

HOÀN THIỆN MỘT SỐ NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA VAS 23 THEO ĐỊNH HƯỚNG HÀI HÒA NỘI DUNG QUY ĐỊNH TẠI VSA 560 LIÊN QUAN ĐẾN CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN
(Bài viết đăng trên Tạp chí Kế toán và kiểm toán số tháng 03/2016)

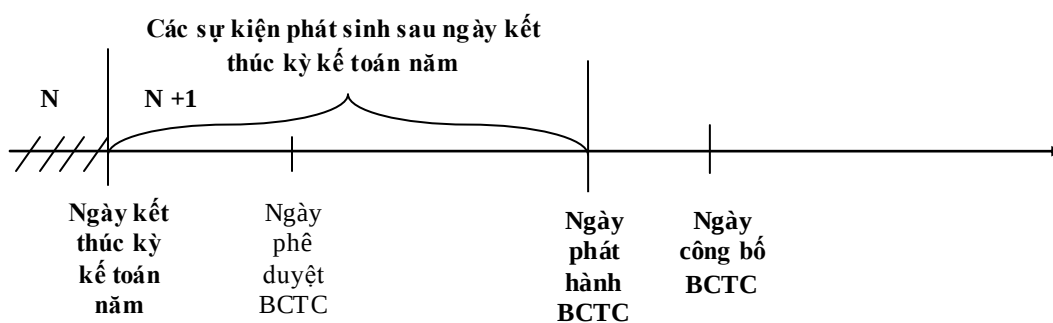
TS. Phan Thanh Hải
Khoa Kế toán – Đại học Duy Tân Đà Nẵng
182 Nguyễn Văn Linh – TP. Đà Nẵng

Chuẩn mực kế toán số 23 (VAS 23) – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm được ban hành theo quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 12/05/2005 của Bộ Tài Chính và Chuẩn mực kiểm toán số 560 (VSA 560) – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán được ban hành theo Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 của Bộ Tài Chính là những căn cứ pháp lý quan trọng đối với việc lập, trình bày BCTC của DN hay đối với dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) của một công ty kiểm toán. Tuy có mục đích, phạm vi và xác định trách nhiệm khác nhau song xét dưới một góc độ tiếp cận nào đó thì các chủ thể thực hiện hoạt động kế toán, kiểm toán đều mong muốn và đòi hỏi về một sự nhất quán, logic của hệ thống văn bản pháp lý. Chính vì vậy giữa nội dung của chuẩn mực kế toán và kiểm toán nói chung; giữa nội dung của VAS 23 và VSA 560 nói riêng cần thiết phải có những sự hài hòa cơ bản nhất định. Nội dung của bài viết này tác giả đi sâu vào việc đề xuất một số các thay đổi cơ bản của VAS 23 theo định hướng hài hòa với các quy định của VSA 560.

Hoàn thiện về mặt khái niệm các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán của VAS 23

(1) Khái niệm các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm theo VAS 23

Theo định nghĩa ở đoạn 3, VAS 23 thì “*Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm là những sự kiện có ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực đến BCTC đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành BCTC*”. (Minh họa ở hình 1)
Trong đó : - Ngày kết thúc kỳ kế toán năm là ngày cuối cùng của kỳ kế toán năm được lập BCTC;
- Ngày phát hành BCTC là ngày, tháng, năm ghi trên BCTC mà Giám đốc (hoặc người được ủy quyền) của đơn vị kế toán ký duyệt BCTC để gửi ra bên ngoài doanh nghiệp.



Hình 1. Mô phỏng định nghĩa các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm theo VAS 23

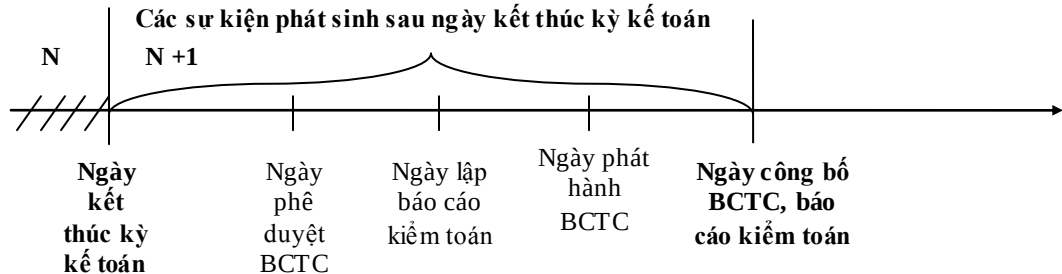
Nội dung của chuẩn mực kế toán số 23 và kể cả thông tư số 20/2006/TT-BTC về hướng dẫn chuẩn mực VAS 23 không đề cập cụ thể đến thuật ngữ “**ngày công bố**” BCTC. Trong khi đó về mặt lý thuyết ngày phát hành BCTC có thể cùng ngày hoặc trước ngày công bố BCTC. Ví dụ : BCTC của Công ty cổ phần ABC niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán được ký phát hành ngày 20/03/N nhưng ngày công bố BCTC trên website, nộp BCTC cho Ủy ban chứng khoán cũng có thể là ngày 20/03/N hoặc thời điểm sau ngày 20/03/N.

(2) Khái niệm các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán theo VSA 560

Trong khi đó tại đoạn 05 VSA 560 lại đưa ra định nghĩa: “*Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo*”

kiểm toán và những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán”.
(Minh họa ở hình 2)

Đồng thời căn cứ vào hướng dẫn tại đoạn A4-A5 của VSA 560 thì : “ Ngày công bố BCTC thường phụ thuộc vào môi trường pháp lý của đơn vị. Trong một số trường hợp, ngày công bố BCTC có thể là ngày BCTC được nộp cho cơ quan quản lý. Vì BCTC được kiểm toán phải được công bố kèm theo báo cáo kiểm toán nên BCTC được kiểm toán phải được công bố cùng ngày hoặc sau ngày lập báo cáo kiểm toán, đồng thời phải cùng ngày hoặc sau ngày báo cáo kiểm toán được phát hành cho đơn vị”



Hình 2. Mô phỏng định nghĩa các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán theo VSA 560

Nội dung của đoạn 5 VSA 560 chỉ rõ:

- Ngày kết thúc kỳ kế toán là ngày cuối cùng của kỳ kế toán được lập BCTC;
- Ngày phê duyệt BCTC là ngày mà tất cả các báo cáo cấu thành nên BCTC, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập và những người có thẩm quyền phê duyệt đã ký xác nhận chịu trách nhiệm đối với các báo cáo.
- Ngày lập báo cáo kiểm toán là ngày *được kiểm toán viên lựa chọn để ký báo cáo và ghi rõ trên Báo cáo kiểm toán về BCTC.*
- Ngày công bố BCTC là ngày mà báo cáo kiểm toán và BCTC được kiểm toán đã cung cấp cho bên thứ 3.

(3) Hoàn thiện việc bổ sung về mặt khái niệm các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm trong VAS 23

Từ việc phân tích nội dung khái niệm “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán” trong VAS 23 và VSA 560 chúng ta có thể chỉ rõ một số nội dung cần hoàn thiện trong VAS 23 như sau :

- Thứ nhất, nên thay đổi tên gọi của chuẩn mực kế toán VAS 23 như hiện tại là **“Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm”** bằng tên gọi **“Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán”**. Bởi lẽ theo các quy định hiện hành của pháp luật, cụ thể là tại khoản 2a, điều 29, luật Kế toán số 88/2015/QH13 thì : “Việc lập báo cáo tài chính của đơn vị kế toán được thực hiện vào cuối kỳ kế toán năm; trường hợp pháp luật có quy định lập BCTC theo kỳ kế toán khác thì đơn vị kế toán phải lập theo kỳ kế toán đó”. Như vậy việc sử dụng thuật ngữ “kỳ kế toán” có ý nghĩa rộng hơn và chính xác hơn so với thuật ngữ “kỳ kế toán năm” bởi nó sẽ loại trừ một số các trường hợp bắt buộc phải lập BCTC vào các thời điểm khác nhau theo yêu cầu quản lý của pháp luật. Ví dụ như BCTC giữa niên độ đối với các công ty, doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán.

- Thứ hai, Trong khái niệm của VAS 23 nên xem xét điều chỉnh lại thuật ngữ **“Ngày công bố BCTC”** thay cho **“ngày phát hành BCTC”** bởi thuật ngữ ngày công bố BCTC mang tính chính xác cao hơn, mặc dù về một góc độ nào đó ngày công bố BCTC cũng chính là ngày ký phát hành BCTC do những người có thẩm quyền chịu trách nhiệm thực hiện. Trước đây nội dung của VSA 560 cũ “Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ lập BCTC” cũng có đưa ra định nghĩa : “Ngày công bố BCTC là ngày tính theo dấu bưu điện hoặc là ngày ký nhận sớm nhất khi nộp BCTC và báo cáo kiểm toán cho cơ quan Nhà nước hoặc công khai”.

Hoàn thiện về mặt phân loại các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán của VAS 23

(1) Phân loại các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm theo VAS 23

Nội dung của đoạn 3, VAS 23 chỉ rõ có hai loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, đó là :

- **Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh** là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm *cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại trong năm tài chính* cần phải điều chỉnh trước khi lập BCTC.

- **Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh** là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm *cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại trong năm tài chính* nhưng không phải điều chỉnh trước khi lập BCTC.

Nội dung tại thông tư 20/2006/TT-BTC về hướng dẫn VAS 23 quy định chi tiết hơn về 02 loại sự kiện này. Theo đó :

(a) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh là **những sự kiện có các bằng chứng bổ sung về các sự kiện tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm** cần phải điều chỉnh sổ kế toán và BCTC. Ví dụ : việc phát hiện những gian lận và sai sót trong niên độ đòi hỏi phải điều chỉnh số liệu trên BCTC; Hàng tồn kho được bán sau ngày kết thúc niên độ với giá trị thấp hơn giá trị ghi sổ cung cấp bằng chứng về giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho tại ngày kết thúc niên độ, đòi hỏi phải điều chỉnh mức lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho...

(b) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh là **những sự kiện có dấu hiệu về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm** cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại trong năm tài chính không ảnh hưởng đến BCTC nên không cần phải điều chỉnh sổ kế toán và BCTC. Ví dụ : Mua sắm hoặc thanh lý tài sản có giá trị lớn; Nhà xưởng sản xuất bị phá hủy vì hỏa hoạn, bão lụt...

Tuy nhiên, nếu các sự kiện này là trọng yếu, doanh nghiệp phải trình bày trên Thuyết minh BCTC về nội dung và số liệu của sự kiện, ước tính ảnh hưởng về tài chính của sự kiện đó, hoặc nêu lý do không thể ước tính được các ảnh hưởng này, theo yêu cầu của VAS 23, đoạn 19.

(2) Phân loại các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán theo VSA 560

Nội dung của đoạn 2, VSA 560 chỉ rõ có hai loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm :

(a) **Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán;**

(b) **Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.**

Ngoài ra tại đoạn 5e của VSA 560 còn nêu ra một cách thức tiếp cận khác về phân loại các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mang đặc thù của kiểm toán đó là việc chia các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán này thành 02 loại, đó là :

- Sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán

- Sự kiện phát sinh kể từ sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng đến trước ngày công bố BCTC và báo cáo kiểm toán.

Đặc biệt tại đoạn 6 của VSA 560 có nhấn mạnh : “Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc kiểm toán viên đã nhận biết toàn bộ **các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC**”

(3) Hoàn thiện việc phân loại các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm trong VAS 23

Từ những phân tích về việc phân loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán trong nội dung của VAS 23 và VSA 560 như trên, chúng ta có thể đi đến một số nội dung hoàn thiện cơ bản như sau :

- Thứ nhất, trong nội dung của VAS 23 thì việc phân loại các sự kiện sau ngày kết thúc năm thành 02 loại với tên gọi là **sự kiện điều chỉnh BCTC và sự kiện không cần điều chỉnh BCTC** là chưa chính xác. Theo quan điểm của tác giả nên sửa lại theo hướng hài hòa với VSA 560 là phân loại sự kiện thành 02 loại đó là **“sự kiện phát sinh cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC” và “sự kiện phát sinh không cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC”**.

Nguyên nhân của việc nên có sự thay đổi trong việc phân loại này đó là theo quan điểm riêng của tác giả nhằm loại trừ những trường hợp như quy định tại đoạn 19, VAS 23 khi một sự kiện phát sinh sau niên độ được đánh giá là sự kiện không điều chỉnh BCTC nhưng là trọng yếu thì yêu cầu doanh

nghiệp phải trình bày trên thuyết minh BCTC về nội dung và số liệu của sự kiện, ước tính ảnh hưởng về tài chính của sự kiện đó, hoặc nêu lý do không thể ước tính được các ảnh hưởng này.

Về mặt bản chất việc bổ sung một nội dung trong thuyết minh BCTC cũng là một sự điều chỉnh nội dung của BCTC nên cần thiết phải được gộp thành trong một loại sự kiện phát sinh là có điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC. Việc điều chỉnh hay bổ sung thuyết minh trong BCTC đều rất quan trọng đối với tính hợp lý, trung thực của thông tin trên BCTC cung cấp cho các đối tượng quan tâm.

- Thứ hai, nên sửa lại định nghĩa của hai loại sự kiện trong VAS 23 theo hướng phù hợp nội dung hướng dẫn tại thông tư số 20/2006/TT-BTC và hài hòa với VAS 560. Cụ thể như sau :

+ Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán ***cần điều chỉnh hoặc thuyết minh BCTC*** là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán ***cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán*** cần điều chỉnh hoặc bổ sung thuyết minh trước khi lập BCTC.

+ Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm ***không cần điều chỉnh hoặc thuyết minh BCTC*** là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán ***cung cấp bằng chứng về các sự việc chỉ thực sự phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán*** không ảnh hưởng đến BCTC nên không cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh BCTC.

Như vậy trong khuôn khổ giới hạn của bài viết tác giả đã đề xuất việc hoàn thiện khía cạnh về định nghĩa và phân loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán trong VAS 23, những khía cạnh khác đi sâu vào nội dung tác giả xin được đề cập và bàn bạc một cách chi tiết sâu hơn trong các công bố tiếp theo. Tuy nhiên hi vọng rằng nằm trong lộ trình chỉnh sửa và ban hành mới toàn bộ hệ thống các chuẩn mực kế toán đáp ứng yêu cầu hội nhập; việc góp ý xây dựng và hoàn thiện nội dung của VAS 23 nói riêng và các chuẩn mực khác nói chung theo định hướng đảm bảo tính logic, nhất quán một cách tương đối nhất giữa các văn bản pháp lý trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán, tài chính là điều hết sức cần thiết đòi hỏi sự chung tay góp ý của các nhà khoa học, các nhà nghiên cứu chính sách và những người làm công tác thực tế tại các doanh nghiệp, công ty kiểm toán./.

Tài liệu tham khảo :

1. Bộ Tài Chính, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560 ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012.
2. Bộ Tài Chính, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 23 ban hành theo Quyết định số 12/2005/TT-BTC ngày 12/05/2005.
3. Bộ Tài Chính, Thông tư 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006 về việc hướng dẫn 06 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định 12/2005/TT-BTC.
4. Luật kế toán số 88/2015/QH13.