất lớn đến hệ thống kế toán quốc gia. Ảnh hưởng của nhà nước có thể được xem xét dưới ba khía cạnh: hệ thống chính trị, luật và thuế.

Hệ thống chính trị: ảnh hưởng của nhân tố này đối với hệ thống kế toán được ghi nhận bởi hầu hết các nhà nghiên cứu trong

lĩnh vực này (Belkaoui, 1983; Choi và Mueller, 1992; Nobes và Parker, 1995; Nobes, 1998; Gray, 1988; Gray và Radebaugh, 1997; Flower và Ebberts, 2002; Deegan, 2004). Hệ thống chính trị ảnh hưởng trực tiếp đến sự phát triển của kế toán hoặc ảnh hưởng theo cách gián tiếp thông qua văn hóa quốc gia và xác định dạng hệ thống kinh tế (Richard, 2005). Bản chất của một hệ thống kế toán phản ánh học thuyết và mục tiêu chính trị (Belkaoui, 1983).

Hệ thống chính trị cũng có ảnh hưởng gián tiếp đến hệ thống kế toán thông qua hệ thống kinh tế. Hệ thống chính trị trong một nước sẽ quyết định hệ thống kinh tế trong nước đó (Belkaoui, 1983; Choi và Mueller, 1992); Richard và Collette, 2005). Ví dụ, kế toán trong hệ thống kinh tế kế hoạch hóa tập trung hoàn toàn khác với kế toán trong hệ thống kinh tế hướng vào thị trường.

Hệ thống luật: theo đa số các tác giả trên đây, có thể thấy rằng, tính luật pháp hóa các nguyên tắc kế toán xuất hiện một cách tự nhiên và hợp lý ở những nước theo hệ thống luật chi tiết (Roman law), như hầu hết các nước Châu Âu, Nhật Bản. Ngược lại, thiết lập các nguyên tắc kế toán không được pháp luật hóa thành thể trong các nước có hệ thống luật khái quát² như trường hợp kế toán Anh, Mỹ.

Thuế: thuế cũng là một trong các nhân tố có ảnh hưởng đến sự phát triển của kế toán. Lamb và các tác giả (1995)³ kết luận rằng, chính phủ ở tất cả các nước đều áp đặt những nguyên tắc xác định lợi nhuận chịu thuế của các doanh nghiệp. Nếu không có các mục tiêu khác (ví dụ thu hút vốn tài trợ từ thị trường chứng khoán) tồn tại song song với mục tiêu thuế, các nguyên tắc thuế được thiết lập bởi chính phủ sẽ quyết định

1. Được trích dẫn bởi Nobes, 1989, tr.166.

2. Common law, hệ thống luật được thiết lập theo những nguyên tắc chung, sau đó được thể hiện và phát triển bởi các thẩm phán, quan tòa trong từng trường hợp cụ thể.

3. Được Nobes (1998) trích dẫn (tr. 171).

các nguyên tắc kế toán. Từ đó, không có sự khác biệt đáng kể giữa lợi nhuận chịu thuế và lợi nhuận kế toán. Tuy nhiên, trong một vài nước hoặc một vài công ty, tồn tại một mục tiêu quan trọng khác liên quan đến thu hút vốn cổ phần từ thị trường chứng khoán hoặc bảo vệ quyền lợi của người cho vay. Những mục tiêu này cùng tồn tại với mục tiêu thuế và tranh giành mức độ ảnh hưởng của nó đối với kế toán. Trong trường hợp này, có sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế. Hay nói cách khác, kế toán không (hoặc không chỉ) nhằm đến mục tiêu thuế.

2.3. Trình độ chuyên môn của nghề nghiệp kế toán

Khả năng, độ lớn và năng lực của nghề nghiệp kế toán trong một nước có ảnh hưởng đến thực tế kế toán, công bố thông tin và thiết lập nguyên tắc kế toán (Adams và McMillan, 1997). Ở những nước không tồn tại một tổ chức kế toán có tính chuyên nghiệp cao, có tổ chức chặt chẽ, có đủ kiến thức và kinh nghiệm, các nguyên tắc kế toán sẽ được “nhập khẩu” từ các nước khác để lấp đầy khoảng trống tồn tại. Các nước đang phát triển nói chung và Việt Nam nói riêng là những minh họa điển hình cho lập luận này. Cho đến cuối Thế chiến thứ hai, kế toán Anh “được” xuất khẩu đi hầu hết các nước thuộc địa của Anh. Kể từ sau năm 1945, quá trình “nhập khẩu và sửa đổi” chủ yếu dựa vào nguồn kế toán Mỹ. Nobes (1998, tr. 172) lưu ý rằng, nhân tố này chỉ được xem xét trong bối cảnh của các nước đang phát triển. Nhân tố này không có giá trị trong các nước phát triển vì, theo Nobes, nói chung nghề nghiệp kế toán ở các nước phát triển đều phát triển cao nhưng hệ thống kế toán ở các nước này phát triển không giống nhau. Lập luận này rất hợp lý.

2.4. Sự phụ thuộc kinh tế từ bên ngoài

Nhân tố này chỉ có ý nghĩa trong trường hợp các nước đang phát triển và các nước đang chuyển đổi kinh tế. Bailey (1995), Jaruga (1990), Choi và Mueller (1992),

Richard (1995) đều cho rằng, sự trợ giúp kinh tế của các tổ chức quốc tế (Ngân hàng Thế giới, Quỹ Tiền tệ quốc tế,...) đối với các nước đang chuyển đổi kinh tế tạo nên những áp lực buộc các nước này phải cải cách hệ thống tài chính, trong đó có kế toán, theo một mô hình mà các tổ chức này mong muốn. Thật vậy, sự trợ giúp kinh tế của các nước phát triển (thông qua viện trợ hoặc các khoản cho vay) thường kèm theo các áp lực “xui khiến” chính phủ của các nước nhận được trợ giúp thực hiện cải cách kế toán và lựa chọn mô hình kế toán theo ý tưởng của họ. Hệ quả là các nước đang chuyển đổi kinh tế lựa chọn một hệ thống kế toán từ các nước phát triển (được chỉnh sửa ít nhiều) không phù hợp với các đặc trưng vốn có về môi trường kế của kế toán trong các nước này.

3. Cải cách kế toán từ năm 1995

Cải cách kế toán Việt Nam bắt đầu vào năm 1994, 8 năm sau khi chương trình cải cách và mở cửa kinh tế (*Đổi mới*, 1986) được phát động. Trong bối cảnh chuyển đổi về kinh tế thị trường và mở cửa sau mấy thập niên “bế quan toả cảng” với các nước tư bản, sự cần thiết phải tạo ra một hệ thống kế toán mới đáp ứng yêu cầu của môi trường kinh tế, xã hội mới. Chính phủ đã thiết lập một dự án “hiện đại hóa” kế toán hướng về kinh tế thị trường (Narayan và Godden, 2002). Năm 1994, Chính phủ đã thành lập một uỷ ban cải cách kế toán chịu trách nhiệm thiết lập các chế độ kế toán trong bối cảnh kinh tế mới. Cải cách kế toán được thực hiện thông qua sự trợ giúp kinh tế và kỹ thuật của Cộng đồng Châu Âu (Narayan và Godden, 2002). Ngày 31-12-1994, Bộ Tài chính đã ban hành phiên bản đầu tiên của chế độ kế toán doanh nghiệp. Sau một năm áp dụng thí điểm ở 640 doanh nghiệp, hệ thống kế toán doanh nghiệp được ban hành vào ngày 01-11-1995 và chính thức đưa vào áp dụng thống nhất trong toàn quốc (trừ các doanh nghiệp liên doanh, doanh nghiệp

vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp tư nhân). Cải cách này có thể nói là đã làm thay đổi căn bản hệ thống kế toán kiểu Xô Viết trước đây chỉ thích hợp trong nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung. Cải cách cũng hướng từng bước làm cho kế toán Việt Nam hòa hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế.

Sau khi ban hành hệ thống kế toán thống nhất, hệ thống này được bổ sung, hoàn chỉnh theo tiến độ của cải cách kinh tế. Trong khoảng thời gian từ năm 1995 đến năm 1998, nhiều nguyên tắc kế toán được công bố (khấu hao, năm 1996; quản lý doanh thu, chi phí và giá thành sản phẩm, năm 1996; dự phòng, năm 1997; thuế, năm 1997; xử lý chênh lệch tỷ giá,...) nhằm hướng dẫn, bổ sung những nội dung còn dở dang trong chế độ kế toán năm 1995 và tăng cường kiểm soát của Nhà nước đối với hoạt động kế toán dưới hệ thống mới (xem phần đặc thù quốc gia ở dưới đây). Cũng cần lưu ý thêm rằng, trong giai đoạn này, cải cách thuế cũng được thực hiện. Hai luật thuế mới đã được ban hành vào ngày 11-5-1997, đó là Thuế Giá trị gia tăng và Thuế Thu nhập doanh nghiệp. Sự hình thành hai loại thuế mới này (thay cho Thuế Doanh thu và Thuế Lợi tức trước đó) đã có tác động lớn đến thực tế kế toán, vì theo truyền thống, luôn tồn tại một ảnh hưởng ngược trị của thuế đối với kế toán. Từ đó, để áp dụng các loại thuế mới này, Bộ Tài chính đã ban hành các thông tư hướng dẫn về kế toán Thuế Giá trị gia tăng và Thuế Thu nhập doanh nghiệp đáp ứng yêu cầu của thuế.

Giai đoạn tiếp theo của cải cách kế toán, được thực hiện với sự giúp đỡ về kinh tế và kỹ thuật của Ngân hàng Thế giới (Narayan và Godden, 2000), bắt đầu từ năm 1999. Mục tiêu của cải cách giai đoạn hai này là thiết lập các chuẩn mực kế toán phù hợp với nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa (Narayan và Godden, 2000). Chuẩn hóa và hoà hợp

quốc tế dựa vào hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế làm cơ sở là đặc trưng của cải cách giai đoạn hai (Đặng Văn Thanh, 2001a). Để tập trung soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán, kiểm toán, một Ủy ban chuẩn mực kế toán đã được thành lập vào ngày 12-2-1999 (Quyết định số 19/1999 QĐ-BTC). Trách nhiệm của Ủy ban này là soạn thảo, tổ chức và thực hiện các chuẩn mực kế toán được ban hành. Đúng như dự kiến, bốn chuẩn mực đầu tiên đã được công bố (Bộ Tài chính) vào ngày 31-12-2001 và có hiệu lực kể từ ngày 1-1-2002. Sáu chuẩn mực tiếp theo đã được ban hành vào năm 2002 và có hiệu lực từ đầu năm 2003. Cho đến thời điểm hiện nay, Việt Nam đã có 22 chuẩn mực kế toán.

Cũng trong giai đoạn này, một lĩnh vực khác liên quan đến thực tế kế toán đã được ban hành: Luật Công ty (ban hành vào ngày 1-12-1999). Bên cạnh các nội dung liên quan đến thành lập và hoạt động doanh nghiệp (liên quan đến công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, doanh nghiệp tư nhân, doanh nghiệp liên doanh), luật này cũng chứa đựng các nội dung liên quan đến thực tế kế toán của các loại hình doanh nghiệp trên đây như ghi sổ kế toán, nội dung báo cáo tài chính phải công bố, thời hạn công bố báo cáo tài chính và báo cáo tài chính phải được kiểm toán.

Cuối cùng, các văn bản pháp lý liên quan đến thị trường chứng khoán cũng có tác động đến thực tế kế toán của các công ty. Thị trường chứng khoán đi vào hoạt động tháng 7-2000 ở thành phố Hồ Chí Minh. Cho đến thời điểm thực hiện nghiên cứu này, có 28 công ty niêm yết trong đó có một công ty vốn nước ngoài. Quyết định của Chủ tịch Ủy ban Chứng khoán nhà nước, ngày 27-3-1999, qui định trách nhiệm của các công ty niêm yết về trình bày và công bố thông tin trung thực, khách quan cũng như kiểm toán bắt buộc đối với báo cáo tài chính.

4. Những nhân tố thúc đẩy cải cách kế toán

Ảnh hưởng của môi trường chính trị, kinh tế, xã hội đối với sự phát triển của một hệ thống kế toán được đề cập nhiều trong các nghiên cứu về kế toán quốc tế (Belkaoui, 1985; Choi và Mueller, 1992; Arpan và Radebaugh, 1985; Nobes, 1989; Richard và Collette, 2005;...). Thay đổi môi trường kinh tế dẫn đến những thay đổi lớn về kế toán để cho kế toán thực hiện được chức năng xã hội của mình: đo lường và cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Chúng ta sẽ thấy dưới đây rằng, cải cách kinh tế đã có những ảnh hưởng quan trọng đến các lĩnh vực khác nhau của kế toán. Thật vậy, nỗ lực hoà hợp với hệ thống kế toán quốc tế của Chính phủ trong lĩnh vực kế toán là hệ quả trực tiếp của cải cách và mở cửa kinh tế. Tiến triển này được giải thích bởi nhiều lý do: thay đổi chức năng quản lý nhà nước, đa dạng hóa sở hữu, tăng trưởng và đa dạng hóa hoạt động của nền kinh tế, mở cửa và hội nhập kinh tế khu vực và quốc tế.

4.1. Cấu trúc lại toàn bộ doanh nghiệp nhà nước, thay đổi chức năng quản lý của Nhà nước đối với doanh nghiệp

Các nhà quản lý doanh nghiệp trong kỷ nguyên trước cải cách kinh tế có ít hoặc không có tự chủ về mặt quản lý (Harvie và Trần Văn Hoa, 1997). Nhà nước cung cấp tài chính và phương tiện sản xuất cho doanh nghiệp. Nhà nước cũng thực hiện kiểm soát trực tiếp hầu như toàn bộ các quyết định sản xuất, đầu tư. Đầu vào, đầu ra của quá trình sản xuất được quyết định bởi Nhà nước về khối lượng cũng như về giá. Nhà nước cũng quyết định tiền lương trả cho người lao động và nhà quản lý. Lợi nhuận phải nộp cho Nhà nước trong khi thua lỗ thì Nhà nước gánh chịu. Doanh nghiệp chỉ tuân theo một cách đơn giản các mục tiêu (quota) sản xuất cụ thể được xác định bởi trung ương. Kết quả là, các nhà quản lý doanh

nh nghiệp không có chút động cơ cũng như quyền tự chủ nào về quản lý sản xuất kinh doanh để giảm chi phí sản xuất và tăng lợi nhuận. Trong một nền kinh tế như vậy, vai trò chủ yếu của kế toán là giúp đỡ Chính phủ kế hoạch hóa và kiểm soát hoạt động của nền kinh tế.

Năm 1986, cùng với nhiều chương trình cải cách khác, cải cách doanh nghiệp nhà nước được xem là một nhiệm vụ trọng tâm của chương trình *Đổi mới*. Ở giai đoạn đầu của cải cách kinh tế, cấu trúc lại doanh nghiệp nhà nước được xác định như là “trái tim” của chương trình cải cách kinh tế. Thay vì tư nhân hóa hàng loạt các doanh nghiệp nhà nước như ở các nước Đông Âu và các nước thuộc khối Liên Xô cũ, cách tiếp cận của Việt Nam giống cách tiếp cận của Trung Quốc: cấu trúc lại các doanh nghiệp nhà nước đóng vai trò chủ đạo trong nền kinh tế và cổ phần hóa các doanh nghiệp còn lại. Cấu trúc lại doanh nghiệp nhà nước đã tăng lên quyền tự chủ cho nhà quản lý doanh nghiệp trong quyết định sản xuất kinh doanh, tạo ra đòn bẩy khích lệ nỗ lực của toàn thể cán bộ công nhân viên trong doanh nghiệp (Vũ Huy Từ, 1998).

Tăng lên quyền tự chủ trong quyết định sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp đòi hỏi rằng, thông tin kế toán phải chiếm một vị trí quan trọng về mặt quản trị nội bộ. Hệ thống kế toán phải cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định của nhà quản lý doanh nghiệp. Mục tiêu này gần như không tồn tại trong hệ thống kế toán cũ.

Song song với cấu trúc lại doanh nghiệp nhà nước, chức năng quản lý của Nhà nước đối với doanh nghiệp cũng đã được xem xét lại và sửa đổi. Việc chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường đã định hướng lại vai trò quản lý, điều tiết nền kinh tế của Nhà nước. Từ kiểm soát trực tiếp nền kinh tế, Nhà nước chỉ can thiệp gián tiếp thông qua các công cụ tài chính, thuế và pháp lý; từ một người sở hữu kiêm quản lý, Nhà nước chỉ còn là người chủ sở hữu; từ là người sử dụng

duy nhất thông tin kế toán, Nhà nước trở thành một trong nhiều nhóm người sử dụng khác nhau. Tuy nhiên, sự thay đổi này theo một lịch trình khó khăn và tiến triển chậm chạp kể từ năm 1986.

Chính sách phân cấp này đã đòi hỏi thiết lập các nguyên tắc kế toán cho phép Nhà nước thực hiện vai trò mới và cho phép doanh nghiệp ứng dụng theo cách linh hoạt các phương pháp kế toán phù hợp với tình hình và bối cảnh kinh tế của doanh nghiệp hơn là phải tuân thủ cứng nhắc những nguyên tắc kế toán chuẩn hóa cao phục vụ đơn thuần cho quản lý vĩ mô.

4.2. Đa dạng hóa hình thức sở hữu

Tái cấu trúc và cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước đã làm thay đổi quan trọng cấu trúc sở hữu trong nền kinh tế. Thật vậy, hai chương trình này đã tạo ra nhiều dạng sở hữu doanh nghiệp cùng với tính đa dạng trong hoạt động kinh doanh. Bên cạnh sự tồn tại tiếp tục của doanh nghiệp sở hữu nhà nước và sở hữu tập thể, đã xuất hiện nhiều doanh nghiệp tư nhân, doanh nghiệp liên doanh, công ty 100 % vốn nước ngoài, công ty cổ phần. Sự xuất hiện các công ty cổ phần được xem như là một trong những hệ quả của chính sách ưu tiên (đặc biệt là trong thời gian gần

đây) của Nhà nước để cải cách khu vực kinh tế nhà nước. Số lượng công ty cổ phần tăng lên không ngừng (do cổ phần hóa và thành lập mới), trong đó đã có 28 công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán. Số lượng công ty niêm yết không ngừng tăng lên theo thời gian.

Kể từ khi thực hiện chương trình cải cách, khu vực kinh tế nhà nước giảm đi đáng kể (xem bảng 1): phần đóng góp GDP của khu vực này giảm từ 38 % ở thời điểm bắt đầu cải cách năm 1986 xuống còn 32 % ở thời điểm bắt đầu giai đoạn hai của cải cách vào năm 1990, thời điểm được xem là khủng hoảng do nhiều đổ bể trong hệ thống tín dụng. Kể từ năm 1993, tỷ trọng kinh tế của khu vực này tăng lên bằng với thời điểm cải cách năm 1986. Điều này là do hiệu quả hoạt động kinh doanh được cải thiện đáng kể do cấu trúc lại kinh tế nhà nước. Từ đó, đóng góp của khu vực kinh tế nhà nước không ngừng tăng lên, sau đó có giảm chút ít ở thời điểm khủng hoảng tài chính ở khu vực năm 1997. Ngược lại, khu vực kinh tế ngoài quốc doanh không ngừng tăng lên và chiếm tỷ trọng cao hơn khu vực kinh tế nhà nước. Điều này là do việc thừa nhận sự tồn tại nhiều thành phần kinh tế hoạt động kinh doanh bình đẳng trong nền kinh tế.

BẢNG 1: GDP theo cấu trúc sở hữu từ năm 1986 đến năm 2000

	1986	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Tổng GDP (%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- Nhà nước (%)	38	32	33	36	39	40	42	40	41	40	39	39
- Thành phần khác(%)	62	68	67	63	61	60	58	60	59	60	61	61

Nguồn: Vietnam Development Report 2002, The World Bank

Đa dạng hóa hình thức sở hữu đã tạo ra áp lực đòi hỏi có sự thay đổi kế toán. Trong các doanh nghiệp nhà nước đã cổ phần hóa, Nhà nước không còn là người cung cấp phần lớn vốn chủ sở hữu, mà một bộ phận lớn số vốn đến từ các nhà đầu tư khác (các cổ đông). Tương tự như vậy, trong các doanh nghiệp liên doanh, một phần lớn vốn chủ sở

hữu đến từ các bên tham gia liên doanh (các đối tác nước ngoài thường có vốn góp cao hơn Nhà nước). Như đã đề cập ở trên, nhu cầu thông tin của các cổ đông khác với nhu cầu thông tin của Nhà nước. Điều quan tâm của các cổ đông là tính ổn định của cổ tức, trong khi Nhà nước lại quan tâm đến hiệu quả kinh tế của doanh nghiệp và thu thuế.

Từ đó hệ thống kế toán phải thay đổi nhằm đáp ứng đòi hỏi của nhóm người sử dụng mới: kế toán hướng một phần về dạng kế toán linh hoạt trong việc lựa chọn các phương pháp kế toán để ổn định lợi nhuận của doanh nghiệp, mặc dù tiến triển này rất chậm và thay đổi không lớn (về thực chất).

4.3. Mức độ phức tạp của các giao dịch kinh doanh không ngừng tăng lên

Mức độ phức tạp của các giao dịch kinh doanh tăng lên cũng tạo ra một áp lực đòi hỏi có sự thay đổi kế toán. Trong thời kỳ cải cách kinh tế, nhiều giao dịch kinh doanh và hoạt động tài chính mới xuất hiện, ví dụ như chuyển giao quyền sử dụng đất, thuê tài chính, bán hàng trả góp, phát hành cổ phiếu và giao dịch chứng khoán,... Các nội dung kinh tế mới này làm nảy sinh những vấn đề ghi nhận và hạch toán. Từ đó, hệ thống kế toán cũ, một hệ thống chỉ phản ánh các giao dịch giản đơn, phải được thay thế bằng một dạng kế toán phức tạp hơn để theo dõi được hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

4.4. Quốc tế hóa hoạt động kinh tế

Cuối cùng, mở cửa kinh tế ra bên ngoài đã tạo ra lý do thứ tư thúc đẩy cải cách kế toán. Để thực hiện chương trình hiện đại hóa nền kinh tế, Việt Nam cần nhiều vốn đầu tư và công nghệ từ bên ngoài. Luật Đầu tư nước ngoài ban hành năm 1987 là tín hiệu đầu tiên của chính sách mở cửa để phát triển kinh tế. Kể từ đó, nguồn vốn đầu tư trực tiếp từ nước ngoài không ngừng tăng lên (tổng số vốn đăng ký đến năm 2002 là 38,233,7 tỷ USD⁴). Việt Nam trở thành một điểm đầu tư hấp dẫn của nhà đầu tư nước ngoài, đặc biệt trong thời gian gần đây nhất (năm 2005).

Hệ thống kế toán dưới hệ thống kinh tế cũ hướng về mục tiêu sử dụng trong nước, không đáp ứng được yêu cầu của các nhà đầu tư nước ngoài. Nhà đầu tư nước ngoài không thể biết được tình trạng đầu tư của họ khi dựa vào một hệ thống kế toán thiên về quản lý nhà nước. Sự xuất hiện của các nhà đầu tư nước ngoài đặt ra vấn đề cấp thiết phải thiết lập một hệ thống kế toán

đáp ứng đòi hỏi của nhà đầu tư, hoà hợp với thông lệ quốc tế⁵.

Phân tích của chúng tôi trên đây chứng tỏ rằng, cải cách kinh tế là mục tiêu ưu tiên hàng đầu của Việt Nam mà trọng tâm của giai đoạn đầu là tái cấu trúc và chuyển đổi hệ thống kinh tế (bao gồm cả hệ thống kế toán) để bảo đảm xây dựng một nền kinh tế hướng về thị trường và hội nhập quốc tế. Hơn nữa, những thay đổi căn bản trong môi trường kinh tế đã dẫn đến kết quả tất yếu là hệ thống kế toán dưới nền kinh tế kế hoạch hóa kiểu Xô Viết bị loại bỏ. Từ đó, một điều rõ ràng rằng, cải cách kế toán Việt Nam xuất phát từ cả mong muốn bên trong (cải cách kinh tế) và áp lực bên ngoài (các tổ chức quốc tế, nhà đầu tư nước ngoài). Về mặt này, trường hợp cải cách của Việt Nam khác biệt rất lớn so với cải cách kế toán ở các nước Đông Âu. Thật vậy, theo Bailey (1995), cải cách kế toán trong các nước này xảy ra "ngay ngày hôm sau" của sự thay đổi thể chế chính trị và dưới tác động rất lớn của các áp lực bên ngoài (các tổ chức quốc tế, các nước trợ giúp kinh tế) mà ít chịu sự tác động của áp lực bên trong (cải cách thể chế đi trước cải cách kinh tế). Ngược lại, cải cách kế toán ở Việt Nam, tương tự cách tiếp cận của Trung Quốc, bắt đầu ở thời điểm 8 năm sau kể từ khi bắt đầu mở cửa và cải cách kinh tế hướng về thị trường.

5. Hòa hợp quốc tế và những vấn đề không tương thích

5.1. Hòa hợp quốc tế của hệ thống kế toán⁶

Hoà hợp quốc tế có thể được định nghĩa như là một quá trình *chính trị* nhằm giảm

4. Tính toán của chúng tôi dựa vào số liệu của Thời báo kinh tế Việt Nam (www.vneconomy.com.vn).

5. Tuy nhiên, các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài có thể không áp dụng hệ thống kế toán 1995. Cách tiếp cận của các nhà cải cách là khá thận trọng. Chỉ đến thời gian gần đây (2000), các doanh nghiệp có vốn nước ngoài mới bắt buộc sử dụng hệ thống kế toán Việt Nam.

6. Bài viết không đi sâu và phân tích so sánh từng nguyên tắc (chuẩn mực) giữa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế, mà chỉ đề cập đến các nguyên tắc chung nhất.

đi chênh lệch về thực tế kế toán giữa các nước trên thế giới, với mục đích tăng lên tính tương thích và tính có thể so sánh của thông tin kế toán (Hoarau, 1994). Phân tích ở trên cho thấy rằng, những nỗ lực hoà hợp quốc tế của Chính phủ xuất phát từ chính sách cải cách, mở cửa và hội nhập kinh tế (đặc biệt là gia nhập WTO). Những nỗ lực này nhằm xoá bỏ rào cản đầu tư, tăng lên tính tương thích và tính có thể so sánh của thông tin kế toán ở mức độ quốc tế. Phân tích sau đây của chúng tôi sẽ minh chứng cho giả thuyết này.

Đầu tiên, một hệ thống kế toán dựa trên lý thuyết cân bằng vốn (Vốn = Nguồn vốn; Vốn lưu động = Nguồn vốn lưu động; Vốn cố định = Nguồn vốn cố định) được thay thế bằng một hệ thống kế toán dựa vào lý thuyết sở hữu. Một hệ thống dựa trên lý thuyết cân bằng vốn chỉ hợp lý trong một bối cảnh kiểm soát hành chính việc sử dụng vốn nhà nước (Belkaoui, 1982) phù hợp với kinh tế kế hoạch hóa tập trung. Mặt khác, cách tiếp cận này không xem xét hoạt động của doanh nghiệp như là một thực thể sở hữu và bỏ qua các lĩnh vực kinh tế tác động đến hình thành vốn chủ sở hữu (Belkaoui, 1992).

Hình thành một nền kinh tế hướng thị trường và khả năng đa dạng hóa nguồn tài trợ làm cho lý thuyết cân bằng vốn không còn tác dụng. Từ đó, cần phải quan tâm đến lợi ích của người góp vốn. Hệ quả là, một cân bằng kế toán được chấp thuận rộng rãi trên thế giới (Tài sản = Nợ phải trả + Nguồn vốn chủ sở hữu) được đưa vào trong hệ thống kế toán 1995. Từ cân bằng này, tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được phân loại thành các loại phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế. Cách tiếp cận này không chỉ cho phép hoà hợp kế toán Việt Nam với quốc tế mà còn cho phép đánh giá lợi ích của người góp vốn.

Thứ hai, lần đầu tiên, nguyên tắc thận trọng⁷ được đưa vào hệ thống kế toán⁸. Thật vậy, hệ thống kế toán 1995 đã giới thiệu một loạt các nguyên tắc kế toán thận trọng:

đánh giá hàng tồn kho vào cuối niên độ theo nguyên tắc thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thị trường; dự phòng phải thu khó đòi; dự phòng giảm giá chứng khoán; chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hóa và sản phẩm xây lắp; chi phí sửa chữa tài sản cố định có thể được phân bổ cho một vài kỳ; trích trước chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định; các phương pháp khấu hao theo sản lượng, khấu hao nhanh mặc dù áp dụng với một số điều kiện. Khái niệm *thời gian sử dụng hữu ích* của tài sản cố định lần đầu tiên xuất hiện và thời gian khấu hao tài sản cố định giảm xuống nhằm chú ý đến yếu tố hao mòn vô hình. Ví dụ thời gian khấu hao của máy móc thiết bị từ sau cải cách 1995 dao động từ 8-15 năm, ngắn hơn so với trước đây, trung bình 15-40 năm. Thời gian khấu hao dài trước đây có thể được chấp nhận khi mà nền kinh tế khép kín, năng lực sản xuất thấp, tỷ lệ lạm phát gần như không tồn tại trong thời gian dài (ngoại trừ siêu lạm phát do cải cách giá-lương-tiền năm 1985). Nhưng, với việc mở cửa và hình thành kinh tế thị trường, mức độ sử dụng tài sản cố định tăng lên, vấn đề lạc hậu về kỹ thuật, công nghệ phải được xem xét thường xuyên. Cải cách kế toán đã làm giảm thời gian khấu hao trung bình (theo tính toán của chúng tôi) từ 20-40%. Điều này cho phép kế toán Việt Nam có một tỷ lệ khấu hao gần với các nước phát triển.

Thứ ba, phương pháp kế toán dồn tích (theo nghĩa đầy đủ của nó), nguyên tắc phù hợp giữa thu nhập và chi phí, phân biệt giữa

7. Theo cách khái quát nhất, nguyên tắc thận trọng cốt ở chỗ ghi nhận một khoản thua lỗ tiềm tàng nhưng không được ghi nhận một khoản thu nhập tiềm tàng. Một điều cần chú ý rằng, cách ghi nhận một khoản lỗ tiềm tàng phụ thuộc vào dạng kế toán: kế toán theo chi phí lịch sử khác với kế toán theo giá trị thị trường (xem định nghĩa này trong *Chuẩn mực chung* hoặc chuẩn mực kế toán quốc tế).

8. Hệ thống kế toán doanh nghiệp 1995 đã giới thiệu nguyên tắc thận trọng. Tuy nhiên, phải 2 năm sau, các nguyên tắc này mới chính thức được triển khai áp dụng, theo nghĩa đầy đủ của nó, bằng thông tư 64 TC/TCĐN ngày 15-9-1997 về lập dự phòng.

phí vốn hóa (tính vào giá trị tài sản) và chi phí tính vào chi phí kinh doanh, được ứng dụng trong thực hành kế toán mặc dù các nguyên tắc này không được nêu rõ trong hệ thống kế toán năm 1995⁹. Thật vậy, so với kế toán dưới hệ thống kinh tế cũ, ghi nhận doanh thu chủ yếu theo cơ sở tiền. Kể từ cải cách 1995, ghi nhận doanh thu được hạch toán theo cơ sở dồn tích. Lợi nhuận được xác định phải xem xét sự phù hợp giữa chi phí với doanh thu được tạo ra. Mặt khác, phân biệt rõ giữa chi phí được phân bổ dài hạn (tính vào giá của tài sản cố định và khấu hao) và chi phí không được phân bổ hoặc phân bổ ngắn hạn, đã được nhận diện. Điều này là phù hợp với thống lệ quốc tế.

Thứ tư, định nghĩa mới về kết quả và phân phối kết quả phù hợp về nguyên tắc với thông lệ quốc tế. Kết quả hoạt động của doanh nghiệp kể từ đó bao gồm kết quả hoạt động kinh doanh, kết quả hoạt động tài chính và kết quả hoạt động bất thường¹⁰. Chi phí trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được phân loại theo chức năng. Phân phối kết quả dựa vào lý thuyết sở hữu, như đã trình bày ở trên: lợi nhuận kế toán được làm căn cứ xác định lợi nhuận chịu thuế (theo mô hình kế toán Pháp-Đức), phân phối cho các bên liên quan và tái đầu tư. Xác định kết quả cho phép thiết lập báo cáo tài chính chứa đựng những mục phù hợp với thông lệ quốc tế.

Cuối cùng, hình thức và nội dung của báo cáo tài chính được thiết lập lại để thay thế cho báo cáo tài chính dựa trên cân bằng vốn dưới hệ thống cũ. Xin nhắc lại rằng, báo cáo tài chính dưới hệ thống kế toán cũ không phản ánh rõ tình trạng tài chính và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. *Bảng cân đối tài sản* nhấn mạnh đến nguồn và sử dụng nguồn (vốn) theo các mối quan hệ cân đối "bất di bất dịch". Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh không cung cấp thông tin cho phép đánh giá những thay đổi tiềm tàng về nguồn lực kinh tế. Cải cách 1995 đã thông qua một hình thức báo cáo tài chính kiểu Anh-Mỹ: bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh và báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

5.2. Một số vấn đề không tương thích giữa hệ thống kế toán với môi trường kế toán

Phân tích ở trên cho thấy, hoà hợp quốc tế và duy trì đặc thù quốc gia là hai mục tiêu nhằm đến của cải cách kế toán. Việt Nam đã thành công trong việc xây dựng một hệ thống kế toán có sự thay đổi lớn so với hệ thống trước đây và đáp ứng được yêu cầu của môi trường kinh tế mới. Tuy nhiên, áp đặt một hệ thống mới dựa trên mô hình của các nước phát triển vào trong một bối cảnh chính trị, kinh tế, xã hội khác biệt làm nảy sinh một số vấn đề không tương thích. Sochaka và Malo (năm 1996) đã khẳng định rằng: "*Thiết lập các chuẩn mực kế toán mới là một công việc nhạy cảm đối với những nền kinh tế đang chuyển đổi. Vấn đề là phải xác định rõ, một mặt, những mối liên hệ giữa kế toán và hệ thống tư bản chủ nghĩa, và mặt khác, những mối liên hệ giữa thiết lập các nguyên tắc kế toán và các thành phần khác nhau của hệ thống kế toán*". Trong phần này, chúng tôi cố gắng nhận diện những mặt không tương thích này giữa hệ thống kế toán mới với thực tế môi trường kinh tế, nghề nghiệp của Việt Nam, cùng với các rủi ro tiềm tàng xảy ra trong vận dụng hệ thống kế toán.

• Sự không tương thích giữa mô hình kế toán lựa chọn với mục tiêu của kế toán

Mục tiêu của hệ thống kế toán sau cải cách đặc trưng bởi việc tiếp tục nhấn mạnh tầm quan trọng kinh tế vĩ mô của thông tin

9. Cần lưu ý rằng, hệ thống kế toán doanh nghiệp 1995 không phải là chuẩn mực mà chỉ là các nguyên tắc qui định thực hành kế toán. Vì vậy, các khái niệm, nguyên tắc cơ bản không được giới thiệu. Cho đến đầu năm 2001, khi chuẩn mực kế toán xuất hiện, nghề nghiệp kế toán mới làm quen với các nguyên tắc chung, khái niệm cơ bản của kế toán.

10. Ba dạng kết quả này tồn tại từ năm 1996, được tổ chức theo dạng báo cáo của Pháp, và tồn tại cho đến năm cuối năm 2003, thời điểm chuẩn mực trình bày báo cáo tài chính (chuẩn mực số 21) được ban hành vào ngày 30-12-2003, kết quả hoạt động từ đó được chia thành hai loại (hoạt động kinh doanh và hoạt động khác) phù hợp với chuẩn mực quốc tế.

kế toán. Khẳng định này phù hợp với bối cảnh chính trị, kinh tế hiện tại ở Việt Nam: một hệ thống chính trị chủ nghĩa xã hội; một hệ thống kinh tế lấy kinh tế nhà nước làm chủ đạo và là kinh tế nhà nước là một công cụ giúp cho Nhà nước điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Tuy nhiên, mô hình kế toán của Việt Nam dựa chủ yếu vào mô hình kế toán Mỹ¹¹, một mô hình mà nhu cầu thông tin kế toán của nhà nước và quản trị nội bộ phụ thuộc (thứ yếu) vào nhu cầu của nhà đầu tư vào vốn chủ sở hữu. Rõ ràng rằng, một hệ thống kế toán đáp ứng ít nhất ba nhóm người sử dụng (Nhà nước, nhà đầu tư, cho vay và nhà quản lý doanh nghiệp) phải khác biệt đáng kể hệ thống kế toán chỉ nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà đầu tư vào vốn chủ sở hữu. Cần phải thừa nhận một điều rằng, nếu chúng ta muốn đáp ứng nhu cầu thông tin của Nhà nước và quản trị doanh nghiệp, chúng ta không thể thông qua (vay mượn) nhiều khái niệm và nguyên tắc kế toán được thiết lập trong các nước mà thông tin kế toán chủ yếu được dành cho nhà đầu tư vào vốn chủ sở hữu. Đây cũng là vấn đề được tìm thấy trong cải cách kế toán của hầu hết các nền kinh tế đang chuyển đổi. Theo Garrod và Mcleay (1996), vấn đề cơ bản mà cải cách kế toán trong các nước Đông Âu phải đối diện là vấn đề đa dạng hóa mục tiêu của kế toán. Các nhà cải cách thường tự bằng lòng với mình bằng cách thêm vào "kế toán dành cho người sử dụng bên ngoài" như là một trong những mục tiêu pháp lý của hệ thống mới. Theo họ, sự xung đột mục tiêu này đến từ sự vay mượn các nguyên tắc kế toán quốc tế, các nguyên tắc chủ yếu dựa vào triết lý Anh-Mỹ về *financial reporting*, rồi đem áp dụng vào một hệ thống có tính pháp lý cao theo kiểu kế toán Pháp-Đức. Lập luận này, theo chúng tôi hoàn toàn đúng với trường hợp của Việt Nam, một nền kinh tế đang chuyển đổi.

• Sự không tương thích giữa mô hình kế toán và trình độ của nghề nghiệp kế toán

Sau cải cách năm 1995, hệ thống kế toán Việt Nam hướng theo mô hình kế

toán Mỹ. Một trong các biểu hiện rõ nét nhất của sự lựa chọn này là xuất hiện các chuẩn mực kế toán (theo đúng nghĩa của nó) gần đây với các nguyên tắc ghi nhận và đo lường bắt đầu hướng vào giá trị thị trường. Thiết lập các nguyên tắc kế toán tuân theo những đặc trưng riêng biệt của môi trường kế toán trong những nước Anh, Mỹ luôn thuộc trách nhiệm của các tổ chức phi nhà nước hoặc của nghề nghiệp kế toán, đặc trưng bởi một tính linh hoạt cao của các nguyên tắc kế toán và sự tham gia mạnh mẽ của nghề nghiệp kế toán. Sự vận hành của một hệ thống kế toán như vậy đòi hỏi có một nghề nghiệp phát triển ở trình độ cao và được đào tạo bài bản hướng về kinh tế thị trường. Như khẳng định của Adams và McMillan (1997) khả năng, độ lớn và năng lực của nghề nghiệp kế toán trong một nước có ảnh hưởng đến thực tế kế toán, công bố thông tin và thiết lập nguyên tắc kế toán. Mặc dù hệ thống kế toán mới theo mô hình kế toán Mỹ đã được giới thiệu cách đây 10 năm, việc ứng dụng nó còn lâu mới đáp ứng yêu cầu của hệ thống này, vì trình độ nghề nghiệp của nhân viên kế toán còn thấp và một số nhân tố khác. Thật vậy, các nguyên tắc kế toán theo kế toán Mỹ phải được trình bày và áp dụng dựa trên những phán đoán, ước tính và đôi khi những giả thuyết (ví dụ như vấn đề lựa chọn các phương pháp kế toán được phép sử dụng các công cụ để ước tính giá trị hợp lý, ước tính lãi suất hiện tại hóa để xác định giá trị hiện). Điều này đòi hỏi một nghề nghiệp kế toán có trình độ cao. Tuy nhiên, ở Việt Nam, hoạt động kế toán,

11. Nếu đứng ở góc độ mô hình kế toán, Chuẩn mực kế toán quốc tế được xem là theo mô hình kế toán Mỹ. Rất nhiều nghiên cứu của các chuyên gia về so sánh, về kinh tế xã hội của kế toán đã chứng tỏ lập luận này. Mặt khác, ở đây chúng tôi không phân tích so sánh giữa Chuẩn mực kế toán quốc tế và Chuẩn mực kế toán Việt Nam để minh chứng cho khẳng định này. Tuy nhiên, nếu đọc giả đọc Chuẩn mực kế toán quốc tế và đối chiếu với Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam thì không quá khó khăn để nhận thấy sự giống nhau (ngay cả về mặt về cấu trúc) trong phần lớn các chuẩn mực đã ban hành.

bao gồm cả soạn thảo, ban hành, và giám sát thực hiện luôn thuộc trách nhiệm của Bộ Tài chính. Mặt khác, trình độ của nhân viên kế toán còn chưa cao (Narayan và Godden, 2000). Hơn nữa, các nhà kế toán có kinh nghiệm ở Việt Nam phần lớn được đào tạo dưới hệ thống kinh tế cũ, có thói quen ghi sổ kế toán và thích tối thiểu hóa sự biến động trong thực hành kế toán. Sự gán ép không thực tế này (có thể nói như vậy) sẽ có ảnh hưởng tiêu cực đến việc áp dụng hiệu quả hệ thống kế toán mới theo đúng ý nghĩa của nó.

Quy trình soạn thảo chuẩn mực kế toán

Chuẩn mực kế toán không được soạn thảo theo một quy trình suy diễn (deductive) đúc kết từ thực tế (như ở phần lớn các nước phát triển) mà là vay mượn trực tiếp các chuẩn mực kế toán quốc tế. Điều này giải thích sự ảnh hưởng mạnh mẽ của kế toán Mỹ (do vị trí số một của nền kinh tế Mỹ trong hệ thống kinh tế thế giới), vấn đề kinh nghiệm về kinh tế thị trường của các nhà lập pháp, và chi phí cao cho soạn thảo chuẩn mực. Quy luật này, nếu có thể nói như vậy, là chung cho tất cả các nước đang phát triển nói chung và các nước đang chuyển đổi nói riêng (trừ nước Nga)¹². Nếu người đọc đã đọc Chuẩn mực kế toán quốc tế với phiên bản gốc, sẽ không khó khăn để nhận thấy rằng, phần lớn các chuẩn mực kế toán ban hành hiện nay được dịch ghép từng từ một (*word by word*) từ phiên bản tiếng Anh của Chuẩn mực kế toán quốc tế, và trong nhiều trường hợp, chúng ta rất khó khăn để hiểu một cụm từ mới không có nghĩa tương đồng trong tiếng Việt hoặc lần đầu tiên xuất hiện trong ngôn từ kế toán (ví dụ giá trị hợp lý, ghi nhận, ...). Mặt khác, nhiều chuẩn mực không được giải thích đầy đủ và ví dụ minh họa cách xử lý (như Chuẩn mực kế toán quốc tế đã làm) làm cho chuẩn mực càng trừu tượng và khó hiểu. Bên cạnh đó, có thể thấy rằng, vắng đi sự tham gia góp ý rộng rãi của các đối tượng khác (các nhà nghiên cứu, các nhà kiểm toán, nhà kế toán doanh nghiệp,...)¹³ cũng làm cho chuẩn mực ban hành khó được vận dụng đầy đủ trong thực tế.

• Những ràng buộc của các nguyên tắc kiểm soát tài chính và sự ảnh hưởng quyết định của thuế

Sự đối nghịch của hệ thống kế toán hướng về kế toán Mỹ với các nguyên tắc kiểm soát tài chính và thuế cũng là một vấn đề của cải cách. Đã từ rất lâu, các luật thuế luôn can thiệp mạnh mẽ vào lĩnh vực kế toán và đây được xem là một truyền thống của kế toán Việt Nam. Kế toán và thuế ở Việt Nam có thể được xem như “hai anh em sinh đôi”. Các nguyên tắc kiểm soát tài chính cũng không nằm ngoài qui luật này¹⁴. Định hướng cải cách hệ thống kế toán Việt Nam luôn ghi nhận sự kết hợp hài hòa và chặt chẽ giữa kế toán với thuế và tài chính (Bùi Văn Mai, 1999, tr. 139). Tuy nhiên, việc lựa chọn một hệ thống dựa vào mô hình kế toán Mỹ - một mô hình mà sự can thiệp của Nhà nước vào lĩnh vực kế toán rất nhỏ, mối liên hệ giữa kế toán và thuế rất “lỏng lẻo” và hầu như không tồn tại sự can thiệp của các cơ chế tài chính vào trong kế toán - áp dụng vào môi trường Việt Nam tạo nên sự không tương thích và từ đó không thể đạt được mong đợi của hệ thống kế toán theo mô hình này. Thật vậy, rất nhiều các lựa chọn phương pháp kế toán đều bị giới hạn bởi luật thuế và chính sách tài chính (khấu hao, dự phòng, phân bổ chi phí,...). Từ đó, mặc dù có sự tách biệt giữa kế toán và thuế, các

12. Theo Richard (1995, 2000), một chuyên gia về kế toán các nước đang chuyển đổi, cải cách kế toán của Nga ít chịu tác động của lực lượng bên ngoài (ít nhất cho đến đầu năm 2000). Một mặt, các nhà cải cách không muốn từ bỏ hoàn toàn “sản phẩm” một thời của mình, được xem như là một lực lượng đối trọng với kế toán tư bản trong thời chiến tranh lạnh. Mặt khác, đội ngũ lãnh đạo kế toán ở Nga tương đối thuần nhất và có trình độ cao (không đến từ các trường phái kế toán khác) và khá bảo thủ.

13. Việc lấy ý kiến đánh giá bản thảo các chuẩn mực rất hạn chế. Chỉ những đối tượng được mời tham gia góp ý kiến mới tiếp cận được bản thảo chuẩn mực kế toán. Những đối tượng còn lại nếu có quan tâm đều không có lối vào tự do (ví dụ như công bố trên website). Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán cũng không có website (!)

14. Trong thực hành kế toán, doanh nghiệp luôn đợi hướng dẫn về chính sách tài chính và thuế liên quan đến chuẩn mực đã ban hành.

doanh nghiệp thường không áp dụng ngay những nguyên tắc kế toán đã ban hành, mà đợi cho đến khi có thông tư hướng về thuế và chính sách tài chính có liên quan (thường được ban hành một thời gian sau khi có qui định mới về kế toán). Qua phỏng vấn một số kế toán trưởng của các doanh nghiệp lớn ở địa bàn Đà Nẵng cho thấy rằng, phần lớn các doanh nghiệp đều coi kế toán có một mục tiêu duy nhất là báo cáo thuế.

6. Kết luận

Hệ thống kế toán của một nước phản ánh môi trường kinh tế, chính trị, và xã hội của nước đó. Từ đó, khi môi trường của kế toán thay đổi, hệ thống kế toán cũng phải thay đổi để có thể đảm nhận chức năng mới trong bối cảnh kinh tế, xã hội mới.

Cải cách kế toán Việt Nam bắt đầu vào năm 1994 là hệ quả tất yếu đến từ những nỗ lực của Chính phủ để khởi đầu một sự thay đổi hướng về kinh tế thị trường. Đứng trước những thay đổi to lớn về môi trường kinh tế xã hội như vậy, như lập luận của Bailey, "quản lý nhà nước về kế toán cần phải được xem lại để giúp cho doanh nghiệp phản ứng tốt hơn trước những hiện tượng mới phát sinh trong nền kinh tế thị trường" (Bailey, 1995, tr. 605). Ban hành hệ thống kế toán năm 1995 là một bước tiến quan trọng của Việt Nam góp phần hướng nền kinh tế về thị trường và hội nhập quốc tế. Kể từ đó, cải cách kế toán tiến triển không ngừng theo mức độ cải cách kinh tế và hội nhập quốc tế.

Hệ thống kế toán doanh nghiệp năm 1995 và những cải cách gần đây phản ánh một xu hướng hoà hợp quốc tế. Thật vậy, phân tích đã cho thấy rằng, một mặt, những nhà cải cách sử dụng chuẩn mực kế toán quốc tế như là một cơ sở tham khảo chính yếu để xây dựng các nguyên tắc kế toán Việt Nam và cố gắng hoà hợp tối đa, nếu có thể, với hệ thống này. Tuy nhiên, việc kế thừa phần lớn các nguyên tắc kế toán quốc tế đến từ bối cảnh tư bản thị

trường tự do vào một môi trường kinh tế hỗn hợp giữa kinh tế thị trường và kinh tế được kiểm soát chặt chẽ bởi Nhà nước đã làm nảy sinh những vấn đề không tương thích trong việc vận dụng hệ thống kế toán, điều này không thể giải quyết một sớm một chiều. Có vẻ như các nhà cải cách Việt Nam rất hài lòng khi mà hệ thống kế toán ban hành hoà hợp tới mức cao nhất với chuẩn mực kế toán quốc tế¹⁵. Điều này cho phép chúng ta khẳng định một điều rằng, nhân tố hội nhập kinh tế quốc tế (mà bản chất là nhân tố chính trị) là áp lực lớn nhất của cải cách kế toán nói chung và hòa hợp quốc tế nói riêng./.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Adams, C. A et K. M. McMillan. 1997. "Internationalizing Financial Reporting in A newly Emerging Market Economy: The Polish Example". *Advances in International Accounting*, vol. 10, pp 139-164.
2. Bailey, D. 1995. "Accounting in transition in the Transitional Economy". *The European Accounting Review*, vol. 4, no. 4, pp. 595-623.
3. Belkaoui, A.H., 1992, "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, pp. 207-219.
4. Bộ Tài chính, 1995. *Hệ thống kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội.
5. Bộ Tài chính, 1996, "*Hướng dẫn chế độ quản lý doanh thu, chi phí và giá thành sản phẩm, dịch vụ tại các doanh nghiệp nhà nước*", Thông tư số 76/TC/TCĐN.

15. Ví dụ trong cuộc phỏng vấn ông Bùi Văn Mai, Vụ trưởng Vụ chế độ kế toán-kiểm toán, của báo điện tử vnexpress số ra ngày 27-3-2003, theo ông Mai, kế toán Việt Nam mới hòa hợp 70-80 % chuẩn mực kế toán quốc tế (vào thời điểm năm 2003), và có vẻ ông vẫn chưa hài lòng với mức hòa hợp này. Theo ông Mai, kế toán Việt Nam cần hòa hợp 90 % chuẩn mực kế toán quốc tế vào thời điểm năm 2005 (!).

6. Bộ Tài chính, 1996, *Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Quyết định số 1062 TC/QĐ/CSTC.
7. Bộ Tài chính, 1996, *Hướng dẫn việc quản lý, sử dụng vốn và tài sản trong doanh nghiệp Nhà nước*, Thông tư số 75 TC/TCĐN.
8. Bộ Tài chính, 1997, *Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng công nợ khó đòi, dự phòng giảm giá chứng khoán tại doanh nghiệp nhà nước*, Thông tư số 64/TC/TCĐN.
9. Bộ Tài chính, 2001, *Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, giảm giá chứng khoán đầu tư, dự phòng nợ khó đòi tại doanh nghiệp*, Thông tư số 107/2001/TT-BTC.
10. Bộ Tài chính, 2001-2005: *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, Hà Nội*.
11. Bùi Văn Mai, 1999, "Kế toán Việt Nam vào năm 2010". *Tạp chí Kế toán*, số 19, tháng 8, tr. 137-140.
12. Bùi Văn Mai, 1999, "Mười năm thực hiện pháp lệnh kế toán và thống kê: 1989-1999", *Tạp chí Kế toán*, số 19, tháng 8, tr. 162-164.
13. Bùi Văn Mai, 2001, "Chuẩn mực kế toán đầu thế kỷ 21", *Tạp chí Kế toán*, số 28, tháng 1, tr. 22-24 (en vietnamien).
14. Choi, F. D.S. và Mueller, G.G., 1992, *International Accounting*, 2th, Prentice-Hall, New Jersey.
15. Đặng Văn Thanh, 1998, "Phương hướng phát triển của kế toán Việt Nam và vai trò của nghề nghiệp kế toán", *Tạp chí Kế toán*, số 13, tháng 7, tr. 154-158.
16. Đặng Văn Thanh, 2001a, "Kế toán Việt Nam trong quá trình cải cách và hội nhập quốc tế", *Tạp chí Kế toán*, số 28, tháng 1, tr. 8-9.
17. Đặng Văn Thanh, 2001b, "Kế toán Việt Nam: Hình thành và phát triển sau 45 năm", *Tạp chí Kế toán*, số 32, tháng 10, tr. 184-186.
18. Đặng Văn Thanh, 2001c, "Nghề nghiệp kế toán trong nền kinh tế mở cửa", *Tạp chí Kế toán*, số 33, tháng 12, tr. 230-232.
19. Đặng Văn Thanh, 2003, "Kế toán, một công cụ kiểm soát kinh tế", *Tạp chí Kế toán*.
20. Garrod, N. et S. Mcleay. 1996. "The Accounting Implications of Political and Economic Reform in Central Europe". In *Accounting in transition: The implications of political and Economic Reform in Central Europe*. Edited by N. Garrod et S. Mcleay, p.p 1-11.
21. Hoarau, C., 1995, "International Accounting Harmonisation: American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks?", *The European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 217-233.
22. Narayan, F. B. and T. Godden. 2002. "Financial Management and Governance Issues in Viet nam". Asian Development Bank. Philippines.
23. Ngô Thế Chi, 2000. "Môi trường pháp lý của hoạt động kế toán ở Việt Nam", *Tạp chí Kế toán*, số 24, tr. 108-111.
24. Nguyễn Công Phương, 2004. *De l'économie planifiée à l'économie de marché, la réforme comptable (1995) au vietnam: une étude empirique*, Luận văn tốt nghiệp thạc sỹ tại Đại học UQAM, Canada.
25. Nguyễn Đức Thơ và Phạm Huyền, 1997, Vietnam, một chương trong *Financial Reporting in the Pacific Asia Region*, edited by Ronald Ma, World Scientific.
26. Nobes, C. và Parker, R., 1995, *Comparative International Accounting*, 4th, Prentice-Hall.
27. Nobes, C., 1998, "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", *ABACUS*, vol. 34, No.2, pp. 162-187.
28. Richard, J. 1995, "The Evolution of the Romanian and Russian Accounting Charts after the Collapse of the Communist System", *The European Accounting Review*, Vol.4, No. 2, pp. 305-322.
29. Richard, J. 1997. "Les pays de l'Europe de l'Est". dans *Comptabilité internationale*, sous la dir. de Bernard Raffournier, Axel Haller et Peter Walton, pp.351-403.
30. Richard, J., 2000, "Comptabilité en Russie", trong *Encyclopédie comptable*, sous la dir. Bernard Colasse, 2000
31. Richard, J. và Collette, C., 2005, *Système comptable française et normes IFRS*, 7^e édition, Dunod.
32. The World Bank. 2002. *Vietnam Development Report*, được lấy từ Website: www.worldbank.org
33. Thời báo kinh tế Việt Nam, *Thống kê về đầu tư trực tiếp nước ngoài*, được lấy từ website: www.vneconomy.com.vn.
34. Trần Văn Tá, 2001, "Kế toán Việt Nam trong quá trình hội nhập quốc tế", *Tạp chí Kế toán*, số 31, tháng 8, tr. 142-143.
35. Vnexpress, *Phỏng vấn Ông Bùi Văn Mai, Vụ trưởng vụ chế độ kế toán và kiểm toán*, số ngày 27-3-2003. www.vnexpress.net
36. Vũ Huy Từ, 1998. "Đổi mới và cải cách doanh nghiệp nhà nước", *Tạp chí Tài chính*, số 12, tr. 22-27.
37. Vương Đình Huệ, 1999, "Chuẩn mực kế toán: Soạn thảo và ban hành", *Tạp chí Kế toán*, số 19, tháng 8, tr. 147-149.

6. Bộ Tài chính, 1996, *Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Quyết định số 1062 TC/QĐ/CSTC.
7. Bộ Tài chính, 1996, *Hướng dẫn việc quản lý, sử dụng vốn và tài sản trong doanh nghiệp Nhà nước*, Thông tư số 75 TC/TCĐN.
8. Bộ Tài chính, 1997, *Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng công nợ khó đòi, dự phòng giảm giá chứng khoán tại doanh nghiệp nhà nước*, Thông tư số 64/TC/TCĐN.
9. Bộ Tài chính, 2001, *Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, giảm giá chứng khoán đầu tư, dự phòng nợ khó đòi tại doanh nghiệp*, Thông tư số 107/2001/TT-BTC.
10. Bộ Tài chính, 2001-2005: *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, Hà Nội.
11. Bùi Văn Mai, 1999, "Kế toán Việt Nam vào năm 2010". *Tạp chí Kế toán*, số 19, tháng 8, tr. 137-140.
12. Bùi Văn Mai, 1999, "Mười năm thực hiện pháp lệnh kế toán và thống kê: 1989-1999", *Tạp chí Kế toán*, số 19, tháng 8, tr. 162-164.
13. Bùi Văn Mai, 2001, "Chuẩn mực kế toán đầu thế kỷ 21", *Tạp chí Kế toán*, số 28, tháng 1, tr. 22-24 (en vietnamien).
14. Choi, F. D.S. và Mueller, G.G., 1992, *International Accounting*, 2th, Prentice-Hall, New Jersey.
15. Đặng Văn Thanh, 1998, "Phương hướng phát triển của kế toán Việt Nam và vai trò của nghề nghiệp kế toán", *Tạp chí Kế toán*, số 13, tháng 7, tr. 154-158.
16. Đặng Văn Thanh, 2001a, "Kế toán Việt Nam trong quá trình cải cách và hội nhập quốc tế", *Tạp chí Kế toán*, số 28, tháng 1, tr. 8-9.
17. Đặng Văn Thanh, 2001b, "Kế toán Việt Nam: Hình thành và phát triển sau 45 năm", *Tạp chí Kế toán*, số 32, tháng 10, tr. 184-186.
18. Đặng Văn Thanh, 2001c, "Nghề nghiệp kế toán trong nền kinh tế mở cửa", *Tạp chí Kế toán*, số 33, tháng 12, tr. 230-232.
19. Đặng Văn Thanh, 2003, "Kế toán, một công cụ kiểm soát kinh tế", *Tạp chí Kế toán*.
20. Garrod, N. et S. Mcleay. 1996. "The Accounting Implications of Political and Economic Reform in Central Europe". In *Accounting in transition: The implications of political and Economic Reform in Central Europe*. Edited by N. Garrod et S. Mcleay, p.p 1-11.
21. Hoarau, C., 1995, "International Accounting Harmonisation: American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks?", *The European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 217-233.
22. Narayan, F. B. and T. Godden. 2002. "Financial Management and Governance Issues in Viet nam". Asian Development Bank. Philippines.
23. Ngô Thế Chi, 2000. "Môi trường pháp lý của hoạt động kế toán ở Việt Nam", *Tạp chí Kế toán*, số 24, tr. 108-111.
24. Nguyễn Công Phương, 2004. *De l'économie planifiée à l'économie de marché, la réforme comptable (1995) au vietnam: une étude empirique*, Luận văn tốt nghiệp thạc sỹ tại Đại học UQAM, Canada.
25. Nguyễn Đức Thor và Phạm Huyền, 1997, Vietnam, một chương trong *Financial Reporting in the Pacific Asia Region*, edited by Ronald Ma, World Scientific.
26. Nobes, C. và Parker, R., 1995, *Comparative International Accounting*, 4th, Prentice-Hall.
27. Nobes, C., 1998, "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", *ABACUS*, vol. 34, No.2, pp. 162-187.
28. Richard, J. 1995, "The Evolution of the Romanian and Russian Accounting Charts after the Collapse of the Communist System", *The European Accounting Review*, Vol.4, No. 2, pp. 305-322.
29. Richard, J. 1997. "Les pays de l'Europe de l'Est". dans *Comptabilité internationale*, sous la dir. de Bernard Raffournier, Axel Haller et Peter Walton, pp.351-403.
30. Richard, J., 2000, "Comptabilité en Russie", trong *Encyclopédie comptable*, sous la dir. Bernard Colasse, 2000
31. Richard, J. và Collette, C., 2005, *Système comptable française et normes IFRS*, 7^e édition, Dunod.
32. The World Bank. 2002. *Vietnam Development Report*, được lấy từ Website: www.worldbank.org
33. Thời báo kinh tế Việt Nam, *Thống kê về đầu tư trực tiếp nước ngoài*, được lấy từ website: www.vneconomy.com.vn.
34. Trần Văn Tá, 2001, "Kế toán Việt Nam trong quá trình hội nhập quốc tế", *Tạp chí Kế toán*, số 31, tháng 8, tr. 142-143.
35. Vnexpress, *Phỏng vấn Ông Bùi Văn Mai, Vụ trưởng vụ chế độ kế toán và kiểm toán*, số ngày 27-3-2003. www.vnexpress.net
36. Vũ Huy Từ, 1998. "Đổi mới và cải cách doanh nghiệp nhà nước", *Tạp chí Tài chính*, số 12, tr. 22-27.
37. Vương Đình Huệ, 1999, "Chuẩn mực kế toán: Soạn thảo và ban hành", *Tạp chí Kế toán*, số 19, tháng 8, tr. 147-149.