**MỘT SỐ ĐIỂM KHÁC BIỆT GIỮA HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM (VAS) VỚI HỆ THÔNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS) ĐỐI VỚI VIỆC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

***NCS. Trịnh Lê Tân***

***Khoa Đào Tạo Quốc Tế – Đại học Duy Tân***

***letandtu@gmail.com***

***ThS. Đào Thị Đài Trang***

***Khoa Kế Toán – Đại học Duy Tân***

***daitrangdtu@gmail.com***

**Tóm tắt:**

Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế trong trình bày báo cáo tài chính (IFRS) đang chủ là đề nóng của kế toán Việt Nam trong giai đoạn hiện nay nhất là Việt Nam vừa gia nhập Hiệp định Đối tác xuyên Thái Bình Dương (TPP). Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) được xây dựng dựa trên Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS/IFRS từ những năm 2000 đến 2005 theo nguyên tắc vận dụng có chọn lọc thông lệ quốc tế, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế và trình độ quản lý của doanh nghiệp Việt Nam tại thời điểm ban hành chuẩn mực. Đặc biệt việc ban hành thông tư 200/2014/TT-BTC về chế độ kế toán doanh nghiệp có hiệu lực vào ngày 01/01/2015 và luật kế toán số 88/2015/QH13 có hiệu lực vào ngày 01/01/2017 với nhiều điểm mới cho thấy sự tiến bộ trong việc tiếp cận chuẩn mực kế toán quốc tế của Bộ Tài Chính. Tuy nhiên, về cơ bản việc lập và trình bày BCTC theo VAS và IAS/IFRS vẫn tồn tại nhiều khác biệt. Bài viết trình bày một số điểm cũng như rút ra một số nhận xét về sự khác biệt này

*Từ khóa: VAS, IFRS, Báo cáo tài chính.*

1. Một số điểm khác biệt giữa VAS và IAS/IFRS

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Theo VAS | IFRS/IAS |
| *Mục đích của*  *BCTC* | - Được trình bày trong VAS  21.  - Mục đích của BCTC là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp, đáp ứng nhu cầu hữu ích cho số đông những nguời sử  dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế. | - Ðuợc quy định trong IFRS  - Mục đích của BCTC là cung cấp thông tin tài chính hữu ích về doanh nghiệp cho các đối tượng sử dụng, chủ yếu là nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng, nguời cho vay và các chủ nợ khác trong việc đưa ra quyết định về việc cung cấp nguồn lực cho doanh nghiệp*.* |
| *Ghi nhận các yếu tố của*  *BCTC* | - Không đề cập cụ thể đến  phương pháp định giá.Việc ghi nhận chủ yếu căn cứ vào giá gốc.  - Chưa ban hành chuẩn mực về đo luờng giá trị hợp lý.  - Xác định các khoản mục tối thiểu cho các báo cáo trong chuẩn mực, nhưng lại quy định cụ thể, chi tiết trong van bản huớng dẫn chuẩn mực . | IFRS đưa ra một số phương pháp định giá có thể sử dụng, bao gồm: giá gốc; giá  hiện hành; giá trị có thể thực hiện; hiện giá.  - Ban hành IFRS 13- Ðo luờng giá trị hợp lý.  - Xác định các khoản mục tối thiểu cho các báo cáo. |
| *Vốn và bảo tồn vốn* | Không đề cập đến vấn đề này | Khái niệm về bảo tồn vốn là cầu nối giữa khái niệm vốn và khái niệm lợi nhuận bởi vì nó chỉ ra điểm xuất phát của việc xác định lợi nhuận |
| *Kỳ báo cáo* | Việc lập BCTC cho một niên độ kế toán không được vuợt quá 15 tháng. | Trong một số truờng hợp,  doanh nghiệp có thể lập báo  cáo cho giai đoạn 52 tưần. |
| *Hệ thống*  *BCTC* | Hệ thống BCTC của doanh  nghiệp gồm:  - Báo cáo tình hình tài chính;  - Báo cáo kết quả hoạt động  kinh doanh;  - Báo cáo llưu chuyển tiền tệ;  *Và*  - Thuyết minh BCTC.  Báo cáo thay đổi vốn chủ sở  hữu được trình bày trong  Bản thuyết minh BCTC. | Hệ thống BCTC đầy đủ bao  gồm :  - Báo cáo tình hình tài chính;  - Báo cáo lãi lỗ và thu nhập tổng hợp khác  - Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu;  - Báo cáo lưu chuyển tiền;  - Bản Thuyết minh BCTC; |
| *Báo cáo*  *tình hình tài*  *chính* | - Huớng dẫn việc xác định,  phân loại tài sản và nợ phải  trả trong chuẩn mực; quy định chi tiết việc trình bày  từng khoản mục trên báo  cáo theo mẫu biểu quy định  trong van bản huớng dẫn  chuẩn mực.  - Không đề cập. | Huớng dẫn việc xác định, phân loại tài sản và nợ phải trả; không đưa ra mẫu biểu của Báo cáo tình hình tài chính, cung nhu yêu cầu về  trình tự sắp xếp, trình bày các khoản mục trên báo cáo.  - Doanh nghiệp cần trình bày ngày đáo hạn của tài sản và nợ phải trả để có thể đánh giá tính thanh khoản. |
| *Báo cáo kết*  *quả hoạt*  *động kinh*  *doanh*  *(Báo cáo*  *lãi lỗ và lợi*  *nhuận khác)* | Chuẩn mực yêu cầu doanh  nghiệp trình bày báo cáo kết  quả hoạt động kinh doanh. | Doanh nghiệp trình bày :  - Trình bày lãi lỗ và thu nhập tổng hợp khác trong một báo cáo duy nhất  (báo cáo lợi nhuận tổng hợp), với lãi lỗ và thu nhập tổng hợp khác được trình bày thành hai phần.  - Trình bày lãi lỗ trong một báo cáo lãi lỗ riêng. Trong truờng hợp này, báo cáo lãi lỗ riêng sẽ được dặt truớc  báo cáo lợi nhuận tổng hợp, vốn được bắt đầu bằng lãi lỗ. |
| *Báo cáo lưu*  *chuyển tiền* | - Phân loại lãi vay đã trả vào dòng tiền hoạt động kinh doanh, và lãi vay hoặc cổ tức, lợi nhuận nhận được vào dòng tiền hoạt động đầu tư, còn cổ tức, lợi nhuận đã trả vào dòng tiền hoạt động tài chính. | - Cho phép phân loại dòng tiền về cổ tức và lãi vay theo 2 cách:  (1) Cổ tức và lãi vay đã trả hoặc nhận được vào dòng tiền hoạt động kinh doanh; (2) Cổ tức hoặc lãi vay  đã trả vào dòng tiền hoạt động tài chính, cổ tức hoặc lãi vay đã nhận vào dòng tiền hoạt động đầu tư. |
| *Báo cáo*  *thay đổi vốn*  *chủ sở hữu* | Trình bày thành một mục  trong Bản thuyết minh  BCTC. | Trình bày tách biệt trong một báo cáo riêng, cung cấp thông tin về sự thay đổi vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp, phản ánh sự tăng, giảm giá trị của tài sản thuần trong kỳ. |
| *Khoản mục*  *tiền tệ và*  *khoản phải*  *thu* | Không đề cập đến các khoản chiết khấu khi trình bày các khoản phải thu trên báo cáo. | Các khoản phải thu cần tính đến các khoản khấu trừ, chiết khấu cho khách hàng |
| *Hàng tồn kho* | Chưa ban hành CMKT về hoạt động nông nghiệp | Nông sản thu hoạch từ các tài sản sinh học theo IAS 41-*Nông nghiệp* được ghi nhận theo giá trị hợp lý  trừ di chi phí bán hàng uớc tính tại thời điểm thu hoạch. |
| *Tài sản cố*  *định hữu hình* | Trình bày theo giá gốc trừ (-)khấu hao lũy kế; có thể được đánh giá lại trong một số truờng hợp đặc biệt.  Chưa đề cập và huớng dẫn  chính thức về suy giảm giá trị tài sản đối với TSCÐ hữu  hình. | Trình bày theo giá gốc trừ (-) khấu hao lũy kế và suy giảm giá trị tài sản tích lũy, hoặc giá trị đánh giá lại.  Khi giá trị có thể thu hồi được giảm xuống thấp hơn giá trị còn lại, thì giá trị còn lại cần được điều chỉnh giảm xuống mức giá trị có thể thu hồi. |
| *Tài sản cố*  *định vô hình* | Trình bày theo giá gốc trừ (-)khấu hao lũy kế; chưa đề cậpđến việc đánh giá lại giá trị  tài sản vô hình. | Trình bày theo giá gốc trừ (-)khấu hao lũy kế và tổn thất tài sản tích lũy, hoặc giá trị đánh giá lại. |
| *Các khoản*  *mục đầu*  *đầu tư*  *chứng*  *khoán, đầu*  *tư liên kết,*  *liên doanh* | Ðuợc đề cập không đầy đủ  tại thông tư 210/2009/TTBTC.  *-Trái phiếu chuyển đổi :*  Chưa ban hành chuẩn mực, có đề cập chưa đầy đủ tại Thông tư 210/2009/TTBTC. | Bao gồm trong khái niệm Tài sản tài chính, được phân loại thành: tài sản tài chính theo giá trị hợp lý thông qua báo cáo lãi lỗ; tài sản tài  chính sẵn sàng để bán; các khoản vay và phải thu; các khoản đầu tư nắm giữ chờ đến ngày dáo hạn  Quy định hạch toán tại IAS 39: *Công cụ tài chính*: *Ghi nhận và đánh giá* |
| *Lãi từ hoạt*  *động kinh doanh* | Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh bao gồm cả lợi nhuận và chi phí tài chính. | Lãi kinh doanh là các khoản lãi lỗ từ các họat động kinh doanh thông thuờng của doanh nghiệp, không bao gồm các khoản thu nhập  và chi phí tài chính (chi phí lãi vay). |
| Lãi trên cổ phiếu | Lãi được dùng để tính EPS bao gồm các khoản lãi không dành cho các cổ đông phổ thông | Những khoản thưởng này sẽ được tính vào chi phí để trừ ra khỏi lãi cho việc tính EPS |

***2. Một số nhận xét về sự khác biệt giữa VAS và IAS/IFRS***

- Về giá trị hợp lý trong kế toán: Trong IAS/IFRS, giá trị hợp lý được sử dụng ngày càng nhiều trong trong định giá và ghi nhận các yếu tố của BCTC thì ở Việt Nam khái niệm về giá trị hợp lý mới bắt đầu được nhắc đến một cách chính thức trong luật kế toán áp dụng 01/01/2017. Điểm tiến bộ là giá trị hợp lý đã được áp dụng trong đánh giá lại Công cụ tài chính theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán, Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế; Các tài sản hoặc nợ phải trả khác có giá trị biến động thường xuyên, theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán. Tuy nhiên cho đến thời điểm này vẫn chưa có chuẩn mực chính thức nào quy định về giá trị hợp lý, danh mục các tài sản và nợ phải trả cụ thể được ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý, hay phương pháp đánh giá giá trị hợp lý, cũng như phương pháp kế toán ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý.

- Việt Nam hiện tại chưa có chuẩn mực quy định về suy giảm giá trị của TSCĐ, hiện tại TSCĐ được ghi nhận theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Chính vì vậy, giá trị ghi sổ của tài sản trên BCTC có thể chưa phản ánh được giá trị có thể thu hồi của tài sản nhất là trong thời kỳ khủng hoảng kinh tế, có nhiều nhân tố dẫn đến sự sụt giảm giá trị tài sản.

- Về mô hình BCTC: Hệ thông BCTC cứng nhắc, thiếu sự linh hoạt, chưa chú trọng đến nhu cầu sử dụng thông tin của các đối tượng có nhu cầu thông tin qua BCTC khác nhau. Việc quy định cấu trúc và nội dung của BCTC định sẵn cho các doanh nghiệp hiện nay tỏ ra không thật phù hợp. Theo thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế, BCTC bao gồm một khung các yếu tố cần phải công bố, có thể được điều chỉnh cho phù hợp trong từng điều kiện cụ thể. Quy định mẫu biểu của báo cáo một cách cứng nhắc, làm triệt tiêu tính linh hoạt và đa dạng của hệ thống BCTC, không phù hợp bởi trong điều kiện các doanh nghiệp hoạt động ở các lĩnh vực khác nhau, có các thông tin đặc thù, cũng như tính trọng yếu của các khoản mục ở mỗi doanh nghiệp là khác nhau nên cần phải trình bày trên BCTC khác nhau.

- Hệ thống BCTC, một số nội dung, khoản mục trên BCTC chưa đầy đủ hoặc chưa phù hợp với thông lệ quốc tế:

\* Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu chưa được trình bày riêng thành một báo cáo độc lập, trong khi theo IFRS báo cáo này được trình bày thành một báo cáo riêng biệt trong hệ thống BCTC.

\* Một số chỉ tiêu chưa được phân loại và trình bày phù hợp với nguyên tắc trọng yếu và tập hợp. Chẳng hạn, chỉ tiêu Hàng tồn kho (Mã số 141) là tập hợp của hàng mua đang đi đường, nguyên vật liệu, công cụ, chi phí sản xuất dỡ dang, thành phẩm, hàng hóa, hàng gửi đi bán, hàng hóa kho bảo thuế, trong khi từng khoản mục có thể trọng yếu đối với từng loại hình doanh nghiệp và cần phải trình bày riêng biệt.

\* Chưa đề cập đến các khoản chiết khấu khi trình bày các khoản phải thu trên báo cáo tình hình tài chính, hiện nay, BCTHTC chỉ trình bày riêng lẻ khoản mục phải thu khách hàng mà không hề nhắc tới khoản chiết khấu giảm cho khách hàng phát sinh tỏng quá trình mua hàng như chiết khấu thanh toán…trong khi IASB quy định, các khoản phải thu cần tính đến các khoản khấu trừ, chiết khấu cho khách hàng trước hoặc ngay thời điểm thanh toán để trình bày số thuần trên báo cáo (nếu trọng yếu).

\* Chưa đề cập và hướng dẫn chính thức về suy giảm giá trị tài sản đối với tài sản cố định hứu hình cũng như đánh giá lại tài sản cố định vô hình. Trong khi IASB đã quy định khá rõ về những trường hợp này.

\* Các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn và đầu tư chứng khoản dài hạn theo VAS được trình bày theo giá gốc, có trích lập dự phòng, luật kế toán 2017 có đề cập đến vấn đề này tuy nhiên đến nay vẫn chưa có văn bản hướng dẫn thực hành cụ thể. Còn IASB đã quy định các khoản này phải được đánh giá theo giá trị hợp lý, nếu có dấu hiệu khoản đầu tư bị giảm giá trị thì áo dụng chuẩn mực duy giảm giá trị tài sản.

\* Lãi hoạt động kinh doanh bao gồm cả hoạt động tài chính. Theo quy định hiện hành, chỉ tiêu Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh trên báo cáo KQHĐKD bao gồm cả doanh thu và chi phí tài chính (tức là bao gồm các khoản lãi/lỗ do đầu tư cổ phiếu và chi phí lãi vay). Trong khi các khoản lãi/lỗ bán cổ phiếu vốn không phải của hoạt động mang tính thường xuyên của công ty lại được hiểu là kết quả hoạt động chủ yếu của công ty. Điều này vừa không phù hợp với thông lệ quốc tế, vừa rất dễ tạo ra sự nhập nhằng về thông tin, thậm chí hiểu nhầm cho nhà đầu tư.

\* Không trình bày tách biệt các hoạt động tiếp tục phát sinh khỏi các hoạt gián đoạn trong tuyết minh BCTC. Trong khi IFRS 5 đã yêu cầu làm công việc này.

\* Một số thông tin có thể hữu ích cho người sử dụng chưa được quy định như một thông tin tối thiểu được trình bày trên thuyết minh BCTC như: Thuyết minh về ngày đáo hạn của các khoản nợ phải thu, phải trả trọng yếu, trích lập dự phòng các khoản đầu tư chứng khoán, trái phiếu chuyển đổi ở các công ty niêm yết, lợi nhuận tổng hợp, thuyết minh các hoạt động bị gián đoạn, các xét đoán và các khía cạnh không chắc chắn mà lãnh đạo sử dụng tỏng quá trình lập BCTC.

- Một số đối tượng và giao dịch có liên quan trực tiếp đến việc ghi nhận và trình bày các khoản mục trên BCTC đã phát sinh trong nền kinh tế nhưng chưa được VAS đề cập, cụ thể: về công cụ tài chính (IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9); thanh toán trên cơ sở cổ phiếu (IFRS 2); suy giảm giá trị tài sản (IAS 36)và đo lường giá trị hợp lý (IFRS 13).

Như vậy, hệ thống BCTC theo chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay về cơ bản đã được xây dựng theo hướng tiếp cận với chuẩn mực kế toán quốc tế khá đầy đủ và có tính hệ thống. Song qua đối chiếu cố thể nhận thấy hệ thống BCTC theo quy định của Việt Nam và hệ thống BCTC theo quy định của quốc tế có sự khác nhau đáng kể, tập trung ở đặc điểm hính thức và nội dung của BCTC làm ảnh hướng không nhỏ đến tính minh bạch và hữu ích của thông tin cung cấp trong BCTC

**Kết luận:**

Từ một số so sánh chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính chúng ta thấy được vẫn còn một khoảng cách khá lớn để BCTC Việt Nam có thể hòa hợp và tuân thủ hoàn toàn các chuẩn mực kế toán quốc tế. Với những ưu việt có thể thấy được mà BCTC theo IAS/IFRS mang lại cho nền kinh tế Việt Nam, tại cuộc họp ngày 21/12/2016, Bộ Tài chính, Hội Kế toán & Kiểm toán Việt Nam và Hiệp hội kế toán công chứng Anh quốc (ACCA) phối hợp tổ chức hội thảo Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) đã xác định lộ trình từ năm 2023 đến năm 2025 sẽ là giai đoạn tuân thủ hoàn toàn IFRS. Để làm được điều này nhất thiết cần sự phối hợp đồng bộ của các cơ quan nhà nước như BTC, Cơ quan Thuế, Doanh nghiệp hay các cơ sở đào tạo (các trường đại học, Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) và các đơn vị đào tạo trong nước)…Bởi còn rất nhiều khó khăn trước mắt trong việc thực hiện lộ trình này.

Tài liệu tham khảo:

[1] Trịnh Lê Tân, Đào Thị Đài Trang( 2016), *Tính cấp thiết trong việc triển khai áp dụng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại Việt Nam và một số kiến nghị*- Kỷ yếu hội thảo Quốc gia: IFRS- Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại việt nam.

[2] <http://ifrsvietnam.vn/tin-tuc/nghien-cuu-trao-doi-72/kho-khan-thach-thuc-khi-ap-dung-chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-ifrs-tai-viet-nam-va-lo-trinh-thuc-hien-201.html> (Ngày truy cập: 02/01/2018)

[3] <http://vietstock.vn/2016/12/den-2025-tuan-thu-hoan-toan-chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-768-510487.htm> ((Ngày truy cập: 02/01/2018)