

MỤC LỤC

CÁC MÔ HÌNH LÝ THUYẾT VÀ XU HƯỚNG XỬ LÝ MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC QUY ĐỊNH VỀ KẾ TOÁN VÀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP..... 1

PGS, TS. Mai Ngọc Anh – Trưởng khoa kế toán

CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VÀ SỰ CẦN THIẾT NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP VÀ CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0..... 6

PGS.TS. Thịnh Văn Vinh – BM Kiểm toán

KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG VỚI SỰ PHÁT TRIỂN BỀN VỮNG 22

PGS.TS. Ngô Thị Thu Hồng – BM Kế toán tài chính

TS. Nguyễn Thị Nga – BM Kế toán tài chính

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ, KẾT QUẢ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN KHOẢN HIỆN NAY 27

TS. Thái Bá Công – BM Kế toán quản trị

TS. Nguyễn Minh Thành – BM Kế toán quản trị

NGHIÊN CỨU CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN MỐI QUAN HỆ GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ Ở VIỆT NAM..... 43

TS. Nguyễn Thu Hiền – BM Kế toán quản trị

LỰA CHỌN CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN KHÔNG THẬN TRỌNG..... 57

TS. Bùi Thị Thu Hương – BM Kế toán tài chính

ẢNH HƯỞNG CỦA ĐẠI DỊCH COVID – 19 ĐẾN HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH..... 62

TS. Đỗ Thị Thoa - Bộ môn Kiểm toán

ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VỚI THÔNG TIN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP NIÊM YẾT 68

Th.s Đặng Thế Hưng – Bộ môn Kế toán tài chính

HIỆU QUẢ CỦA CÁC KHOẢN HỖ TRỢ CHÍNH PHỦ TỚI DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA: TỔNG QUAN VÀ GỢI Ý NGHIÊN CỨU TẠI VIỆT NAM..... 73

TS. Nguyễn Minh Thành – BM Kế toán quản trị

KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG TRƯỜNG HỢP ĐƠN VỊ CÓ DẤU HIỆU VI PHẠM GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC 80

TS. Vũ Thị Phương Liên – BM Kiểm toán

TS. Phí Thị Kiều Anh – BM Kiểm toán

KẾ TOÁN GIAO DỊCH BÁN VÀ THUÊ LẠI TÀI SẢN THEO IFRS16- LEASES93

TS. Nguyễn Thu Hoài – BM Kế toán tài chính

ĐÀO TẠO NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN CHẤT LƯỢNG CAO NHẪM ĐÁP ỨNG YÊU CẦU HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ 104

Ths. Bùi Thị Minh Thuý – BM LTHTKT

NCS. Hoàng Thị Kim Ưng – BM LTHTKT

KẾ TOÁN TIỀN KỸ THUẬT SỐ 115

TS Ngô Như Vinh – BM Kiểm toán

Ths Nguyễn Thu Hào - BM Kiểm toán

LỢI ÍCH KHI ÁP DỤNG BÁO CÁO TÍCH HỢP 121

TS. Lê Thị Hương – BM Kế toán tài chính

Th.S Lê Thị Hoa – BM LTHTKT

ĐỊNH HƯỚNG ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ IFRS 16 – THUÊ TÀI SẢN Ở VIỆT NAM 125

TS. Đỗ Minh Thoa – BM Kế toán tài chính

TÍNH THẬN TRỌNG TRONG KẾ TOÁN VÀ MỐI QUAN HỆ VỚI BẢO TOÀN VỐN 141

Th.S Nguyễn Thị Hồng Vân – BM LTHTKT

Th.S Lê Thị Hoa – BM LTHTKT

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NGUỒN NHÂN LỰC 149

TS. Trần Thị Ngọc Hân – BM Kế toán quản trị

Ths. Nguyễn Bá Linh – BM Kế toán quản trị

ẢNH HƯỞNG CỦA ĐẠI DỊCH CORONA VIRUS 2019 ĐẾN BÁO CÁO TÀI CHÍNH LẬP THEO KHUÔN KHỔ IFRS 159

Ths. Hoàng Thị Trang – BM Kiểm toán

Ths. Trần Thị Như Quỳnh – BM Kiểm toán

TIÊU CHUẨN KỸ NĂNG NGHỀ NGHIỆP CỦA NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG BỐI CẢNH CÁCH MẠNG CÔNG NGHỆ 4.0	166
---	-----

ThS. Bùi Tố Quyên – BM Kế toán quản trị

TRÍ TUỆ NHÂN TẠO VÀ NHỮNG TÁC ĐỘNG ĐẾN ĐÀO TẠO NGHỀ KẾ TOÁN TRONG THỜI ĐẠI CÔNG NGHỆ SỐ	173
--	-----

ThS. Mai Thị Bích Ngọc – BM Kế toán tài chính

KẾ TOÁN ĐIỀU TRA VÀ SỰ CẦN THIẾT NGHIÊN CỨU VỀ KẾ TOÁN ĐIỀU TRA	180
--	-----

Ths. Trần Ngọc Diệp – BM Kế toán quản trị

PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ TRỰC TIẾP	188
---	-----

TS. Nguyễn Thu Hoài – BM Kế toán tài chính

Ths. Mai Thị Bích Ngọc – BM Kế toán tài chính

TĂNG CƯỜNG THỂ CHẾ CHÍNH SÁCH PHÙ HỢP VỚI VIỆC NÂNG CAO HIỆU QUẢ QUẢN LÝ ĐỐI VỚI KINH TẾ TƯ NHÂN TRONG ĐIỀU KIỆN HIỆN NAY	197
--	-----

PGS.TS. Trần Văn Hợi – BM Kế toán quản trị

ĐÀO TẠO NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN TRONG BỐI CẢNH HIỆN NAY Ở VIỆT NAM – THỰC TRẠNG VÀ THÁCH THỨC	205
--	-----

TS. Ngụy Thu Hiền – BM LTHTKT

KẾ TOÁN TRONG THỜI KỲ CÁCH MẠNG 4.0 - THUẬN LỢI, KHÓ KHĂN.	209
---	-----

TS. Lý Lan Yên – BM Kế toán tài chính

TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN – NHÌN TỪ GIÁC ĐỘ HỆ THỐNG	217
--	-----

TS Vũ Bá Anh

ThS. Vũ Anh Tuấn

ThS. Nguyễn Vĩnh Tuấn – BM LTHTKT

NGHIÊN CỨU TỔ CHỨC KẾ TOÁN Ở CÁC DOANH NGHIỆP LOGISTICS VIỆT NAM GÓP PHẦN NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG GIẢNG DẠY MÔN KẾ TOÁN THƯƠNG MẠI DỊCH VỤ	220
---	-----

Ths. Lại Thị Ngân – BM LTHTKT

Ths. Trần Thị Ngọc Anh – BM LTHTKT

HIỂU VỀ KHÁI NIỆM VÀ ĐIỀU KIỆN GHI NHẬN TÀI SẢN, NỢ PHẢI TRẢ THEO KHUÔN MẪU 2018 224

TS. Nguyễn Thị Hồng Vân – BM Kế toán tài chính

TS. Đỗ Thị Lan Hương – Bộ môn kế toán tài chính

ÁP DỤNG HÓA ĐƠN ĐIỆN TỬ CHO CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM- THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP 227

TS. Lý Lan Yên – BM Kế toán tài chính

Nguyễn Thị Ngọc Hiếu – CTCP nước sạch Bắc Ninh

ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN THỊ TRƯỜNG MUA BÁN NỢ Ở VIỆT NAM TRONG GIAI ĐOẠN HIỆN NAY 235

TS Nguyễn Thanh Thủy – BM LTHTKT

NCS Trần Thị Tuyết – BM LTHTKT

BÁO CÁO KIỂM TOÁN TRONG BỐI CẢNH ĐẠI DỊCH COVID 19 – NHỮNG VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN VIÊN QUAN TÂM 241

PGS. TS Phạm Tiến Hưng – BM Kiểm toán

TS. Nguyễn Thanh Phương – BM Kiểm toán

HỆ THỐNG THÔNG TIN KẾ TOÁN CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM THỰC TRẠNG VÀ ĐỊNH HƯỚNG GIẢI PHÁP 261

TS. Lý Lan Yên – BM Kế toán tài chính

TS. Phạm Thị Hồng Hạnh – DH Mở địa chất

TRAO ĐỔI VỀ CÁC VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN QUAN TRỌNG TRÊN BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP – TẦM QUAN TRỌNG VÀ TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN 269

TS. Vũ Thùy Linh – BM kiểm toán

CÁC MÔ HÌNH LÝ THUYẾT VÀ XU HƯỚNG XỬ LÝ MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC QUY ĐỊNH VỀ KẾ TOÁN VÀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

PGS, TS. Mai Ngọc Anh – Trưởng khoa kế toán

Mối quan hệ giữa các quy định về kế toán, tài chính và thuế đối với doanh nghiệp là vấn đề được các nhà xây dựng chính sách của các quốc gia đặc biệt quan tâm. Các nhà nghiên cứu lịch sử thông lệ kế toán và chính sách thuế các nước có thể thấy tồn tại các quan điểm khác nhau về mối quan hệ này. Bài viết này chúng tôi nghiên cứu các quan điểm khác nhau đó và xác định các mô hình chủ yếu về mối quan hệ giữa các quy định về kế toán, thuế trong tiến trình lịch sử phát triển các quy định này. Từ đó, phân tích chỉ ra mô hình xử lý mối quan hệ này trong bối cảnh hiện nay.

Từ khóa: quy định kế toán, quy định về thuế TNDN, mối quan hệ kế toán và thuế thu nhập doanh nghiệp.

1. Tổng quan nghiên cứu

Các quy định về kế toán và thuế, trong đó trọng tâm là thuế thu nhập doanh nghiệp đã được các nhà nghiên cứu quan tâm và tiếp tục quan tâm tạo nên một xu hướng nghiên cứu trong thời gian gần đây. Trong đó, đặc biệt phải kể đến các nghiên cứu về mối quan hệ giữa các quy định về kế toán, thuế ở các nước Châu Âu và các quốc gia đang phát triển, các nước có nền kinh tế chuyển đổi:

Hoogendoorn (1996), thực hiện nghiên cứu với 13 quốc gia ở Châu Âu, Nghiên cứu phát hiện ra rằng có 6 quốc gia các quy định về thuế và kế toán có sự liên quan, tương tác khá chặt chẽ và 7 quốc gia các quy định này được xây dựng một cách khá độc lập với nhau.

Một trong những nghiên cứu rất quan trọng về chủ đề này là nghiên cứu của Lamb và cộng sự (1998). Lamb và cộng sự dựa trên các nghiên cứu phân loại hệ thống kế toán toàn cầu theo 8 nhóm gồm: (1) nhóm Bắc Mỹ, (2) nhóm Anglo – saxon, (3) nhóm Bắc Âu (Nordic), (4), nhóm các nước La ting phát triển, (5) nhóm các nước Latin đang phát triển, (6) Đức, (7) Nhật Bản và (8) các nước đang phát triển Châu Á. Trên cơ sở đó, phân loại mối quan hệ giữa các quy định về kế toán và thuế đối với doanh nghiệp.

Dacian (2012) thực hiện một nghiên cứu định lượng về mối quan hệ giữa các quy định về kế toán và thuế ở 4 quốc gia gồm: Mỹ, Anh, Đức và Pháp. Nghiên cứu phát hiện ra rằng, mối quan hệ giữa thuế và kế toán là rất chặt chẽ đối với các quốc gia thuộc Cộng đồng Châu Âu như: Pháp, Đức. Ngược lại, mối quan hệ này là khá độc lập đối với các nước có quy định về kế toán khá linh hoạt như: Anh và Mỹ.

2. Các mô hình lý thuyết về mối quan hệ giữa các quy định về kế toán và thuế thu nhập doanh nghiệp

Trên cơ sở tổng quan lý thuyết từ các nghiên cứu trước, trong phần tiếp theo chúng tôi trình bày khái quát các mô hình lý thuyết xử lý mối quan hệ giữa các quy định về kế toán và thuế được các nhà nghiên cứu lý thuyết chấp nhận phổ biến.

+ *Mô hình thống nhất (liên kết hoàn toàn)*

Theo quan điểm này các quy định của chính sách thuế và quy định kế toán liên quan có sự thống nhất với nhau. Thông tin kế toán được sử dụng trực tiếp cho mục đích tính thuế mà không cần thực hiện điều chỉnh.

Quan điểm này có sự thống nhất giữa chính sách kế toán và chính sách thuế nên giảm thiểu được sự phức tạp trong việc sử dụng thông tin kế toán cho mục đích kê khai, quyết toán thuế, đặc biệt đối với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa. Ngoài ra, sự thống nhất giữa chính sách thuế và kế toán cũng đảm bảo sự lãnh đạo thống nhất, quản lý tập trung của Nhà nước đối với nền kinh tế.

Tuy nhiên, việc thống nhất chính sách kế toán và chính sách thuế có thể dẫn đến thông tin kế toán chủ yếu đặt trọng tâm vào mục tiêu tính thuế nên sẽ giảm tính hữu ích đối với các chủ thể sử dụng thông tin khác. Hạn chế này càng bộc lộ rõ trong điều kiện thực hiện nền kinh tế thị trường và xu hướng hội nhập kinh tế toàn cầu. Vì vậy, hiện nay quan điểm này ít được áp dụng khi xây dựng chính sách thuế và kế toán của các quốc gia hiện nay.

+ *Mô hình độc lập hoàn toàn (Phá vỡ liên kết)*

Theo mô hình này, các quy định về kế toán có sự độc lập hoàn toàn với các quy định về thuế thu nhập doanh nghiệp. Sự độc lập được xác định từ những vấn đề mang tính nguyên tắc cho đến các khía cạnh kỹ thuật cụ thể. Các quy định về kế toán, tài chính và thuế được thiết kế cho các mục đích khác nhau. Từ sự khác biệt trong các quy định, thực tiễn công tác kế toán, kê khai tính thuế tại các doanh nghiệp cũng có sự khác biệt khá rõ. Hệ thống kế toán được thiết lập cho mục đích lập báo cáo tài chính còn hệ thống kế toán thuế được thiết lập cho mục đích xác định và báo cáo nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp đối với Nhà Nước.

Mô hình độc lập hoàn toàn đáp ứng được nhu cầu thông tin cho từng mục đích riêng biệt nên chất lượng thông tin được cho là được đảm bảo tốt hơn. Tuy nhiên, mô hình này ít được vận dụng trong thực tiễn xây dựng chính sách của các quốc gia vì có thể gây tốn kém chi phí cho xã hội nói chung và từng doanh nghiệp nói riêng.

+ *Mô hình độc lập tương đối, các quy định kế toán chi phối*

Theo quan điểm này các quy định của chính sách thuế và kế toán có sự độc lập tương đối. Thông tin kế toán được cung cấp cho các đối tượng sử dụng khác nhau và cần thực hiện điều chỉnh cho mục đích tính nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp. Tuy nhiên, trong tổng thể mối quan hệ thì các quy định về kế toán giữ vai trò chi phối. Mô hình này thường xảy ra khi các quy định về thuế thường không đầy đủ hoặc chỉ mang tính nguyên tắc khái quát, thiếu các quy định cụ thể cho mục đích tính thuế.

Quan điểm này đảm bảo chính sách kế toán và chính sách thuế được xây dựng theo các mục tiêu khác nhau phù hợp với đặc thù của từng chính sách. Với tư cách là một công cụ điều tiết kinh tế, chính sách thuế hướng đến mục tiêu điều tiết kinh tế vĩ mô và đảm bảo nguồn thu của Ngân sách Nhà nước trong từng thời kỳ phù hợp với mục tiêu phát triển và các chính sách kinh tế khác. Trong khi đó hệ thống chuẩn mực kế toán được xây dựng nhằm cung cấp thông tin tài chính thích hợp và tin cậy cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin nhằm giúp các đối tượng này ra các quyết định kinh tế phù hợp. Vì vậy thông tin kế toán cần đảm bảo tính trung lập, không nhất thiết thiên về mục đích tính thuế của đơn vị.

Ngược lại, sự khác biệt giữa chính sách thuế và kế toán làm gia tăng tính phức tạp cho công tác kế toán tại các đơn vị cũng như sự phức tạp trong việc sử dụng thông tin kế toán để kê khai, quyết toán thuế. Về phương diện quản lý Nhà nước sự khác biệt giữa chính sách kế toán và chính sách thuế cũng gây ra những khó khăn, phức tạp nhất định đối với công tác quản lý, kiểm tra việc chấp hành nghĩa vụ thuế của các đơn vị.

+ Mô hình độc lập tương đối, các quy định về thuế chi phối

Theo mô hình này các quy định của chính sách thuế và kế toán có sự độc lập tương đối. Tuy nhiên, trong tổng thể mối quan hệ thì các quy định về tài chính và thuế giữ vai trò chi phối. Mô hình này thường xảy ra khi các quy định về tài chính và thuế thường rất đầy đủ, chi tiết trong khi các quy định về kế toán không đầy đủ hoặc chỉ mang tính nguyên tắc khái quát, thiếu các quy định cụ thể cho mục đích lập báo cáo tài chính.

+ Mô hình các quy định thuế chi phối hoàn toàn

Theo mô hình này, các quy định về thuế được áp dụng cho cả việc lập báo cáo tài chính và kê khai, xác định nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp. Mô hình này xảy ra khi các quy định về kế toán hoàn toàn hướng tới tuân thủ pháp luật thuế của các doanh nghiệp. Các quy định về kế toán hầu như chỉ mang tính nguyên tắc, hoàn toàn không có các quy định chi tiết. Hơn nữa, trong thực tiễn công tác kế toán của các doanh nghiệp, việc tuân thủ thuế gần như là mục đích quy nhất của hệ thống thông tin kế toán doanh nghiệp.

3. Xu hướng xử lý mối quan hệ giữa các quy định về kế toán và thuế trong điều kiện hội nhập toàn cầu

Qua phân tích các mô hình nêu trên có thể nhận thấy việc lựa chọn vận dụng quan điểm nào để xây dựng chính sách thuế trong mối quan hệ với hệ thống quy định kế toán đều có những ưu điểm và hạn chế nhất định phù hợp với điều kiện kinh tế, chính trị, xã hội và cơ chế quản lý kinh tế của Nhà nước của mỗi quốc gia trong từng giai đoạn phát triển. Trong điều kiện hiện nay các quốc gia đều có nền kinh tế vận hành theo cơ chế thị trường, quan điểm xây dựng chính sách thuế có sự độc lập tương đối với chính sách kế toán là phổ biến mang tính tất yếu vì những lý do sau đây:

Một là, Sự phát triển của nền kinh tế thị trường với nhiều thành phần kinh tế có lợi ích khác nhau. Nhu cầu đối với thông tin kế toán ngày càng đa dạng đòi hỏi hệ thống quy định về kế toán phải được xây dựng trên nguyên tắc đảm bảo tính tin cậy và trung lập giữa các đối tượng. Hệ thống các quy định về kế toán không thể thiên về mục đích tính thuế.

Hai là, Xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế các nước dẫn đến việc hài hòa các quy định về kế toán diễn ra mạnh mẽ theo định hướng của hệ thống chuẩn mực kế toán và chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế cho dù mức độ phát triển kinh tế xã hội ở các nước là khác nhau. Ngược lại, chính sách thuế chịu sự ảnh hưởng sâu sắc của điều kiện kinh tế xã hội, chính sách quản lý kinh tế cụ thể ở từng quốc gia trong từng giai đoạn phát triển. Xu hướng hài hòa mang tính toàn cầu về chính sách thuế thường diễn ra chậm hơn so với hệ thống quy định kế toán và báo cáo tài chính.

Bà là, Sự phát triển nhanh chóng và ngày càng phức tạp của nền kinh tế thị trường đặc biệt là thị trường tài chính dẫn đến phát sinh nhiều vấn đề kế toán phức tạp như: Kế toán trên cơ sở giá trị hợp lý, kế toán phòng ngừa rủi ro tài chính... Kế toán hiện đại có xu hướng coi trọng tính thích hợp của thông tin và “mô phỏng” tình hình tài chính và kinh doanh trong tương lai của doanh nghiệp nhiều hơn. Ngược lại, để thực hiện được chức năng của mình, chính sách thuế vẫn thiên về sử dụng thông tin về kết quả thực hiện trong quá khứ của đơn vị.

Với những lý do phân tích ở trên, sự khác biệt giữa chính sách thuế nói chung và chính sách thuế TNDN nói riêng với hệ thống chuẩn mực kế toán mang tính tất yếu trong điều kiện các nước đều thực hiện nền kinh tế thị trường và trong xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế. Trên thực tế sự khác biệt này đang trở nên phổ biến trong những năm gần đây cùng với việc hệ thống chuẩn mực kế toán có những thay đổi mạnh mẽ liên quan đến việc sử dụng cách tiếp cận giá trị hợp lý và coi trọng đến kế toán dự phòng rủi ro.

Kể từ khi thực hiện đổi mới cơ chế quản lý kinh tế theo định hướng kinh tế thị trường, nhất là trong những năm gần đây. Chính sách thuế và hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam đã có nhiều thay đổi theo hướng ngày càng phù hợp hơn với cơ chế quản lý mới và hội nhập với các nền kinh tế trong khu vực và trên thế giới. Cùng với xu thế này, sự khác

biệt giữa chính sách thuế và hệ thống chuẩn mực, chế độ kế toán đã xuất hiện và ngày càng trở nên rõ ràng.

Sự khác biệt giữa chính sách thuế và hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam còn trở nên sâu sắc hơn khi hệ thống chuẩn mực kế toán tiếp tục hội nhập sâu hơn với thông lệ kế toán quốc tế. Thực tế này sẽ đặt ra nhiều khó khăn cho công tác quản lý của các cơ quan chức năng cũng như việc chấp hành chế độ chính sách tại các đơn vị. Như trên chúng tôi đã phân tích, sự khác biệt giữa chính sách thuế và kế toán trong nền kinh tế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế là tất yếu khách quan. Sẽ là không khả thi để đảm bảo một sự thống nhất tuyệt đối hai chính sách này. Vấn đề đặt ra là cần hài hòa một cách hợp lý sự khác biệt giữa chúng. Vấn đề này sẽ được chúng tôi thực hiện trong các nghiên cứu tiếp theo.

Tài liệu tham khảo

1. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ năm 2006 với “Hoàn thiện kế toán thuế TNDN trong các doanh nghiệp thương mại Việt Nam, Tác giả Nguyễn Tuấn Duy.
2. Bài báo “Mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán và chính sách thuế TNDN” Mai Ngọc Anh, tạp chí thuế Nhà nước tháng 3/2011;
3. Christiansen, M. (1996) The relationship between accounting and taxation in Denmark, *European Accounting Review*, 5, Supplement, pp. 815-833
4. Gallego, I. (2004) The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms, *Managerial Auditing Journal*, 19(6), pp. 796-819 10.
5. Haller, A. (1992) The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe, *International Journal of Accounting*, 27, pp. 10-23 11.
6. Hoogendoorn, M. (1996) Accounting and Taxation in Europe – a comparative overview, *European Accounting Review*, 5, Supplement, pp. 783-794
7. Tzovas, C. (2006) Factors influencing a firm’s accounting policy decisions when tax accounting and financial accounting coincide, *Managerial Auditing Journal*, 21(4), pp. 372- 386.
8. Shaviro, D. (2009) The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal, *The Georgetown Law Journal*, 97, pp. 423-484 21.
9. Stoianoff, N. and Kaidonis, M. (2005) Rehabilitation of mining sites: do taxation and accounting systems legitimise the privileged or serve the community?, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, pp. 47–59.

CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VÀ SỰ CẦN THIẾT NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP VÀ CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0.

PGS.TS. Thịnh Văn Vinh – BM Kiểm toán

Hội nhập kinh tế Quốc tế và cách mạng công nghiệp 4.0 đòi hỏi phải nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập hiện nay là một yêu cầu bức thiết và cấp bách nhằm đáp ứng yêu cầu của mọi đối tượng sử dụng thông tin trong và ngoài nước, nhất là các nhà đầu tư nước ngoài.

Chất lượng kiểm toán và chất lượng kiểm toán độc lập

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt nam số 220 kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán thì "*Chất lượng hoạt động kiểm toán là mức độ thỏa mãn của các đối tượng sử dụng thông tin và kết quả kiểm toán về tính khách quan và mức độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên, đồng thời thỏa mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến tư vấn đóng góp của kiểm toán viên nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh trong thời gian định trước với giá phí hợp lý*".

Từ quan điểm đó ta suy ra chất lượng kiểm toán độc lập như sau:

"Chất lượng kiểm toán độc lập là mức độ thỏa mãn của các đối tượng sử dụng thông tin và kết quả kiểm toán độc về tính khách quan và mức độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của Kiểm toán viên độc lập, đồng thời thỏa mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến tư vấn đóng góp của Kiểm toán viên độc lập nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh trong thời gian định trước với giá phí hợp lý".

Chất lượng kiểm toán nói chung và chất lượng kiểm toán độc lập nói riêng là một khái niệm tương đối, chúng biến đổi theo thời gian, không gian, theo sự phát triển, sự biến đổi của khoa học kỹ thuật và yêu cầu xã hội.

Chất lượng kiểm toán là một chỉ tiêu tổng hợp, phức tạp, khó đo lường và khó định lượng, chất lượng kiểm toán phụ thuộc và chịu tác động của rất nhiều yếu tố. Việc đánh giá chất lượng kiểm toán còn phụ thuộc vào sự nhìn nhận và đánh giá của các bên khác nhau từ đơn vị được kiểm toán, người sử dụng thông tin được kiểm toán, bản thân tổ chức hay doanh nghiệp kiểm toán và tổ chức kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập (hiệp hội nghề nghiệp), hay của Nhà nước. Đặc biệt, chất lượng kiểm toán độc lập trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0 hiện nay lại càng khó đánh giá với những yêu cầu cao hơn và sự nhìn nhận toàn diện và chặt chẽ hơn trên nhiều góc độ:

* *Đối với bản thân đơn vị được kiểm toán:* Chất lượng kiểm toán độc lập phụ thuộc vào sự đánh giá của lãnh đạo, của Hội đồng quản trị và của Ban Giám đốc, Tổng giám đốc

đơn vị được kiểm toán với mức phí kiểm toán hợp lý và làm thỏa mãn được những yêu cầu của đơn vị được kiểm toán

** Đối với tổ chức kiểm toán độc lập:*

Kiểm toán độc lập là hoạt động kinh doanh có điều kiện, là một dịch vụ, một công cụ kiểm tra, đánh giá và cung cấp một cách khách quan, trung thực, tin cậy về thông tin được kiểm toán cho mọi đối tượng sử dụng với chi phí kiểm toán ít nhất và rủi ro kiểm toán thấp nhất.

Một cuộc kiểm toán có chất lượng phải là một cuộc kiểm toán với chi phí kiểm toán ít nhất nhưng kết quả kiểm toán phải đảm bảo tin cậy cao nhất và rủi ro kiểm toán phải thấp nhất.

Đối với tổ chức kiểm toán độc lập, chất lượng kiểm toán còn thể hiện ở mức phí kiểm toán thu về từ khách hàng với giá phí hợp lý giữa hai bên cung cấp dịch vụ kiểm toán và bên nhận dịch vụ kiểm toán (Giữa doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng hay giữa chủ thể và khách thể kiểm toán) nhưng kết quả kiểm toán luôn luôn đảm bảo độ tin cậy cao nhất và rủi ro kiểm toán thấp nhất.

Ngoài ra, chất lượng kiểm toán độc lập còn phải đảm bảo về sự kịp thời của thông tin, sự sát thực và chất lượng của các ý kiến tư vấn để không ngừng nâng cao hiệu lực quản lý và hiệu quả kinh doanh cho đơn vị được kiểm toán.

** Đối với người sử dụng thông tin và kết quả kiểm toán*

Chất lượng kiểm toán làm thỏa mãn nhu cầu của người sử dụng thông tin trên mọi góc độ từ nhu cầu thu thuế của Nhà nước, sự tin cậy để các nhà đầu tư đầu tư vốn, để các cổ đông mua cổ phần, cổ phiếu, để ngân hàng cho vay vốn, để người lao động yên tâm làm việc và phân chia lợi tức, để cổ đông phân chia cổ tức,... Chất lượng kiểm toán còn đảm bảo cho những đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán tránh được những rủi ro không đáng có, đồng thời chất lượng kiểm toán còn giúp cho các đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán có những quyết định đúng đắn, luôn thành công, phát triển, đi lên vững chắc và tránh được rủi ro

Các chỉ tiêu đánh giá chất lượng kiểm toán độc lập

** Các chỉ tiêu trực tiếp*

Thứ nhất: Tính độc lập của kiểm toán viên

Kiểm toán độc lập là một loại nghề nghiệp, một hoạt động kinh doanh có điều kiện, mang tính chất độc lập. Tính độc lập của Kiểm toán viên phải đảm bảo độc lập cả về chuyên môn, kinh tế và tình cảm với khách thể được kiểm toán. Tính độc lập của Kiểm toán viên là

một nguyên tắc tối thượng trong hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán độc lập nói riêng. Nguyên tắc độc lập có ảnh hưởng trực tiếp và quyết định đến chất lượng kiểm toán.

Tính độc lập của kiểm toán viên độc lập càng được đảm bảo, sự độc lập càng cao thì độ tin cậy về kết quả kiểm toán càng lớn, phạm vi đối tượng sử dụng thông tin kiểm toán độc lập càng rộng và ngược lại.

Thứ hai: Tính chuyên nghiệp của kiểm toán độc lập

Mức độ chuyên nghiệp của kiểm toán độc lập được phản ánh qua cách thức tổ chức mạng lưới kiểm toán, thông qua số lượng và chất lượng kiểm toán viên, số lượng và phạm vi khách hàng kiểm toán tầm cỡ, cụ thể như sau:

- Mạng lưới tổ chức: Căn cứ vào quy mô hoạt động của tổ chức kiểm toán độc lập với mạng lưới rộng khắp ở phạm vi Quốc tế, có uy tín, cùng hệ thống khách hàng tầm cỡ, uy tín, danh tiếng trên thương trường được kiểm toán, mạng lưới của bản thân các công ty, tập đoàn kiểm toán và khách hàng tầm cỡ càng lớn, càng uy tín, càng rộng thì chất lượng kiểm toán càng được nâng cao, uy tín và phạm vi đối tượng sử dụng thông tin, kết quả kiểm toán càng rộng và ngược lại.

- Số lượng và chất lượng kiểm toán viên độc lập:

+ Số lượng và chất lượng kiểm toán viên độc lập: Số lượng và chất lượng Kiểm toán viên độc lập phải đảm bảo đủ lực lượng và khả năng để sẵn sàng nhận và hoàn thành bất kỳ nhiệm vụ kiểm toán thường xuyên hay đột xuất ở bất kỳ lĩnh vực nào, thời điểm nào.

+ Chất lượng kiểm toán viên độc lập trong điều kiện hội nhập và yêu cầu cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 hiện nay trước hết là việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp, tính trung thực và tính chuyên nghiệp lên hàng đầu. Tiếp theo mới đến chất lượng chuyên môn, kỹ năng, kinh nghiệm, khả năng thích ứng, sự nhạy bén và khả năng giải quyết tốt vấn đề thực tiễn phát sinh, có tác phong chuyên nghiệp, hiện đại, được đào tạo chuyên môn phù hợp với lĩnh vực được phân công và luôn được cập nhật kiến thức một cách thường xuyên.

Thứ ba: Tính chuẩn tắc của kiểm toán độc lập :

Một trong những yêu cầu có tính nguyên tắc bắt buộc hàng đầu của Kiểm toán viên độc lập trong điều kiện hiện nay là việc tuân thủ pháp luật cùng chuẩn mực chuyên môn, qui trình và phương pháp kiểm toán khoa học và tự giác thể hiện tính chuẩn tắc và sự chuyên nghiệp của kiểm toán độc lập.

Sự chuẩn tắc của kiểm toán độc lập sẽ góp phần hạn chế tính chủ quan và những sai phạm của Kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán, cũng như đảm bảo khả năng xử lý, giải quyết vấn đề thực tiễn nảy sinh một cách bài bản, phù hợp, tối ưu cũng là căn cứ, thước đo đánh giá chất lượng kiểm toán và sự chuyên nghiệp của kiểm toán độc lập.

Tính chuẩn tắc của kiểm toán độc lập còn thể hiện ở khả năng thu thập, phân tích, đánh giá và tổng hợp thông tin, tính thận trọng nghề nghiệp, phong cách làm việc chuyên nghiệp, hiện đại, khả năng giao tiếp khéo léo, ứng xử đúng mực, xử lý và giải quyết tốt công việc, trao đổi thông tin có hiệu quả, chuẩn tắc hóa mẫu biểu giấy tờ làm việc và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán đảm bảo khoa học cũng góp phần tạo nên tính chuyên nghiệp và chất lượng của kiểm toán độc lập.

Thứ tư: Tính đầy đủ, khoa học của qui trình, phương pháp và chương trình kiểm toán độc lập:

Kiểm toán là một nghề được thực hiện trên cơ sở các nguyên tắc, chuẩn mực, qui trình, phương pháp và chương trình kiểm toán được xây dựng khoa học nhằm hạn chế tính chủ quan và sự can thiệp của những người thực hiện công việc kiểm toán. Mức độ khoa học, đầy đủ, phù hợp của qui trình, phương pháp và chương trình kiểm toán độc lập thông qua quy mô, số lượng, phạm vi và tần suất các cuộc kiểm toán cũng là những căn cứ đánh giá về chất lượng cuộc kiểm toán.

Thứ năm: Tính hiệu quả

Mức độ hiệu quả của kiểm toán độc lập, thể hiện bằng chi phí kiểm toán thấp nhất, thông tin được kiểm toán có độ tin cậy cao nhất và rủi ro kiểm toán thấp nhất. Tính hiệu quả của cuộc kiểm toán còn được thể hiện thông qua chất lượng hoạt động của đơn vị được kiểm toán liên tục phát triển và đi lên đảm bảo sự phát triển bền vững, cũng như uy tín của bản thân doanh nghiệp kiểm toán độc lập ngày càng được mở rộng và nâng cao. Hiệu quả kiểm toán được nâng cao phần nào và ở góc độ nào đó cũng ảnh hưởng và cho phép đánh giá được chất lượng kiểm toán.

*** Các chỉ tiêu gián tiếp**

Thứ nhất: Uy tín của doanh nghiệp kiểm toán độc lập trên thương trường:

Uy tín của doanh nghiệp kiểm toán trên thương trường cũng phần nào khẳng định về chất lượng kiểm toán. Các hãng kiểm toán có uy tín được xếp hạng (big four) luôn có chất lượng kiểm toán được xếp hạng cao hơn, luôn được các đối tượng sử dụng thông tin tin tưởng hàng đầu ở phạm vi toàn cầu.

Ở nước ta hiện nay, ngoài Big four, các công ty kiểm toán Việt Nam hàng năm thông qua kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập và xếp hạng vào Danh sách các công ty được phép kiểm toán cho các doanh nghiệp đại chúng, doanh nghiệp phát hành cổ phiếu, trái phiếu, các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán, các doanh nghiệp bảo hiểm, ngân hàng, tổ chức tài chính,..... các công ty kiểm toán độc lập luôn giữ được uy tín của mình, không bị vi phạm, không vướng vào kiện cáo, xử lý rủi ro kiểm toán, kiện

tung,...phần nào cũng khẳng định được chất lượng kiểm toán độc lập của mình. Uy tín của doanh nghiệp không thể xây dựng trong ngày một, ngày hai mà được.

Thứ hai: Khả năng phát triển tốt của các doanh nghiệp được kiểm toán thông những ý kiến tư vấn sát thực và hiệu quả của doanh nghiệp kiểm toán

Thông qua kiểm toán, Kiểm toán viên sẽ tư vấn cho các doanh nghiệp, đơn vị được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý, ngăn ngừa các vi phạm và gian lận, uốn nắn sai lệch, khắc phục hạn chế, thúc đẩy hiệu lực quản lý, điều hành, hiệu quả kinh doanh, khai thác, phân phối, sử dụng tối ưu các nguồn lực và luôn phát triển đi lên. Chính vì vậy mà khách thể kiểm toán được gọi là các doanh nghiệp hay đơn vị “được kiểm toán” (không phải là “bị kiểm toán”). Các doanh nghiệp, đơn vị “được kiểm toán” liên tục phát triển đi lên, hoạt động kinh doanh có hiệu quả, không vướng vào các rắc rối phát sinh liên quan đến kinh doanh, pháp lý, tài chính, không rơi vào tình trạng nợ nần, phá sản,... Đây cũng là những yếu tố đánh giá gián tiếp về chất lượng kiểm toán độc lập.

Thứ ba: Sự mở rộng hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán cùng với phạm vi, số lượng khách hàng của doanh nghiệp kiểm toán ngày càng mở rộng,....

Doanh nghiệp kiểm toán ngày càng phát triển, mở rộng quy mô hoạt động, uy tín trên thương trường không ngừng được nâng lên, số lượng khách hàng ngày càng nhiều, phạm vi kiểm toán ngày càng được mở rộng sẽ khẳng định được chất lượng kiểm toán của mình.

Trong thương trường kinh doanh và cạnh tranh khốc liệt, mạnh mẽ như hiện nay, các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp kiểm toán nói riêng chỉ hoạt động và tồn tại được trên nền tảng thương hiệu, uy tín và chất lượng hoạt động cũng như chất lượng sản phẩm của mình. Nếu hoạt động không có chất lượng, sản phẩm không có uy tín sẽ dẫn đến bị phá sản, giải thể.

Thứ tư: Sự xếp hạng của công ty kiểm toán luôn được duy trì và ngày càng được nâng cao.

Chất lượng kiểm toán cũng được nhìn nhận và đánh giá thông qua sự duy trì thứ hạng của bản thân công ty kiểm toán trên thương trường thông qua sự kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập của các tổ chức nghề nghiệp và cơ quan chức năng có liên quan. Sự duy trì một cách bền vững, chắc chắn và uy tín ngày một nâng cao, cùng với sự thăng hạng của bản thân công ty kiểm toán trên bảng xếp hạng để được đi sâu vào thực hiện kiểm toán cho những khách hàng khó tính, khách hàng đại chúng, những khách hàng niêm yết và khách hàng Quốc tế cũng chứng minh cho chất lượng kiểm toán của công ty ngày được nâng cao.

Thứ năm: Các chỉ tiêu kinh tế đánh giá hiệu quả hoạt động và sự bền vững của bản thân doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng trong một thời gian nhất định.

Ngoài các chỉ tiêu vừa được chỉ ra ở trên, sự đánh giá hoạt động của bản thân doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng trong một thời gian nhất định (nhiều năm) khá tốt, có xu hướng đi lên liên tục vững chắc, bền vững cũng là một yếu tố gián tiếp đánh giá chất lượng hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán.

Các yếu tố tác động, ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán độc lập

1. Kiểm toán viên

Bất kỳ một tổ chức nào, con người luôn là yếu tố quan trọng bậc nhất, có ý nghĩa quyết định đến chất lượng hoạt động, sự thành công hay thất bại của tổ chức.

Bởi vậy, một trong những điều kiện đánh giá về chất lượng hoạt động và tiêu chuẩn để kiểm soát, đánh giá chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập là năng lực, trình độ và phẩm chất đạo đức của Kiểm toán viên.

Các tổ chức kiểm toán phải có chính sách quản lý, tuyển dụng, chính sách đào tạo, bồi dưỡng, cập nhật kiến thức, đảm bảo khoa học, hợp lý để không ngừng nâng cao phẩm chất đạo đức, năng lực chuyên môn, ý thức kỷ luật và sự chuyên nghiệp, hiện đại, sử dụng thành thạo các công cụ, phương tiện thiết bị phục vụ kiểm toán để tạo ra những lao động toàn cầu trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0 là vô cùng cần thiết.

Kiểm toán trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0, ngoài trình độ, năng lực chuyên môn, Kiểm toán viên còn phải luôn luôn thực hiện tốt quy tắc và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, đó là: độc lập, trung thực, khách quan; chính trực, tuân thủ pháp luật, đảm bảo tính bảo mật trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

2. Chuẩn mực kiểm toán độc lập

Một trong những yếu tố quan trọng góp phần nâng cao về chất lượng kiểm toán độc lập chính là hệ thống chuẩn mực chuyên môn về kiểm toán.

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán vừa là những qui định có tính chất nguyên tắc, đồng thời là những hướng dẫn để thực hiện những nguyên tắc đó trong quá trình kiểm toán. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán vừa là căn cứ, là tiêu chuẩn để kiểm tra, kiểm soát, đánh giá và đo lường chất lượng kiểm toán, vừa là hành lang pháp lý, là qui định để điều chỉnh hành vi và hoạt động của kiểm toán viên độc lập cũng như các bên có liên quan. Đây là yếu tố góp phần làm cho kiểm toán độc lập luôn có tính chuyên nghiệp, hiện đại và uy tín trên phạm vi toàn cầu.

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán bao gồm các chuẩn mực chuyên môn và các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp bắt buộc Kiểm toán viên phải tuân thủ trong quá trình hành nghề

kiểm toán. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán do Liên đoàn kế toán Quốc tế (IFAC) và mỗi Quốc gia soạn thảo, ban hành có sự sửa đổi, cập nhật, bổ sung và hoàn thiện hàng năm được áp dụng trên phạm vi toàn cầu và từng Quốc gia nhằm giúp Kiểm toán viên thực hiện kiểm toán dễ dàng, đảm bảo chất lượng, tin cậy, hạn chế sự chủ quan và rủi ro kiểm toán.

3. Quy trình và phương pháp kiểm toán

Quy trình và phương pháp kiểm toán càng khoa học, chặt chẽ và phù hợp thì chất lượng kiểm toán càng cao và ngược lại

Quy trình kiểm toán luôn phải được tuân thủ. Phương pháp kiểm toán phải khoa học, phù hợp. Phương pháp kiểm toán hiện nay đang được thực hiện theo định hướng rủi ro, việc thực hiện kiểm toán tập trung vào những nơi có khả năng rủi ro cao đã được nhận diện, phân tích, đánh giá và chỉ rõ cho từng khách hàng, từng bộ phận, chỉ tiêu được kiểm toán một cách khoa học và hệ thống.

Cách tiếp cận theo phương pháp này tập trung vào những vấn đề mà khách hàng đang phải đối mặt và có nhiều rủi ro. Rủi ro của khách hàng được hiểu là có sự kiện nào mà cản trở hoặc tác động xấu đến hoạt động của khách hàng trong việc hoàn thành các mục tiêu hoạt động, kinh doanh đề ra, như: Rủi ro tài chính; rủi ro tổ chức; rủi ro pháp lý; rủi ro thị trường; rủi ro tín dụng, rủi ro thanh toán, rủi ro lãi suất, rủi ro hối đoái; rủi ro môi trường, công nghệ, rủi ro chuyển đổi,....

Trong quá trình kiểm toán theo phương pháp này, Kiểm toán viên cần đưa ra sự đảm bảo đối với những rủi ro đã được kiểm soát và có những giải pháp để ngăn chặn rủi ro một cách hệ thống và tin cậy.

Để thực hiện kiểm toán theo phương pháp này, Kiểm toán viên cần phải có sự nhận diện, xác định, phân tích, đánh giá, kiểm soát các rủi ro cho mỗi khách hàng từ đó xây dựng kế hoạch kiểm toán một cách khoa học, cụ thể và phù hợp.

4. Mô hình tổ chức và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán

Để có một doanh nghiệp kiểm toán hoạt động thực sự hiệu quả và chất lượng thì mô hình tổ chức và cơ cấu bộ máy phải thông nhất, hợp lý, có chất lượng, tin cậy và phải đảm bảo rằng các cơ chế kiểm tra, kiểm soát, quy trình đào tạo, chuyên môn, quản lý, chỉ đạo phải thực sự nhất quán trong công ty từ trên xuống dưới.

Trong điều kiện phát triển nhanh chóng của hệ thống khách hàng, với nguồn vốn ngày càng lớn, khách hàng ngày càng đông, công nghệ ngày càng hiện đại, cạnh tranh ngày càng khốc liệt, ... thì kiểm toán ngày càng trở nên quan trọng hơn bất cứ lúc nào trong hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát hiện nay. Công cụ kiểm toán hiện nay là công cụ

quan trọng hàng đầu đem lại niềm tin cho mọi đối tượng nhất là các nhà đầu tư kinh doanh trong và ngoài nước hiện nay.

Hiện nay, ở Việt Nam có những doanh nghiệp kiểm toán không đủ 05 Kiểm toán viên đã mượn lại, hợp tác hoặc núp bóng các doanh nghiệp kiểm toán đủ điều kiện hoạt động để xin đóng dấu báo cáo kiểm toán và nộp hoa hồng kiểm toán hay phí kiểm toán. Ở các công ty này, hoạt động bên trong thực chất là những công ty, doanh nghiệp kiểm toán con, hoàn toàn độc lập về mặt chuyên môn, về sự kiểm tra, kiểm soát, đào tạo và quản lý và tự chịu trách nhiệm về hoạt động của mình, khi có vấn đề phát sinh liên quan đến pháp lý không biết ai sẽ là người chịu trách nhiệm đến cuối cùng? Hoạt động của một số công ty kiểm toán theo mô hình này hiện nay ở Việt Nam có ảnh hưởng rất nhiều đến chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và chất lượng kiểm toán độc lập báo cáo tài chính nói riêng.

5. Nội dung và yêu cầu kiểm toán độc lập

Nếu nội dung kiểm toán độc lập càng đơn giản và yêu cầu kiểm toán độc lập càng thấp thì chất lượng kiểm toán độc lập càng cao và ngược lại (với điều kiện phải cố định các yếu tố khác).

Kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính. Tuy nhiên, nội dung kiểm toán, lĩnh vực kiểm toán và các loại báo cáo tài chính khác nhau như báo cáo tài chính của các doanh nghiệp, báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành; báo cáo quyết toán các chương trình mục tiêu Quốc gia ở mỗi lĩnh vực khác nhau thì cùng Kiểm toán viên thực hiện kiểm toán nhưng sẽ có chất lượng kiểm toán khác nhau.

Hiện nay, kiểm toán độc lập Việt Nam dù đã hình thành và phát triển hơn 29 năm, ở phạm vi trong nước chất lượng kiểm toán của kiểm toán Việt Nam được khẳng định ở một mức độ (trừ Big four) nhưng trên phạm vi khu vực và Quốc tế, (trừ Big four) chất lượng kiểm toán Việt Nam còn có những hạn chế nhất định.

Ở Việt Nam hiện nay, kiểm toán độc lập đang thực hiện kiểm toán phổ biến và hầu hết là kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành xếp thứ hai, dịch vụ tư vấn cũng đang phát triển nhưng chưa nhiều. Kiểm toán báo cáo kế toán quản trị hiện nay chưa được thực hiện một cách thường xuyên, thậm chí không được kiểm toán hoặc có kiểm toán nhưng kết quả kiểm toán rất hình thức thậm chí không được sử dụng.

Công việc kiểm toán tuân thủ ở các đơn vị hiện nay thường được thực hiện đan xen hay kết hợp với kiểm toán báo cáo tài chính như việc kiểm tra tình hình chấp hành luật pháp, chính sách, chế độ quản lý kinh tế, tài chính, kế toán của nhà nước, từ đó có những ý kiến đề xuất để hoàn thiện chính sách chế độ. Kiểm tra những quy định và quy chế kiểm

soát nội bộ nhằm phát hiện, xử lý, ngăn chặn vi phạm, từ đó đề xuất ý kiến hoàn thiện hơn về quy chế kiểm soát nội bộ.

6. Các yếu tố khác

- Môi trường pháp lý:

Kiểm toán độc lập cần có vị trí độc lập trong hoạt động và một môi trường pháp lý đầy đủ, minh bạch, công khai, chặt chẽ để khuyến khích phát huy kết quả kiểm toán một cách tích cực, ngăn chặn xử lý những vi phạm, sai lệch một cách nghiêm minh, đảm bảo công khai, minh bạch, công bằng, khách quan, trung thực, tin cậy trong hoạt động của kiểm toán độc lập.

Môi trường pháp lý sẽ tạo hành lang pháp lý không những cho kiểm toán độc lập mà còn tạo hành lang pháp lý cho các khách hàng được kiểm toán, cho những người sử dụng thông tin được kiểm toán, đồng thời môi trường pháp lý cũng là căn cứ để giải quyết mọi tranh chấp về kết quả và chất lượng hoạt động kiểm toán. Một khi môi trường pháp lý đã đầy đủ, chặt chẽ, nghiêm minh thì chất lượng kiểm toán độc lập mới được đảm bảo và tin cậy.

- Phương tiện thiết bị phục vụ kiểm toán:

Kiểm toán hiện đại đòi hỏi phải có đồng bộ Kiểm toán viên giỏi cùng với các phương tiện thiết bị đầy đủ phục vụ kiểm toán và kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán, nhất là khi kiểm toán trong môi trường công nghệ thông tin sẽ hạn chế được sự can thiệp của con người vào qui trình và kết quả kiểm toán, qua đó đảm bảo, nâng cao chất lượng kiểm toán và tăng cường niềm tin cho những đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán.

- Về môi trường cạnh tranh và khách hàng:

Kiểm toán độc lập cũng chịu ảnh hưởng và sự tác động bởi các nhân tố bên ngoài đến từ các khách hàng, các đối thủ cạnh tranh,... Sự cạnh tranh không lành mạnh của các đối thủ, các doanh nghiệp kiểm toán khác, sự ủng hộ tiêu cực của khách hàng hay sự thiếu khách quan, minh bạch của các cơ quan chức năng trong kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập và xử lý vi phạm thiếu nghiêm minh sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả và chất lượng hoạt động kiểm toán.

Sự cần thiết phải không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0

Việc nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0 có ý nghĩa vô cùng quan trọng, quyết định đến việc hội nhập Quốc tế toàn diện và sâu rộng của kiểm toán Việt Nam trong điều kiện hiện nay.

Nền kinh tế thị trường ở nước ta đã phát triển mạnh mẽ với nhiều hoạt động kinh doanh và sản phẩm của các ngành đã thâm nhập vào thị trường của Liên minh Châu Âu, Thị trường Mỹ, và một số thị trường khó tính khác,.. Cùng với cam kết của hiệp định EVFTA (hiệp định thương mại tự do Việt Nam – Liên minh Châu Âu) và EVIPA (Hiệp định bảo hộ đầu tư giữa một bên là Việt Nam và Liên Minh Châu Âu và các nước thành viên Liên Minh Châu Âu), Hiệp định thương mại Việt Mỹ (BTA), WTO, Hiệp định CPTPP (Hiệp định đối tác Toàn diện và Tiến bộ xuyên Thái Bình Dương), ... đang là cơ hội và thách thức mới đối với thị trường kinh doanh ở Việt Nam nói chung và thách thức đối với kiểm toán độc lập của Việt Nam nói riêng.

Để có cơ sở và nền tảng đảm bảo cho hoạt động sản xuất kinh doanh và điều kiện hội nhập sâu rộng thì chúng ta bắt buộc phải không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập báo cáo tài chính một cách toàn diện là một tất yếu với các lý do sau đây:

Thứ nhất, Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập nhằm đáp ứng yêu cầu của mọi đối tượng sử dụng thông tin trong và ngoài nước trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0 nhất là các nhà đầu tư nước ngoài.

Để đảm bảo niềm tin cho mọi đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán, nhất là các nhà đầu tư nước ngoài và sự yên tâm cho các thị trường khó tính mà Việt Nam mới ký kết trong thời gian vừa qua, không có cách nào khác ngoài việc nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ đảm bảo tiêu chuẩn của những thị trường này, đồng thời Việt Nam bắt buộc phải nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính đảm bảo sự minh bạch và làm yên lòng mọi đối tượng sử dụng thông tin và mọi thị trường khó tính này. Có như thế, Việt Nam mới khẳng định được uy tín, thương hiệu, sự minh bạch về những sản phẩm, về thị trường kinh doanh của mình trên trường Quốc tế.

Thứ hai, Nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập báo cáo tài chính góp phần nâng cao vị thế của Việt Nam trên trường Quốc tế.

Việc nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập Việt Nam sẽ góp phần khắc phục những yếu kém và hạn chế về chất lượng kiểm toán độc lập, đồng thời góp phần và thúc đẩy không ngừng tăng cường nâng cao vị thế của kiểm toán Việt Nam nói chung và kiểm toán độc lập Việt Nam nói riêng trên trường Quốc tế và khu vực, tạo điều kiện thuận lợi để Việt Nam tiếp cận và thâm nhập sâu hơn vào các thị trường phát triển khác trên thế giới, qua đó nâng cao vị thế của Việt Nam trên trường Quốc tế.

Thứ ba, Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập nhằm tăng cường niềm tin cho công chúng.

Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập Việt Nam nhằm củng cố và nâng cao niềm tin cho mọi đối tượng sử dụng thông tin và kết quả kiểm

toán báo cáo tài chính, qua đó tăng cường niềm tin cho công chúng trên phạm vi Quốc gia, khu vực và Quốc tế, đặc biệt là các nhà đầu tư và thị trường nước ngoài trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0 hiện nay.

Thứ tư: Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập góp phần tăng cường công tác quản lý và kiểm soát hoạt động kinh doanh nói chung và sự minh bạch, trung thực của thông tin tài chính nói riêng.

Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập cũng nhằm tăng cường tư vấn cho các doanh nghiệp được kiểm toán về hoạt động kinh doanh, quản lý kinh tế, tài chính để không ngừng nâng cao hiệu quả, hiệu lực và chất lượng hoạt động sản xuất kinh doanh. Đồng thời, qua đó cũng tăng cường sự minh bạch thông tin thúc đẩy kinh tế đất nước phát triển theo yêu cầu hội nhập.

Thứ năm: Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập góp phần tăng cường chiến dịch chống tham nhũng của Đảng và Nhà nước đang thực hiện một cách quyết liệt.

Chiến dịch chống tham nhũng của Đảng và Nhà nước ta đang thực hiện rất quyết liệt đòi hỏi mọi doanh nghiệp, mọi đơn vị, mọi tổ chức kinh tế phải có sự minh bạch, công khai thông tin kinh tế, tài chính và phải được kiểm toán một cách khách quan, trung thực, tin cậy bởi những công ty kiểm toán độc lập có thương hiệu, uy tín và chất lượng trên thương trường để góp phần vào chiến dịch chống tham nhũng của Đảng và Nhà nước hiện nay.

Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập báo cáo tài chính

Thứ nhất: Đối với Kiểm toán viên độc lập

Một là, Phải có những chính sách đào tạo, thu hút, tuyển chọn được những Kiểm toán viên có chất lượng đáp ứng được yêu cầu kiểm toán trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0.

Các doanh nghiệp kiểm toán độc lập phải có chính sách và chiến lược đào tạo, tuyển dụng, đãi ngộ để thu hút những Kiểm toán viên giỏi, có chất lượng, đồng thời phải tạo được môi trường làm việc tốt để các Kiểm toán viên phát huy được hết khả năng của mình trong quá trình làm việc, học tập, rèn luyện và phát triển.

Hai là, nâng cao năng lực chuyên môn và chất lượng dịch vụ kiểm toán.

Phải coi việc nâng cao năng lực chuyên môn và chất lượng dịch vụ kiểm toán là nhiệm vụ thường xuyên, liên tục có tính chất quyết định đến sự sống còn của doanh nghiệp kiểm toán. Mỗi doanh nghiệp kiểm toán cần xây dựng và thực thi nghiêm túc qui trình nghiệp vụ chuyên môn, quy chế quản lý, kiểm soát chất lượng, xác định rõ trách nhiệm thực thi, trách nhiệm soát xét, kiểm soát chất lượng qua từng khâu công việc, từng cấp độ

và đạo đức của mỗi kiểm toán viên và nhà quản lý đảm bảo không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán của mình.

Thứ hai: Đối với chuẩn mực kiểm toán độc lập

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán phải khoa học, đầy đủ, chặt chẽ, cụ thể, phù hợp, dễ hiểu, dễ làm và hiệu lực, đảm bảo mọi cuộc kiểm toán đều tuân thủ chuẩn mực kiểm toán và có chất lượng.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán phải luôn được cập nhật, sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện theo thông lệ Quốc tế và điều kiện thực tiễn của Việt Nam.

Thứ ba: Đối với quy trình, phương pháp kiểm độc lập

Một cuộc kiểm toán được gọi là có chất lượng phải đảm bảo qui trình và phương pháp kiểm toán khoa học, phù hợp, hiệu quả. Ngoài ra cần tăng cường kiểm tra, giám sát và thực hiện kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán đối với các công ty kiểm toán độc lập.

Thứ tư: Giải pháp hoàn thiện và đổi mới mô hình tổ chức và hoạt động của kiểm toán độc lập

- Trong điều kiện hội nhập hiện nay, Bộ Tài chính và hiệp hội nghề nghiệp cần tăng cường kiểm tra, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập và chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính để không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán và đảm bảo tính thống nhất trong hoạt động và quản lý điều hành của các công ty kiểm toán chuyên nghiệp. Tránh các trường hợp mua dẫu, núp bóng, nộp hoa hồng phí kiểm toán và có hoạt động kiểm toán thiếu trách nhiệm không đảm bảo chất lượng thậm chí vi phạm pháp luật.

- Cần chuyển giao cho hiệp hội nghề nghiệp thực hiện kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập và tổ chức xây dựng, ban hành, hướng dẫn thực hiện chuẩn mực chuyên môn nghề nghiệp và tổ chức thi tuyển cấp chứng chỉ Kiểm toán viên theo đúng nhiệm vụ chức năng và thông lệ Quốc tế.

Thứ năm: Về nội dung kiểm toán độc lập

Nội dung kiểm toán ngày nay cần đi theo xu hướng thực hiện kiểm toán đan xen giữa kiểm toán báo cáo tài chính với kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động hay thực hiện kiểm toán liên kết trong cùng một cuộc kiểm toán. Nội dung kiểm toán cần đi sâu, đầy đủ, toàn diện trên các lĩnh vực này để tăng cường đánh giá và tư vấn đầy đủ, toàn diện cho doanh nghiệp được kiểm toán, đồng thời không ngừng nâng cao chất lượng và phát triển kiểm toán độc lập một cách toàn diện trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0.

Thứ sáu: Các yếu tố khác

1. Về môi trường pháp lý

Một là, Tiếp tục hoàn thiện về khuôn khổ pháp lý và thể chế, cơ chế kinh tế.

Hiện nay, khuôn khổ pháp lý liên quan đến kiểm toán độc lập mới có với Luật Kiểm toán độc lập được Quốc hội thông qua năm 2011, Nghị định 17/2012/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kiểm toán độc lập được Chính phủ ban hành ngày 13/3/2012,...

Tuy nhiên, trước đòi hỏi của sự phát triển ngành Kiểm toán độc lập trong giai đoạn hiện nay và yêu cầu hội nhập sâu rộng vào thị trường khu vực và quốc tế, khuôn khổ pháp lý của hoạt động kiểm toán độc lập cần tiếp tục được rà soát, nâng cấp theo đúng yêu cầu tại Nghị quyết 35NQ-CP của Chính phủ về hỗ trợ phát triển DN với tinh thần Nhà nước kiến tạo, Chính quyền phục vụ và hỗ trợ DN, tạo điều kiện cải thiện môi trường kinh doanh, tôn trọng quyền tự do kinh doanh của DN theo quy định của pháp luật.

Hệ thống luật pháp về kiểm toán độc lập phải tiến tới hài hòa với luật pháp các nước trong khu vực và quốc tế, thúc đẩy việc nâng cao năng lực chuyên môn và chất lượng dịch vụ kiểm toán, nhanh chóng đưa ngành Kiểm toán độc lập Việt Nam hội nhập đầy đủ, toàn diện tiến đến sự công nhận của khu vực và quốc tế.

Cần loại bỏ các quy định không còn phù hợp trong các văn bản quy phạm pháp luật về quản lý hành nghề kiểm toán độc lập; Về thẩm quyền xây dựng và ban hành Chuẩn mực kiểm toán; Về tổ chức thi tuyển, cấp chứng chỉ kiểm toán viên phù hợp với thông lệ quốc tế; Bộ tài chính cần chuyển giao việc thi tuyển, cấp chứng chỉ kiểm toán viên độc lập, soạn thảo ban hành chuẩn mực kiểm toán độc lập, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập cho hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.

Hai là, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) cần đổi mới toàn diện phương thức hoạt động lấy hội viên làm trọng tâm, nâng cao năng lực quản lý, đổi mới cơ chế vận hành, sẵn sàng tiếp nhận và hoàn thành các nhiệm vụ quản lý hành nghề kiểm toán do Bộ tài chính bàn giao. Trong thời gian tới, VACPA cần tiếp tục nỗ lực cùng Bộ Tài chính, các cơ quan quản lý Nhà nước phát triển ngành Kiểm toán độc lập đáp ứng yêu cầu hội nhập sâu, rộng của nền kinh tế, góp phần thực hiện thành công “Chiến lược kế toán – kiểm toán đến năm 2030”.

Về lâu dài, Nhà nước cần nghiên cứu và tổ chức lại các hội nghề nghiệp và hội kế toán, kiểm toán Việt Nam theo hướng hội nghề nghiệp chuyên nghiệp cả hai lĩnh vực tập trung vào một mối theo đúng mô hình phổ biến trên thế giới và chỉ có Hội nghề nghiệp chuyên nghiệp này mới thực hiện các nhiệm vụ quản lý hành nghề do cơ quan nhà nước chuyển giao. Đối với các hội nghề nghiệp mang tính xã hội về kế toán được thành lập theo nguyên tắc tự nguyện, hoạt động như mọi hội xã hội nghề nghiệp khác.

Ba là, tăng cường hợp tác quốc tế. Trước xu hướng hội nhập sâu rộng tới đây, cần chú trọng thúc đẩy tăng cường hội nhập quốc tế, tạo dựng mối liên hệ chặt chẽ, thừa nhận lẫn nhau giữa Việt Nam và các quốc gia trong khu vực, trên thế giới và các tổ chức quốc tế; Chủ động tham gia vào quá trình xây dựng các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, chuẩn mực kế toán công quốc tế, chuẩn mực kiểm toán quốc tế thông qua các diễn đàn trong khu vực và trên thế giới, đặc biệt chú ý và cần tiếp tục cập nhật chuẩn mực kiểm toán quốc tế và thông lệ Quốc tế, đảm bảo tuân thủ chuẩn mực kiểm toán quốc tế trong điều kiện hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0.

2. Về phương tiện thiết bị phục vụ kiểm toán

Đối với các doanh nghiệp kiểm toán cần phải trang bị đầy đủ được các phương tiện thiết bị tối thiểu phục vụ cho kiểm toán như máy tính, máy in, máy ảnh, camera, các phương tiện đi lại, các phương tiện phụ vụ kiểm kê,... Tuy nhiên, cần phải có sự chuẩn bị và đầu tư phương tiện thiết bị ở mức độ và phạm vi lớn, với những cuộc kiểm toán lớn, phức tạp và cần có sự giám định về tài sản, vật tư, phương tiện thiết bị, sản phẩm của doanh nghiệp được kiểm toán, hạn chế và tránh bị động và sự phụ thuộc hoàn toàn vào sự giúp đỡ của các cơ quan chức năng của Nhà nước làm ảnh hưởng đến kết quả, thời gian kiểm toán, thậm chí là chất lượng kiểm toán (vì Kiểm toán viên phải là người chịu trách nhiệm đến cuối cùng khi sử dụng bằng chứng kiểm toán, thậm chí phải kiểm toán và thẩm định lại các bằng chứng hay kết quả cung cấp của cơ quan chức năng Nhà nước).

3. Về môi trường kinh doanh

Môi trường kinh doanh cần phải công khai minh bạch, Nhà nước và các tổ chức nghề nghiệp cần phải tăng cường kiểm tra, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập, đánh giá một cách khách quan và minh bạch trong hoạt động kinh doanh của các tổ chức kiểm toán độc lập, có sự xử lý nghiêm minh, công khai, minh bạch những vi phạm để không ngừng thúc đẩy môi trường kinh doanh lành mạnh và nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập của các công ty kiểm toán Việt Nam.

Kinh nghiệm của 29 năm phát triển cho thấy, ngành Kiểm toán cần tận dụng sự hợp tác với các DN kiểm toán quốc tế nhằm học hỏi, chia sẻ kinh nghiệm, tăng cường liên kết đào tạo...; Khuyến khích các DN này tích cực tham gia đóng góp ý kiến xây dựng, phát triển và hoàn thiện hệ thống khuôn khổ pháp lý về kế toán, kiểm toán và các lĩnh vực kinh tế, tài chính, thuế có liên quan; Tham gia tích cực vào các hoạt động kế toán, kiểm toán, tư vấn tài chính, kế toán, kiểm toán, hỗ trợ doanh nghiệp Việt Nam niêm yết cổ phiếu hay phát hành, niêm yết trái phiếu chuyển đổi ở các thị trường nước ngoài, giúp các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam hội nhập sâu, rộng và thành công vào thị trường chứng khoán và thị trường vốn của khu vực và quốc tế.

Tài liệu tham khảo:

1. Chính phủ, Quyết định số 480/QĐ-TTg ngày ngày 18/03/2013 về việc phê duyệt “Chiến lược kế toán – kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn đến năm 2030”;
2. Phạm Thùy Vân, Big Four và sự phát triển của hệ thống kiểm toán độc lập ở Việt Nam, Tạp chí Tài chính số 4/2014;
3. Minh Hà, Kiểm toán độc lập Việt Nam: 25 năm đồng hành cùng đổi mới, Tin nhanh Chứng khoán tháng 5/2016;
4. GS.TS. Vương Đình Huệ (chủ nhiệm), Định hướng chiến lược và những giải pháp xây dựng, phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam trong thời kỳ công nghiệp hoá và hiện đại hoá đất nước, Đề tài khoa học cấp nhà nước.
5. Luật Kiểm toán nhà nước 2015; Luật kiểm toán độc lập 2011; hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
6. Bộ Tài chính, Hai lăm năm tổng kết hoạt động kiểm toán độc lập (1991-2016).
7. Bộ Tài chính, Thông tư 157/2014/TT-BTC quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán;
8. Bộ Tài chính (2016), Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2016;
- 9 - Hội thảo Quốc tế về “Đổi mới công tác đào tạo kế toán, kiểm toán ở bậc Đại học tại Việt Nam” do hiệp hội kế toán viên công chứng Anh (AACCA) hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA) tổ chức vào tháng 5 năm 2011.
- 10 - GS.TS. Đặng Thị Loan – Trường Đại học kinh tế quốc dân “Thực trạng và giải pháp đổi mới nội dung đào tạo kế toán và kiểm toán trình độ Đại học ở Việt Nam” – Tạp chí kiểm toán - số 6 (127) tháng 6 năm 2011.
- 11 - MAJO GOERGE – giảng viên trường ĐH RMIT tại Việt Nam – “ Các khuyến nghị về đổi mới chương trình giảng dạy - Tạp chí kiểm toán - số 6 (127) tháng 6 năm 2011.
- 12 - TS. Trần Phước – Trường Đại học Công nghiệp TP HCM “ phát triển chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam thời kỳ hiện đại hóa – công nghiệp hóa và hội nhập Quốc tế” - Tạp chí kiểm toán - số 6 (127) tháng 6 năm 2011.
- 13 - Nhân lực ngành kế toán, kiểm toán - chưa thể hội nhập sâu. Nghiêm Huệ, Trung tâm hỗ trợ đào tạo và cung ứng nhân lực, Bộ GD và ĐT
- 14 - Đổi mới công tác đào tạo kế toán – kiểm toán trong điều kiện hội nhập kinh tế thế giới. Trương Bá Thanh – Trần Đình Khôi Nguyên, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng.

15 - Kỹ yếu hội thảo khoa học quốc gia: đổi mới đào tạo kế toán – kiểm toán trong các trường đại học khối kinh tế ở Việt Nam.

16. *Guidelines for internal control standards for the public sector*, [http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3InternalCongtrStand/3 GuICS PubSec e.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3InternalCongtrStand/3%20GuICS%20PubSec%20e.pdf).

17. Một số website: mof.gov.vn; vacpa.org.vn; thoibaotaichinhvietnam.vn;

mof.gov.vn; vacpa.org.vn; tapchitaichinh.vn;

<http://tinnhanhchungkhoan.vn>;....

KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG VỚI SỰ PHÁT TRIỂN BỀN VỮNG

PGS.TS. Ngô Thị Thu Hồng – BM Kế toán tài chính

TS. Nguyễn Thị Nga – BM Kế toán tài chính

TÓM TẮT

Kế toán môi trường là một bộ phận của kế toán trong doanh nghiệp, liên quan đến các thông tin về hoạt động môi trường trong phạm vi doanh nghiệp nhằm thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về môi trường cho đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp sử dụng để ra quyết định. Hơn nữa, kế toán môi trường nhằm mục tiêu đạt tới sự phát triển bền vững, duy trì quan hệ tốt đẹp tới cộng đồng, nâng cao hiệu quả của các hoạt động bảo vệ môi trường. Do đó, kế toán môi trường có lợi ích và vai trò rất quan trọng đối với các doanh nghiệp trong sự phát triển bền vững.

Từ khóa: *Môi trường; Kế toán môi trường; phát triển bền vững.*

GIỚI THIỆU

Trong những năm gần đây, các vấn đề về môi trường ở Việt Nam đang gặp phải những bất ổn, khó kiểm soát, có nhiều nguyên nhân nhưng nguyên nhân chủ yếu do áp lực phát triển kinh tế và sự gia tăng dân số trong bối cảnh tài nguyên ngày càng khan hiếm. Mặt khác, nước ta đang ở trong thời kỳ công nghiệp hóa, hiện đại hóa, quá trình này đã tạo ra những thay đổi lớn về mặt kinh tế nhưng đồng thời nó cũng để lại những hậu quả về mặt môi trường, ảnh hưởng tới sự tồn tại của chúng ta hiện nay và các thế hệ tương lai. Trên các phương tiện thông tin đại chúng hàng ngày, chúng ta có thể dễ dàng bắt gặp những hình ảnh, những thông tin về việc môi trường bị ô nhiễm. Sự phát triển kinh tế và gìn giữ môi trường của mỗi quốc gia thường có mối quan hệ ngược chiều. Nếu đặt mục tiêu phát triển kinh tế cao thì khả năng phải sử dụng nhiều tài nguyên thiên nhiên, khả năng xảy ra sự ô nhiễm từ các chất thải công nghiệp là rất lớn, ảnh hưởng trực tiếp đến sự phát triển bền vững của môi trường. Do đó, các quốc gia cần phải giải quyết hài hòa mối quan hệ giữa phát triển kinh tế với bảo vệ môi trường. Với quan niệm rằng tất cả những gì có thể ảnh hưởng đến sức khỏe con người và làm hủy hoại đến môi trường đều được coi là ô nhiễm môi trường do đó ô nhiễm môi trường có thể được chia thành các loại sau: Ô nhiễm nguồn nước; Ô nhiễm không khí; Ô nhiễm đất; Ô nhiễm tiếng ồn, tầm nhìn, ánh sáng, ô nhiễm nhiệt.

Thực trạng ô nhiễm môi trường trở nên trầm trọng như hiện nay chủ yếu là do chất thải từ các hoạt động sản xuất, khu công nghiệp, khu chế xuất của doanh nghiệp và sự thiếu ý thức của người dân trong xả thải sinh hoạt. Các chỉ số đánh giá ô nhiễm đều vượt nhiều lần tiêu chuẩn cho phép đặc biệt là tại các đô thị lớn như Hà Nội, thành phố Hồ Chí Minh.

Sự ô nhiễm này chính là nguyên nhân dẫn đến biến đổi khí hậu làm giảm năng suất đất nông nghiệp, gia tăng tình trạng thiếu nước, thời tiết ngày một khắc nghiệt (hạn hán, lũ lụt thường xuyên xảy ra), các hệ sinh thái mất cân bằng và gia tăng bệnh tật...từ đó ảnh hưởng trực tiếp đến quá trình sản xuất cũng như chất lượng sản phẩm của doanh nghiệp. Chính vì thế, việc xây dựng và áp dụng những biện pháp nhằm quản lý môi trường hiệu quả là một vấn đề rất cần thiết. Làm thế nào để vừa mang lại lợi ích về kinh tế và làm thế nào để cải thiện hiện trạng môi trường hướng đến chiến lược sản xuất sạch hơn.

Trong xu thế xây dựng nền Kinh tế xanh do Liên hợp quốc phát động năm 2010, Việt Nam cần có cách nhìn, tư duy mới trong lộ trình phát triển kinh tế đảm bảo tăng trưởng kinh tế nhanh, ổn định và thân thiện với môi trường. Nhà nước cần quan tâm và ban hành ngày càng nhiều các quy định mang tính pháp lý để hạn chế sự khai thác quá mức nguồn tài nguyên thiên nhiên, phục vụ cho sự phát triển kinh tế, xã hội đồng thời hạn chế tối đa các hành vi vi phạm, huỷ hoại môi trường, gây ô nhiễm môi trường. Để thực hiện các quy định pháp lý đó, tất yếu sẽ phát sinh thêm nhiều chi phí liên quan đến môi trường, đến bảo vệ môi trường, xử lý các tác động đến môi trường và nâng cao chất lượng môi trường trong hợp đồng kinh doanh của các doanh nghiệp và trong triển khai các dự án đầu tư. Do đó, các nhà quản lý cần phải có nhiều thông tin hơn về chi phí liên quan đến môi trường phát sinh. Thực tế hiện nay, yếu tố chi phí môi trường và lợi ích môi trường chưa có tài khoản riêng để theo dõi và hạch toán. Rất nhiều chi phí môi trường đang được phản ánh chung trong các tài khoản liên quan đến chi phí quản lý. Vì phản ánh chung như vậy nên các nhà quản lý khó có thể phát hiện được, khó nhận thấy qui mô và tính chất của các chi phí môi trường nói chung và từng khoản chi phí môi trường nói riêng. Thực tế hiện nay trong các tài khoản kế toán chưa ghi nhận các chi phí đáng kể liên quan đến môi trường như chi phí sửa chữa, đền bù, chi phí khắc phục sự cố và chi phí dọn dẹp, xử lý trong các tai nạn, huỷ hoại môi trường sinh thái, môi trường sống.

1. KHÁI NIỆM VỀ KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG

Kế toán môi trường là một lĩnh vực mới ở Việt Nam hiện nay- Kế toán môi trường là một lĩnh vực mới đang phát triển nhằm mục đích tìm kiếm và cung cấp các thông tin quan trọng và cần thiết về các chi phí, doanh thu có liên quan đến môi trường, hướng dẫn các doanh nghiệp, các chủ dự án trong việc ra các quyết định kinh tế, khuyến khích họ nỗ lực trong việc sử dụng tài nguyên, kể cả tài nguyên thiên nhiên do con người tạo ra một cách có hiệu quả và hạn chế tối đa sự huỷ hoại môi trường, hạn chế rác thải và sự ô nhiễm, thay đổi các hành vi đối xử với môi trường sống.

Sự thay đổi về nhận thức trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp trước các vấn đề môi trường đã đặt kế toán doanh nghiệp truyền thống trước những thách thức là làm sao thông

qua kế toán thể hiện rõ vai trò và trách nhiệm của nhà quản lý đối với môi trường. Chính vì đó, mà kế toán môi trường được biết đến ở Việt Nam trong thời đại nay là một tất yếu.

Hiện nay có nhiều khái niệm về kế toán môi trường:

Theo Gauthier và cộng sự(1997,p.1) Kế toán môi trường trong doanh nghiệp là một bộ phận của kế toán liên quan đến các vấn đề môi trường và không thể tách rời khỏi kế toán tài chính và kế toán quản trị; đó là một hệ thống thông tin cho phép thu thập và phân tích dữ liệu, kiểm tra, đánh giá hiệu quả hoạt động, ra quyết định và quy trách nhiệm cho các nhà quản lý đối với các chi phí và rủi ro về môi trường

Theo Schaltegger và Buritt(2000,p.30), kế toán môi trường là một bộ phận của kế toán liên quan đến các hoạt động của một doanh nghiệp hay một bộ phận kinh doanh; ghi chép, phân tích và báo cáo thông tin; về các tác động của doanh nghiệp tới môi trường và tới hiệu quả kinh tế- sinh thái của đơn vị kế toán.

Theo Bennett và James(2000, p.30), Kế toán môi trường trong phạm vi doanh nghiệp, liên quan đến hai loại thông tin tài chính và phi tài chính, tính toán và sử dụng đơn vị tiền tệ và hiện vật để phản ánh các chi phí môi trường trong doanh nghiệp.

Theo Deegan(2003,p.10) Kế toán môi trường là một khái niệm tương đối rộng liên quan đến việc cung cấp các thông tin về hiệu quả hoạt động môi trường cho các đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp. Kế toán môi trường có thể áp dụng ở phạm vi doanh nghiệp, quốc gia hoặc vùng lãnh thổ.

Theo Howes(2004,p.100) Kế toán môi trường là cầu nối giữa hiệu quả môi trường và hiệu quả tài chính. Kế toán môi trường gắn liền với quá trình cung cấp thông tin về môi trường cho các nhà quản lý nhằm tiết kiệm chi phí, giảm rủi ro kinh doanh, ddoomngf thời ra tăng được giá trị.

Theo Bộ môi trường Nhật Bản(2005, p.3) Kế toán môi trường nhằm mục tiêu đạt tới sự phát triển bền vững, duy trì quan hệ tốt đẹp với cộng đồng, nâng cao hiệu quả của các hoạt động bảo vệ môi trường. Các phương pháp của kế toán môi trường cho phép doanh nghiệp nhận dạng chi phí môi trường, nhận diện các khoản thu nhập, cung cấp các cách thức hợp lý nhất cho đo lường các chỉ tiêu(tiền tệ và hiện vật) và hỗ trợ cho các báo cáo kết quả về môi trường. Vì thế kế toán môi trường có thể được sử dụng như là một hệ thống thông tin về môi trường nhằm phục vụ cho các đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp.

Có thể thấy các quan điểm về kế toán môi trường ở trên có thể không hoàn toàn giống nhau, phần lớn các quan điểm đều nhấn mạnh chức năng chính của môi trường, đó là sự liên kết giữa hiệu quả tài chính và hiệu quả môi trường; sử dụng đồng thwoif hai loại thước đo dưới các chỉ tiêu giá trị và hiện vật, kế toán chi phí môi trường quan tâm đến các đòi hỏi của xã hội và sự cần thiết phải có hệ thống thông tin kế toán môi trường.

Có thể thấy rằng: Kế toán môi trường là một bộ phận của kế toán trong doanh nghiệp, liên quan đến các thông tin về hoạt động môi trường trong phạm vi doanh nghiệp nhằm thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về môi trường cho đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp sử dụng để ra quyết định.

Kế toán môi trường là một bộ phận của kế toán trong doanh nghiệp và không thể tách rời. Khác với kế toán truyền thống, kế toán môi trường quan tâm rõ ràng tới tác động môi trường do hoạt động của doanh nghiệp gây ra. Kế toán môi trường có hai chức năng cơ bản đó là chức năng phục vụ cho quản trị nội bộ và chức năng báo cáo ra bên ngoài. Thực hiện chức năng này kế toán môi trường có ảnh hưởng đáng kể tới quyết định của người sử dụng thông tin kế toán ngoài doanh nghiệp như khách hàng, nhà đầu tư, chính quyền, dân chúng địa phương...

Kế toán môi trường đem lại nhiều lợi ích không chỉ cho bản thân doanh nghiệp mà còn góp phần bảo vệ môi trường cho xã hội, con người, giúp nền kinh tế phát triển bền vững.

Kế toán môi trường có tác dụng đối với doanh nghiệp cụ thể:

- Khắc phục được nhược điểm của kế toán truyền thống: Trong hoàn cảnh ngày nay, kế toán truyền thống có những hạn chế, đặc biệt là các vấn đề liên quan đến môi trường. Kế toán truyền thống không tách biệt được rõ yếu tố môi trường và cung cấp thông tin về thiệt hại môi trường của doanh nghiệp, các thông tin về chi phí môi trường thường bị tiềm ẩn trong tài khoản chi phí chung. Do đó, nhà quản lý khó có thể nắm bắt được thông tin về chi phí môi trường khi cần thiết. Ngoài ra việc sử dụng tài khoản chi phí chung cho các chi phí môi trường thường dẫn đến khó hiểu khi các khoản chi phí này được phân bổ trở lại vào giá thành sản phẩm tại các công đoạn sản xuất dựa vào khối lượng sản phẩm hay giờ làm việc... sự phân bổ này có thể dẫn đến sai lầm khi không phân bổ chính xác một số loại chi phí môi trường. Khi thực hiện kế toán môi trường sẽ giúp các doanh nghiệp khắc phục được những nhược điểm này.

- Nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp: Việc áp dụng kế toán môi sẽ giúp cung cấp thông tin chính xác, đầy đủ và toàn diện hơn để đo lường quá trình thực hiện, từ đó cải thiện hình ảnh của doanh nghiệp với các bên liên quan, tránh được những chi phí như tiền phạt, chi phí rủi ro khắc phục... Mặt khác, nếu thực hiện tốt kế toán môi trường sẽ hạn chế được yếu tố đầu vào như nguyên vật liệu, năng lượng, nhân công bị tiêu hao trong quá trình tạo ra ô nhiễm, làm tăng hiệu quả sử dụng tài nguyên, tăng lợi thế cạnh tranh do giảm được giá thành sản xuất. Từ việc thực hiện tốt kế toán môi trường giúp nhà quản trị có thể đưa ra những quyết định quan trọng như giảm chi phí sản xuất, tăng năng suất, đầu tư máy móc thiết bị để sản xuất tốt hơn, sạch hơn, đem lại những sản phẩm có chất lượng, dẫn đến làm giảm giá thành. Điều này sẽ giúp doanh nghiệp có lợi thế cạnh tranh về giá

bán và lợi nhuận cao hơn, cải thiện hình ảnh doanh nghiệp và mối quan hệ với cộng đồng, giảm được các vấn đề về mặt pháp lý, nâng cao vị thế của doanh nghiệp trên thị trường.

Kế toán môi trường có tác dụng đối với các bên liên quan:

Các bên liên quan đối với doanh nghiệp không chỉ là người lao động trong doanh nghiệp, chịu ảnh hưởng lớn và tác động trực tiếp từ môi trường làm việc mà còn là các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp như cơ quan chính phủ, các nhà đầu tư, các cổ đông, khách hàng, nhà cung cấp, cộng đồng dân cư xung quang bị ô nhiễm và những đối tượng quan tâm tới môi trường khác.

Nếu doanh nghiệp có thái độ và hành vi tốt với môi trường thì đây sẽ là một thuận lợi rất lớn trong quá trình phát triển của doanh nghiệp, nâng vị thế của doanh nghiệp đối với thị trường trong nước và toàn cầu, giúp doanh nghiệp hoà nhập vào thị trường quốc tế một cách dễ dàng hơn. Việc áp dụng tốt kế toán môi trường vào doanh nghiệp sẽ làm hài lòng và củng cố lòng tin với các bên có liên quan vì các cơ quan nhà nước, các tổ chức môi trường luôn quan tâm đến phát triển kinh tế đi đôi với bảo vệ môi trường. Do vậy, doanh nghiệp sẽ được nhiều ưu đãi từ cơ quan nhà nước cũng như tổ chức môi trường khi thực hiện tốt công việc này.

Chúng ta có thể thấy kế toán môi trường còn là khá mới với các doanh nghiệp Việt Nam nhưng áp dụng kế toán môi trường vào kế toán Việt Nam là rất cần thiết. Bởi hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp hiện nay có liên quan tới những yếu tố môi trường xung quanh như môi trường tự nhiên và môi trường xã hội. Nó có vai trò quan trọng trong sự phát triển bền vững đối với các doanh nghiệp nói riêng và nền kinh tế nói chung. Khi áp dụng kế toán môi trường sẽ giúp các nhà quản lý nắm bắt được những thông tin về môi trường, chi phí môi trường giúp các nhà quản lý nắm rõ và đưa ra những định hướng trong tương lai.

Tài liệu tham khảo:

1. Luật Bảo vệ môi trường- số 52/2005/QH11 ngày 29/11/2005.
2. PGS.TS.Phạm Đức Hiếu và PGS.TS. Trần Thị Hồng Mai(2012)Kế toán môi trường trong doanh nghiệp, NXB Giáo dục Việt Nam
3. Hoàng Thuỵ Diệu Linh(2013), Kế toán tài chính môi trường và định hướng áp dụng vào Việt Nam, Luận văn thạc sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh
4. Th.s Phạm Hoài Nam; Kế toán môi trường tại Việt Nam trong xu thế hội nhập kinh tế, Tạp chí Kế toán & Kiểm toán.

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ, KẾT QUẢ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN KHOẢN HIỆN NAY

TS. Thái Bá Công – BM Kế toán quản trị

TS. Nguyễn Minh Thành – BM Kế toán quản trị

Trong sự nghiệp công nghiệp hoá - hiện đại hoá đất nước xây dựng cơ bản là một ngành quan trọng nhằm tạo ra cơ sở vật chất cho nền kinh tế quốc dân. Đầu tư xây dựng cơ bản và quản lý nguồn vốn đầu tư trong những năm qua đã có nhiều thành tựu vượt bậc, tuy nhiên vẫn nạn cố hữu trong công tác quản lý, kiểm soát hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản vẫn còn đó những bất cập gây thất thoát, lãng phí. Để tiếp tục tăng cường và đổi mới công tác quản lý đầu tư xây dựng cơ bản, góp phần nâng cao hiệu quả đầu tư, hạn chế thất thoát, lãng phí trong đầu tư..., một trong những yêu cầu quan trọng đặt ra cho các nhà quản lý là phải có đủ thông tin về chi phí doanh thu và kết quả hoạt động của các đơn vị sxkd trong lĩnh vực xây dựng. Tổ chức sản xuất trong các doanh nghiệp xây lắp ở nước ta hiện nay phổ biến theo các phương thức khoán sản phẩm xây lắp cho các đơn vị cơ sở, các xí nghiệp, tổ đội thi công. Đây là phương thức quản lý thích hợp với cơ chế thị trường. Kiểm soát chi phí sản xuất được coi là vấn đề cốt lõi của công tác kế toán doanh thu - chi phí - kết quả của các DNXD, là điều kiện quan trọng để giúp cho các đơn vị nắm bắt được tình hình thực hiện các định mức về chi phí vật tư, nhân công, máy thi công... được coi là nội dung căn bản nhất trong tổ chức giao khoán cho các đơn vị nhận khoán. Để hạch toán được doanh thu chi phí và kết quả của các đơn vị giao khoán, đơn vị nhận khoán cần thiết phải có khuôn khổ pháp lý cụ thể quy định cho từng bên trong công tác kế toán. Hiện nay chúng ta đã có chế độ kế toán theo thông tư 200/TT-BTC ngày 22/12/2014 và thông tư số 133/TT-BTC ngày 26/8/2016 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các DNSXKD trong đó có DNXD thay thế cho Quyết định số 1864/QĐ-BTC ngày 16/12/1998 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Tuy nhiên tại các văn bản này thì chế độ kế toán áp dụng cho các DNXD trong điều kiện khoán cũng còn nhiều nội dung chưa cụ thể, gây khó khăn cho các đơn vị áp dụng. Xuất phát từ tầm quan trọng đó, bài viết sau đây chúng tôi muốn bàn đến một vấn đề kế toán trong lĩnh vực xây dựng hiện nay được nhiều DN và bạn đọc quan tâm, đó là " *Thực trạng tổ chức kế toán doanh thu - chi phí - kết quả tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam trong điều kiện khoán hiện nay*". Đây là một phần nội dung tóm tắt của đề tài khoa học cấp Học viện do TS. Thái Bá Công & TS. Nguyễn Minh Thành làm đồng chủ nhiệm đã được nghiệm thu 31/12/2019.

1. Các hình thức khoán và nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức công tác kế toán chi phí- doanh thu-kết quả trong điều kiện khoán hiện nay

Tổ chức sản xuất trong các doanh nghiệp xây dựng ở nước ta hiện nay phổ biến theo các phương thức khoán sản phẩm xây dựng cho các đơn vị cơ sở, các tổ đội thi công, đây là phương thức quản lý thích hợp với cơ chế thị trường. Có thể nói, trọng tâm của cơ chế khoán đó là *khoán chi phí* cho các đơn vị nhận khoán. Công tác khoán trong các doanh nghiệp xây dựng là một quá trình thực hiện hàng loạt các công việc, từ việc xác định đặc điểm tính chất, định mức đơn giá, lập dự toán thi công, giá giao khoán ... đến khâu tổ chức thực hiện và thanh quyết toán công trình. Các đơn vị nhận khoán phải quản lý và nắm bắt được tình hình thực hiện các định mức về chi phí vật tư, nhân công, máy thi công...vừa so với dự toán vừa so với giá khoán để nhằm tiết kiệm được chi phí sản xuất, hạ giá thành sản phẩm để có thể đạt mục tiêu hoàn thành nhiệm vụ nhận khoán. Yêu cầu này thực hiện được khi doanh nghiệp quản lý chặt chẽ các khoản chi phí sản xuất và nắm bắt nhanh thông tin kinh tế cần thiết, thường xuyên xác định và xây dựng định mức kinh tế và kỹ thuật sao cho phù hợp, chính xác, kịp thời và đầy đủ.

Thực chất của công tác khoán là quá trình xác định mức độ tự chịu trách nhiệm, tính chủ động trong sản xuất kinh doanh khuyến khích tính năng động sáng tạo của các XN, chi nhánh, các đội sản xuất xây dựng hay máy thi công thông qua các chỉ tiêu khuyến khích bằng lợi ích vật chất, các chỉ tiêu qui định về nhiệm vụ quyền hạn. Những năm gần đây khoán công việc, công trình, hạng mục công trình trong các doanh nghiệp xây dựng được thực hiện rộng rãi góp phần nâng cao chất lượng công trình và tiến độ thực hiện thi công đáp ứng được các đòi hỏi yêu cầu của thị trường.

Hiện nay các doanh nghiệp xây dựng thường áp dụng cơ chế khoán cho các đơn vị thành viên trực thuộc theo 2 hình thức sau:

- ***Khoán gọn***: DNXD là đơn vị có đầy đủ pháp nhân tham gia đấu thầu với chủ đầu tư (bên A), sau khi trúng thầu, ký hợp đồng xây dựng với bên A thì tổ chức giao khoán toàn bộ công trình, hoặc chia thành nhiều HMCT cho các đơn vị trực thuộc tất cả các khoản mục chi phí từ vật tư, nhân công, chi phí sử dụng máy thi công đến chi phí sản xuất chung (khoán cho cấp Xí nghiệp hoặc cấp đội trực thuộc). Trong trường hợp khoán gọn này, các đơn vị nhận khoán phải có đủ năng lực thi công về mọi mặt để có thể hoàn thành công trình, HMCT nhận khoán với đơn vị giao khoán.

- ***Khoán theo khoản mục***: Trường hợp đơn vị nhận khoán không đủ năng lực nhận khoán gọn toàn bộ công trình, HMCT thì đơn vị giao khoán có thể giao khoán theo một hoặc vài khoản mục chi phí nhất định trên cơ sở điều kiện cụ thể của các đơn vị trực thuộc.

Ví dụ như khoán khoán mục chi phí nhân công; khoán khoán mục chi phí sản xuất chung... (ngoài ra còn có trường hợp khoán công việc cho những việc đơn giản, chưa có định mức...)

Song song với hình thức khoán như trên thì các DNXD còn phân cấp quản lý và hạch toán cho các đơn vị nhận khoán: đó là cho phép đơn vị nhận khoán tổ chức công tác kế toán riêng hay không? Thậm chí nếu cho phép phân cấp hạch toán riêng cho các đơn vị nhận khoán thì cũng có sự phân biệt cụ thể là đơn vị nhận khoán được phân cấp kế toán đến chi phí và giá thành hay cho phép tổ chức kế toán đến lợi nhuận trước thuế TNDN...

Để có thể giao khoán cho các đơn vị trực thuộc cấp đội, cấp XN nhận khoán gọn hay khoán khoán mục; được phân cấp hạch toán riêng như thế nào hay không được tổ chức kế toán riêng thì các DNXD ngoài việc căn cứ vào các đặc điểm của ngành xây dựng cơ bản thì còn phải căn cứ vào các nhân tố ảnh hưởng sau:

+ Các quy định, văn bản hướng dẫn của Nhà nước về quy chế giao khoán trong các doanh nghiệp xây dựng.

Các quy định, hướng dẫn này là khung pháp lý, quy định hướng dẫn, làm cơ sở cho các doanh nghiệp dựa vào đó để xác định cho mình một cơ chế khoán hợp lý, xác lập các hình thức giao khoán phù hợp. (Ví dụ các quy định, văn bản hướng dẫn các loại định mức trong xây dựng cơ bản, đơn giá cũng được ban hành nhằm tạo điều kiện cho doanh nghiệp triển khai thực hiện...)

+ Đặc điểm và tính chất công việc thực hiện khoán.

Để thực hiện khoán một công việc (công trình, hạng mục công trình) có hiệu quả thì việc xác định chính xác đặc điểm, tính chất công việc để lựa chọn áp dụng hình thức khoán hợp lý là rất quan trọng. Bởi vì mỗi một hình thức khoán sẽ có tác dụng riêng, phù hợp với một loại hình công việc là chủ yếu. Khi khoán một công trình thì các hình thức khoán gọn, khoán một số khoán mục chi phí chủ yếu lại được sử dụng khá rộng rãi.

+ Năng lực tổ chức quản lý thực hiện thi công của đơn vị nhận khoán (XN, chi nhánh, đội thi công) cũng là nhân tố ảnh hưởng tới việc thực hiện khoán.

Hiện nay trong mỗi công ty xây dựng đều tổ chức theo các XN, đội thi công chuyên môn hoá trong lĩnh vực cụ thể nào đó hoặc mang tính tổng hợp.

Việc giao khoán mỗi loại hình công việc cần phải căn cứ vào khả năng tổ chức quản lý sản xuất, trình độ tay nghề, lĩnh vực chuyên môn XN, đội đảm nhiệm ... để giao công việc. Có như vậy mới phát huy được khả năng của XN, đội và có khả năng hoàn thành công việc được giao.

+ Công tác cung ứng các điều kiện phục vụ thi công.

Trong quá trình thi công việc đảm bảo cung ứng các điều kiện như: Vật tư nhiên liệu, máy móc phục vụ, nhân công ... là rất quan trọng ảnh hưởng tới công tác tổ chức thực hiện, tiến độ thi công và chất lượng công trình.

Hiện nay thị trường các yếu tố phục vụ sản xuất thi công ngày càng mở rộng và có sự khác biệt về giá cả giữa các khu vực địa lý, do đó nếu tận dụng được các điều kiện cung ứng tại địa bàn có công trường có thể rất có lợi cho việc giảm các chi phí về vận chuyển, giao dịch, bảo quản ... Trong thực hiện khoán cần lưu ý tại chỗ phục vụ thi công mặt khác tận dụng được lợi thế ở khu vực đó.

+ Công tác tổ chức, quản lý, điều hành sản xuất cụ thể là:

- Công tác lập hợp đồng, tổ chức chỉ đạo, giám sát trong quá trình thực hiện công tác khoán công việc cho các XN, đội, tổ.

Hiện nay ở hầu hết các doanh nghiệp công tác này là một trong những nguyên nhân gây ra các ách tắc do cơ chế chỉ đạo còn chòng chéo, chưa rõ ràng về chức năng, nhiệm vụ, các phòng ban chưa hướng vào phục vụ công tác khoán.

Do vậy để thực hiện một cơ chế khoán có hiệu quả thì việc đổi mới bộ máy quản lý, phân chia rõ ràng chức năng nhiệm vụ của từng phòng ban hướng vào mục đích chung là yêu cầu cấp thiết đặt ra.

- Công tác tổ chức thực hiện thi công tại công trường của các XN, đội, tổ. Xét cho cùng thì đây chính là nhân tố quyết định đối với công việc khoán có được thực hiện hay không. Công tác này đóng vai trò trong việc đảm bảo tiến độ thực hiện hợp đồng khoán giữa công ty với các XN, đội, tổ thực hiện các quy định, hướng dẫn của công tác khoán áp dụng.

+ Một số nhân tố như: Định mức, đơn giá, cấp bậc công việc ảnh hưởng trực tiếp tới công tác khoán ở công ty.

Trong thực hiện khoán thì định mức là rất quan trọng, nó có thể kìm hãm hoặc thúc đẩy sản xuất phát triển. Hiện nay hệ thống định mức trong các công ty còn rất thiếu mà chủ yếu khi thực hiện dựa vào hệ thống định mức xây dựng cơ bản của Nhà nước nên chưa phù hợp với tình hình thực tế ở công ty nên còn nhiều trở ngại trong sản xuất. Việc hoàn thiện hệ thống định mức quyết định tới chất lượng cũng như hiệu quả thực hiện khoán hiện nay.

Bên cạnh định mức kinh tế kỹ thuật, đơn giá cũng đóng một vai trò quan trọng, cần phải xác định đúng để thực hiện thanh quyết toán nhanh gọn, hợp lý.

Cấp bậc công việc hiện nay phản ánh thu nhập của cán bộ công nhân viên song trong thực hiện khoán nhân tố này cần lưu ý để thực hiện việc trả lương và chia lương hợp lý.

Quyền hạn, nhiệm vụ của các bên giao khoán và nhận khoán.

* Những công việc chuẩn bị cho việc giao nhân khoán. (Trước đó Đơn vị giao khoán đã dự thầu và hoàn tất thủ tục đấu thầu như: nộp hồ sơ dự thầu gồm có bảng chi tiết dự toán, giá bỏ thầu...và đã được QĐ chỉ định thầu và đã ký hợp đồng với chủ đầu tư)

* Trách nhiệm của bên giao khoán: Đại diện là Phòng Kinh tế kỹ thuật hoặc phòng chỉ đạo thi công...(tùy thuộc vào từng công ty)

+ Nắm vững hồ sơ: Văn bản hợp đồng với chủ đầu tư; Biên bản thương thảo; QĐ chỉ định thầu; Điều kiện hợp đồng; Bản vẽ thiết kế thi công; Tiêu chuẩn kỹ thuật thi công; Biểu giá hợp đồng, chi tiết giá và các tài liệu chứng minh; Các tài liệu khác trong quá trình làm rõ hồ sơ yêu cầu, hồ sơ đề xuất và các phụ lục bổ sung trong quá trình thực hiện hợp đồng.

+ Chuẩn bị hợp đồng khoán: (chuẩn bị hồ sơ thiết kế thi công có liên quan đến phần việc giao khoán; Xây dựng kế hoạch thực hiện thi công; Chuẩn bị và giao cho bên nhận trước khi ký hợp đồng 1 thời gian nhất định các hồ sơ tài liệu và các chỉ tiêu cần thiết).

+ Chuẩn bị và giao cho *bên nhận khoán*.

- Các hồ sơ kỹ thuật kèm theo bản tiên lượng và các chỉ dẫn kỹ thuật.
- Thời hạn hoàn thành công việc.
- Điều kiện chung và điều kiện cụ thể cho việc thực hiện hợp đồng.
- Giá giao khoán (hoặc tỷ lệ trích nộp cho bên giao khoán) là khoán gọn hoặc các khoản mục chi phí sản xuất.

-

* Trách nhiệm bên nhận khoán: Các công ty cấp dưới; XN hoặc CN hoặc đội.

+ Triển khai công việc chuẩn bị, nộp đúng thời hạn cho bên giao các hồ sơ.

- Biện pháp thi công.
- Kế hoạch sử dụng lao động, xe máy, vật tư nhiên liệu.
- Giá nhận khoán, thời hạn hoàn thành công việc.
- Danh sách cán bộ công ty, XN, CN, đội (nhân viên) tham gia thực hiện công việc.

+ Trường hợp bên nhận khoán chủ động tuyển nhân công thì bên khoán có trách nhiệm kiểm tra tư cách, năng lực và hoàn thành các thủ tục.

- Tổng hợp báo cáo danh sách và hồ sơ những công việc làm hợp đồng.
- Tổ chức kiểm tra sức khỏe - kiểm tra tay nghề.

+ Thực hiện ký hợp đồng khoán giữa công ty, đại diện là giám đốc hoặc người được giám đốc ủy quyền và đơn vị nhận khoán nhận khoán.

* Những công việc trong quá trình thực hiện hợp đồng giao nhận khoán.

* Trách nhiệm bên giao khoán.

+ Phân công cán bộ quản lý giám sát, có đủ năng lực, thẩm quyền, đại diện cho bên giao khoán giải quyết các vấn đề kinh tế kỹ thuật.

+ Tạm ứng (hoặc cho vay vốn) cho bên nhận khoán, (khi chưa có khối lượng công việc thực hiện thì thông thường đơn vị giao khoán có áp dụng cơ chế cho vay để đơn vị cấp dưới vay vốn đó thi công công trình nhận khoán với lãi suất trung bình của các ngân hàng mà công ty giao khoán phải đi vay từng kỳ).

+ Xác nhận khối lượng phát sinh theo giai đoạn được ký trong hợp đồng, tổng hợp các kiến nghị, đề xuất của bên nhận khoán để xử lý, giải quyết.

+ Kiểm tra đôn đốc bên nhận khoán thực hiện.

+ Quản lý, giám sát để xử lý kịp thời các vướng mắc.

* Trách nhiệm của bên nhận khoán.

+ Chỉ đạo, tổ chức thực hiện thi công.

- Tự tổ chức sản xuất.

- Tổ chức mặt bằng thi công, tổ chức bảo vệ vật tư, xe máy ...

- Khai thác nguồn vật tư, tạm ứng vốn để sản xuất, thanh quyết toán các chi phí này.

- Kiểm tra công việc ở hiện trường, giải quyết kịp thời các vướng mắc đảm bảo tiến độ thi công và chất lượng công trình, trả lương cho người lao động.

- Chuẩn bị, thực hiện chế độ báo cáo định kỳ

- Chuẩn bị hồ sơ cho việc nghiệm thu, thanh toán công trình. Công ty giao khoán thực hiện thanh toán với bên A (chủ đầu tư) và thực hiện thanh quyết toán với đơn vị nhận khoán (tuy nhiên có trường hợp bên giao khoán ủy quyền bằng hợp đồng nội bộ cho bên nhận khoán nếu được phân cấp hạch toán, đơn vị nhận khoán có vai trò như bên B để đàm phán và quyết toán với bên chủ đầu tư).

* Thanh lý hợp đồng giao nhận khoán

+ Khi khối lượng công việc giao khoán hoàn thành được nghiệm thu bên giao khoán có trách nhiệm tổng hợp, lập phiếu giá thanh toán với chủ đầu tư (bên A).

+ Trích lập tỷ lệ giữ lại theo qui chế ban hành của công ty. (Vấn đề này còn tùy

thuộc cơ chế phân cấp hạch toán khoán và chế độ phân phối lợi nhuận của từng công ty xây dựng cụ thể)

+ Thanh quyết toán với bên nhận khoán.

2. Kế toán doanh thu-chi phí-kết quả trong điều kiện khoán khi cấp dưới được tổ chức công tác kế toán riêng (KTR).

Khoán khoán mục:

Có thể nói, các công ty xây dựng tổ chức giao khoán theo một hoặc vài khoản mục chi phí sản xuất cho cấp dưới (là XN hoặc các đội sản xuất) trong trường hợp cấp dưới chưa có điều kiện và năng lực quản lý, tổ chức sản xuất nhưng về mặt quản lý kinh tế thì có thể cho phép tổ chức kế toán riêng.

Ở đơn vị cấp trên (công ty): Mặc dù có giao khoán cho cấp dưới 1 số khoản mục nhưng cấp trên vẫn phải theo dõi hạch toán các khoản mục còn lại. Vì vậy kế toán cấp trên vẫn sử dụng đầy đủ các tài khoản 621, 622, 623, 627 như bình thường và cuối kỳ tổng hợp chi phí tính giá thành thực tế cho CT, HMCT theo qui định.

Ở cấp dưới: Cho dù là đơn vị nhận khoán hạch toán không đầy đủ, nhưng vì chỉ được giao khoán 1 vài khoản mục chi phí nên kế toán đơn vị cấp dưới không được tính giá thành sản phẩm mà chỉ theo dõi khoản nhận khoán với cấp trên; tổ chức ghi nhận chi phí thực tế phát sinh ở đơn vị mình rồi quyết toán khoán với cấp trên thông qua khoản phải thu, phải trả nội bộ. Cấp dưới cũng sử dụng các tài khoản tập hợp chi phí sản xuất 621, 622, 623, 627, 154 (theo khoản mục nào được nhận khoán) để tập hợp chi phí của khoản mục có liên quan và quyết toán với cấp trên (không tính giá thành sản phẩm nhận khoán).

Khoán gọn:

Ở đơn vị cấp trên (công ty): Khi công ty cấp trên giao khoán cho cấp dưới theo hình thức khoán gọn toàn bộ công trình theo tất cả các khoản mục chi phí thì kế toán ở cấp trên không cần thiết sử dụng đầy đủ các tài khoản 621, 622, 623, 627 mà chỉ cần sử dụng tài khoản 1541 theo dõi chi tiết theo CT, HMCT đã giao cho cấp dưới và cuối kỳ tổng hợp chi phí tính giá thành thực tế cho CT, HMCT theo qui định, tuy nhiên để phục vụ cho công tác kiểm toán, kiểm tra kế toán thì thông thường cấp trên cũng theo dõi thông qua các tài khoản này. Thông thường giá giao khoán cho cấp dưới là giá được cấp trên sử dụng làm thành thực tế của CT, HMCT để cấp trên ghi nhận, không phụ thuộc vào đơn vị cấp dưới tổng hợp chi phí thực tế như thế nào. Tất nhiên trong thực tế vẫn có sự điều chỉnh giá khoán khi có những biến động có tính chất khách quan, chủ quan của diễn biến thực tế công tác xây dựng.

Ở cấp dưới: Là đơn vị nhận khoán có đủ năng lực về quản lý và năng lực sản xuất được phân cấp hạch toán đầy đủ hơn so với trường hợp khoán theo khoản mục, nhưng cũng được chia thành 2 trường hợp cụ thể:

+ Cấp dưới được tính giá thành thực tế sản phẩm và chỉ theo dõi khoản nhận khoán với cấp trên đến giá thành khoán mà không được kế toán xác định (lợi nhuận) kết quả kinh doanh trước thuế TNDN; Khi đó kế toán ở cấp dưới tổ chức ghi nhận giá thành thực tế phát sinh ở đơn vị mình rồi quyết toán khoán với cấp trên thông qua khoản phải thu, phải trả nội bộ (không sử dụng TK 511,632, 911).

+ Cấp dưới được tính giá thành thực tế sản phẩm và theo dõi khoản nhận khoán với cấp trên đến lợi nhuận trước thuế TNDN. Có nghĩa là kế toán ở cấp nhận khoán được xác định kết quả kinh doanh, được tổ chức ghi nhận *giá thành thực tế phát sinh* ở đơn vị mình (sử dụng các tk 621, 622, 623, 627, 154); được ghi nhận *doanh thu theo giá nhận khoán* để xác định kết quả (sử dụng TK 511, 632, 911 để xác định kết quả trước thuế TNDN).

Hiện nay, với các đơn vị trực thuộc có đủ năng lực thi công cũng như quản lý kinh tế và hạch toán thì công ty cấp trên có thể khoán theo hình thức khoán gọn CT, HMCT, đồng thời cho phép đơn vị nhận khoán tổ chức kế toán riêng. Khi đó, toàn bộ công tác kế toán theo dõi cho CT, HMCT do phòng kế toán cấp trên và cấp dưới tổ chức ghi nhận với những qui định cụ thể của từng cấp. Các khoản tạm ứng và quyết toán khối lượng giao khoán đều thực hiện thông qua tài khoản 136, 336 tại phòng kế toán của từng bên. Tuy nhiên việc cấp dưới có được tổ chức kế toán doanh thu và xác định kết quả trước thuế TNDN hay không thì còn tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp.

- Nếu cấp trên chỉ giao khoán cho cấp dưới theo khoản mục hoặc khoán gọn mà chỉ cho phép cấp dưới hạch toán sâu nhất là đến giá thành sản phẩm thì cấp dưới không được kế toán doanh thu và xác định kết quả.

- Nếu cấp trên giao khoán và phân cấp hạch toán cho cấp dưới đến lợi nhuận thì mới có thể xảy ra trường hợp này. Khi đó cấp trên, cấp dưới đều có thể sử dụng các TK doanh thu, chi phí và kết quả để kế toán ở từng bên.

Đối với những công ty hoặc tổng công ty có cơ cấu tổ chức cty trực thuộc, XN hoặc chi nhánh trực thuộc khi khoán gọn công trình, HMCT thì thường cho phép phân cấp hạch toán cho cấp dưới trong quá trình nhận khoán nhưng không cho phép kế toán đến lợi nhuận sau thuế (ví dụ tài liệu của đề tài cấp Học viện phụ lục Cty 36.67 là đơn vị cấp công ty thành viên hoạt động theo mô hình công ty con trực thuộc Tổng Cty 36-BQP. Cty thành viên 36.67 chỉ được nhận nhiệm vụ khoán theo QĐ số 69b3/QĐ-TCT36 và Hợp đồng kinh tế nội bộ số 65/HĐKTNB/2015 và Cty 36.67 chỉ được phép kế toán đến lợi nhuận trước thuế cho công trình Hợp đồng của Tổng Cty 36 ký với Chủ đầu tư là CTTNHH BOT Quốc

lộ 6-Hòa Lạc. Sau đó có một số HMCT hoặc công việc Công ty 36.67 tiếp tục giao khoán (thực chất là bán khoán- theo dõi qua tk 331) cho các nhà thầu phụ, phần lớn khối lượng còn lại trực tiếp giao cho các chủ nhiệm công trình tổ chức thi công (theo dõi qua tk 141).

Trong hình thức khoán gọn này thông thường các đơn vị giao khoán sử dụng tỷ lệ % theo giá trị công trình trúng thầu để khoán lại cho đơn vị nhận khoán. Cần lưu ý tỷ lệ trích nộp (ấn định tỷ lệ nộp khoán) trong khoán gọn công trình cần có sự phân biệt giữa 2 loại công trình giao khoán:

- Công trình do công ty trực thuộc, XN, CN, đội không đủ pháp nhân (hoặc không đủ điều kiện năng lực về vốn...) nhưng tự tìm kiếm để Tổng công ty hay Cty ký hợp đồng;
- Công trình do công ty trực tiếp tìm kiếm, ký hợp đồng và giao khoán gọn cho cấp dưới.

Tỷ lệ này tùy thuộc vào từng công ty giao khoán và loại công trình (cho công trình hạ tầng hay công trình dân dụng hay công trình rà phá bom mìn; thậm chí có trường hợp đặc biệt với những công trình mang tính thương hiệu công ty, công trình khó khăn đặc biệt...thường từ 5%-20% với công trình đặc biệt. Ví dụ trong phụ lục TCT36 khoán cho Cty 36.67 là 5,2%)

Mô hình khoán này có ưu điểm là phát huy tính chủ động sáng tạo cho các chủ công trình, đội trong toàn bộ công việc từ thi công, nghiệm thu, thanh quyết toán. Nhưng nếu việc kiểm tra giám sát không thường xuyên sẽ dẫn đến tới việc làm giảm chất lượng sản phẩm, ăn bớt các công đoạn thi công, vi phạm an toàn lao động, không đảm bảo hiệu quả kinh tế trong sản xuất và giảm uy tín của công ty.

3. Kế toán doanh thu-chi phí-kết quả trong điều kiện khoán khi cấp dưới không được tổ chức công tác kế toán riêng.

Thông thường với các đơn vị trực thuộc (cấp đội) không đủ năng lực quản lý và hạch toán (hoặc không đủ năng lực thi công đầy đủ) thì công ty cấp trên có thể khoán theo khoản mục cho HMCT, khoán gọn HMCT nhưng không cho phép đơn vị nhận khoán tổ chức kế toán riêng. Khi đó, toàn bộ công tác kế toán theo dõi cho công trình, HMCT đều do phòng kế toán cấp trên (công ty) đảm nhiệm. Các khoản tạm ứng và quyết toán khối lượng giao khoán đều thực hiện thông qua tài khoản 141 tại phòng kế toán công ty. Việc tổ chức kế toán các khoản mục chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm đều được kế toán thông qua tài khoản 621, 622, 623, 627, 154 theo qui định của chế độ kế toán hiện hành.

- Trường hợp khoán gọn toàn bộ công trình (theo tất cả các khoản mục) cho cấp dưới thì có thể vẫn sử dụng các tài khoản 621, 622, 623, 627, 154. Khi đó kế toán sử dụng *giá khoán* được quyết toán (hoàn ứng) từ tk 141 sang các tk phản ánh khoản mục chi phí để ghi nhận chi phí trên các tài khoản này và tính giá thành.

- Còn đối với những khoản mục không được khoán cho cấp dưới thì tại phòng kế toán cấp trên không sử dụng tài khoản 141 để theo dõi tạm ứng khoán cho khoản mục đó mà trực tiếp kế toán ghi nhận các chi phí trực tiếp phát sinh cho từng khoản mục không giao khoán.

- Trong điều kiện đơn vị trúng thầu có phân chia công trình thành các HMCT rồi vừa tổ chức thi công công trình vừa tổ chức *bán thầu* các HMCT thì nội dung theo dõi với các nhà thầu thông qua tài khoản 331, *giá khoán* (tức giá giao thầu) của các công trình, HMCT sẽ được công ty ghi nhận vào *chi phí* thông qua các tài khoản: Nợ tk 621,622,623,627,154 chi tiết CT, HMCT giao thầu/Có tk 331. (Nội dung này thường bị các cơ quan kiểm tra, kiểm toán yêu cầu bóc tách chi phí theo các khoản mục để kiểm soát chi phí nên đã gây ra không ít khó khăn cho các công ty có hoạt động giao khoán (bán khoán) cho nhà thầu phụ).

Nếu cấp trên khoán cho cấp dưới mà không cho cấp dưới tổ chức công tác kế toán riêng (hoặc giao khoán cho thầu phụ) thì toàn bộ công tác kế toán doanh thu-chi phí - kết quả đều do phòng kế toán công ty (cấp trên) thực hiện. Trường hợp này công ty xây dựng tổ chức kế toán với tư cách của một doanh nghiệp xây dựng hoạt động độc lập như qui định hiện hành.

Ví dụ trong phần phụ lục của đề tài cấp Học viện: Công ty 36.67 là đơn vị nhận khoán trọn gói HĐ nội bộ do Tổng Cty 36 giao khoán nhưng lại cho cty 36.67 có tư cách và vai trò như là của Tổng Cty nên công ty 36.67 lại cho phép chủ nhiệm công trình khoán cho các đơn vị trực thuộc thi công một số phần việc, phần lớn phần việc thuộc các HMCT lại tiếp tục khoán qua HĐ kinh tế với các nhà thầu phụ (đều do Cty 36.67 ký hợp đồng). Chính vì vậy, về phương diện kế toán Công ty 36.67 trực tiếp theo dõi công trình Gói thầu số 09XL (thi công nền đường, mặt đường, công trình thoát nước đoạn Km 13+050-:-Km 16+000) như sau:

+ Trên tài khoản 141 theo dõi khoản tạm ứng cho những phần việc giao khoán nội bộ cho các đơn vị trong nội bộ Cty 36.67 thực hiện, sau đó kết chuyển sang các TK 621, 623, 627 (nội dung này chiếm tỷ trọng rất nhỏ).

+ Phần lớn các phần công việc Cty 36.67 đều ký hợp đồng khoán lại cho các DN khác thông qua rất nhiều HĐKT, vì vậy công ty 36.67 đã theo dõi giá khoán này theo định khoản Nợ TK 621; 622; 623; 627 / Có TK 331 với các nhà thầu phụ của mình.

+ Cuối kỳ, theo từng đợt nghiệm thu khối lượng thì kế toán kết chuyển chi phí sang Nợ tài khoản 154 chi tiết công trình Gói thầu 09XL. Căn cứ vào khối lượng phần công việc hoàn thành được chấp nhận theo từng đợt thì kế toán xác định giá trị khối lượng thực hiện kết chuyển sang tài khoản 632 để xác định kết quả lợi nhuận theo từng đợt.

+ Lợi nhuận cuối mỗi kỳ xác định được đều phải nộp lên Tổng công ty 36 theo qui chế tài chính của Tổng Cty (phụ lục đề tài cấp Học viện TK 421).

4. Đánh giá tổng quan về thực trạng kế toán chi phí doanh thu kết quả của DNXD trong điều kiện khoán hiện nay và 1 số khuyến nghị hoàn thiện

*** Ưu điểm của kế toán chi phí doanh thu và kết quả trong điều kiện khoán:** Phương thức khoán sản phẩm xây dựng cho các đơn vị cơ sở, các XN, CN, đội thi công là phương thức quản lý thích hợp với cơ chế thị trường. Nó gắn lợi ích vật chất của người lao động, của các đơn vị thành viên (XN, CN, đội) với khối lượng, chất lượng sản phẩm cũng như tiến độ thi công công trình. Đồng thời mở rộng quyền tự chủ về hạch toán kinh doanh, lựa chọn phương thức tổ chức lao động, tổ chức thi công, phát huy khả năng tiềm tàng của từng đơn vị nhận khoán. Như vậy tổ chức kinh doanh xây dựng theo mô hình khoán đã tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp xây dựng tiết kiệm được chi phí quản lý, chi phí gián tiếp góp phần hạ giá thành sản phẩm xây lắp, tránh thất thoát, lãng phí nguyên vật liệu, nâng cao quyền làm chủ của người lao động...bên cạnh đó, việc giao khoán sản phẩm khiến cho đơn vị nhận khoán phải gắn trách nhiệm và thực hiện thi công, bảo đảm tiến độ cũng như chất lượng của công trình... Nhưng song song với những điều kiện thuận lợi trên, cơ chế quản lý theo mô hình khoán cũng còn tồn tại những nhược điểm.

*** Nhược điểm của kế toán chi phí doanh thu kết quả trong điều kiện khoán:**

Các doanh nghiệp xây dựng hiện nay đang tiến hành công tác kế toán theo chế độ kế toán áp dụng cho doanh nghiệp SXKD thuộc mọi thành phần kinh tế nói chung theo thông tư 200/TT-BTC ngày 22/12/2014 hoặc thông tư 133/TT-BTC ngày 26/8/2016 do Bộ Tài chính ban hành. (Trước thông tư 200, thông tư 133 thì có chế độ kế toán riêng theo quyết định 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16/11/1998). Tuy chế độ kế toán doanh nghiệp hiện nay đã tích hợp hướng dẫn cho các lĩnh vực hoạt động khác nhau (trong đó có xây dựng) nhưng đó mới chỉ là thiết lập một hành lang pháp lý, còn chất lượng kế toán sẽ phụ thuộc vào nhiều yếu tố, như: tinh thần trách nhiệm, trình độ và năng lực của cán bộ kế toán, của cán bộ quản lý, điều hành doanh nghiệp xây dựng, phương tiện và tổ chức thực hiện chế độ kế toán.

Về chế độ kế toán còn nhiều bất cập như:

- *Thứ nhất*, việc quy định tài khoản hạch toán sử dụng ở bộ phận nhận khoán và bộ phận giao khoán chưa được có hướng dẫn một cách chi tiết, cụ thể và thiếu hợp lý; nội dung phản ánh chưa rõ ràng, chưa lột tả được bản chất hoạt động. Nhiều nội dung chế độ kế toán, các qui định hạch toán... *chưa được hướng dẫn cụ thể* trong thông tư 200/2014 hay thông tư 133/2016 của Bộ Tài chính.

- *Thứ hai*, chế độ kế toán hiện nay còn tạo điều kiện linh hoạt cho các doanh nghiệp nên việc sử dụng hệ thống sổ sách kế toán và đặc biệt là sổ nghiệp vụ theo dõi riêng của

bên nhận khoán không được kê toán riêng lại chưa có chế tài kiểm tra kiểm soát dễ dẫn đến nhiều tiêu cực trong quản lý tài chính.

Về cơ chế chính sách khác của Nhà nước và những qui chế nội bộ các công ty giao khoán:

- Bộ phận nhận khoán khi hoàn thành từng công trình, hạng mục công trình, nếu tiết kiệm được chi phí vật tư, chi phí lao động lại không được hưởng số chi phí tiết kiệm này (trong trường hợp không được phân cấp quản lý tài chính và không có bộ máy kê toán riêng). Do đó thông thường các bộ phận nhận khoán có xu hướng không muốn tiết kiệm chi phí hoặc nếu có tiết kiệm vật tư thì họ lại tìm cách nâng đơn giá hoặc số lượng vật tư mua vào (gửi giá), khai tăng lượng vật tư sử dụng, thậm chí sử dụng các hoá đơn giả (mua hoá đơn để hợp thức chi phí với đơn vị giao khoán; ký hợp đồng lao động không với lao động thuê ngoài mà công ty không kiểm soát được con người cụ thể)...

- Hiện nay các doanh nghiệp xây lắp áp dụng cơ chế khoán chưa chú ý đến hệ thống định mức nội bộ trong quá trình giao khoán. Vì chất lượng cũng như sự an toàn trong quá trình sử dụng của những công trình mang tính thể kỷ nên Bộ Xây dựng có ban hành hệ thống định mức chi tiết bắt buộc cho lĩnh vực XD/CB (định mức về số lượng cũng như định mức về đơn giá). Tuy nhiên khi giao khoán cho cấp dưới mặc dù phải chấp hành tuân thủ định mức về số lượng, chất lượng nhưng công ty còn lúng túng không xây dựng định mức về giá để giao khoán mà lại chủ yếu sử dụng hệ thống định mức của Bộ Xây dựng để giao khoán cho cấp dưới (hoặc khoán theo tỷ lệ % doanh thu phải nộp cho cấp trên). Đối với những chi phí lớn hơn mức khoán không được quyết toán và các khoản không thanh toán được kê toán hạch toán vào nợ phải thu nội bộ, doanh nghiệp thường lúng túng trong việc quy trách nhiệm cho đội nhận khoán, nợ qua nhiều năm không thu được phải hạch toán sang nợ khó đòi.

- Mặt khác, ngoài ra việc khoán gọn, khoán theo khoản mục còn có hiện tượng khoán trắng, khoán công việc với những trường hợp chưa có định mức, nếu đơn vị giao khoán không giám sát chặt chẽ chi phí này dễ dẫn đến tổn thất tài sản của đơn vị. Một yếu tố nữa cũng ảnh hưởng tới kê toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là việc quản lý tiền tạm ứng, vay thi công vẫn còn sơ hở. Trường hợp nếu đơn vị nhận khoán cùng một lúc thi công nhiều công trình khác nhau, một số đội trưởng xây dựng đơn vị nhận khoán đã vay, ứng tiền vượt quá khối lượng công việc thực hiện, rồi chiếm đoạt, sử dụng chỉ tiêu cho các mục đích khác. Do đó, nếu không quản lý chặt chẽ các khoản tạm ứng, chi phí sản xuất sẽ có thể tăng thêm vì phải thêm một khoản mất mát, dẫn đến giá thành công trình, hạng mục công trình cao. Hơn nữa, một số doanh nghiệp xây lắp đã điều chỉnh giá giao khoán để cân đối kết quả kinh doanh trong kỳ để điều chỉnh lỗ lãi. Như trên đã nói, giá giao khoán được xác định trên cơ sở giá thành dự toán, tức là trên cơ sở các định mức thiết kế và khung giá

xây dựng cơ bản hiện hành. Và như vậy, giá thành đã được xác định trước, lợi nhuận của đơn vị giao khoán cũng có thể xác định trước. Do đó, một số doanh nghiệp đã cố tình tính sai giá thành công trình xây lắp giao khoán, vi phạm chế độ kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm xây lắp theo mô hình khoán.

*** Một số khuyến nghị hoàn thiện kế toán chi phí doanh thu và kết quả của DNXD trong điều kiện khoán hiện nay**

+ *Khuyến nghị hoàn thiện chế độ kế toán hiện hành tại đơn vị giao khoán và đơn vị nhận khoán.*

Chúng ta đang trong lộ trình hướng tới áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế vào Việt Nam. Tuy nhiên, để triển khai IFRS còn có nhiều việc phải tiến hành và lộ trình áp dụng cũng không thể phủ rộng toàn bộ cho các đối tượng DNSXKD, và đặc biệt thời gian áp dụng cũng không phải ngày một ngày hai. Chính vì vậy, hệ thống khuôn khổ pháp luật về kế toán cho các DN nói chung, DNXD nói riêng vẫn còn được áp dụng. Trước mắt, theo ban đề tài chúng tôi thiết nghĩ cần phải có sự bổ sung, điều chỉnh để hướng dẫn cho các DNXD có thể có được khung pháp lý về kế toán trong điều kiện khoán để có thể kế toán doanh thu chi phí kết quả một cách thống nhất, minh bạch thông tin về các vấn đề như:

- Về các tài khoản sử dụng, nội dung ghi chép của bên giao, bên nhận khoán;
- Về quan hệ khi giao khoán và kế toán cho các đơn vị khác dưới dạng hợp đồng bán 1 phần thầu cho nhà thầu phụ;
- Hạch toán chi phí sử dụng máy thi công trong từng trường hợp cụ thể theo định hướng chương 1 đề tài đã trình bày.

+ *Khuyến nghị hoàn thiện cơ chế khoán, xây dựng định mức trong DNXD*

- Hiện nay các doanh nghiệp xây lắp áp dụng cơ chế khoán chưa chú ý đến hệ thống định mức nội bộ trong quá trình giao khoán. Vì chất lượng cũng như sự an toàn trong quá trình sử dụng của những công trình mang tính thế kỷ nên Bộ Xây dựng có ban hành hệ thống định mức chi tiết bắt buộc cho lĩnh vực XD/CB (định mức về số lượng cũng như định mức về đơn giá). Tuy nhiên khi giao khoán cho cấp dưới mặc dù phải chấp hành tuân thủ định mức về số lượng, chất lượng nhưng công ty còn lúng túng không xây dựng định mức về giá để giao khoán mà lại chủ yếu sử dụng hệ thống định mức của Bộ Xây dựng để giao khoán cho cấp dưới (hoặc khoán theo tỷ lệ % doanh thu phải nộp cho cấp trên). Đối với những chi phí lớn hơn mức khoán không được quyết toán và các khoản không thanh toán được kế toán hạch toán vào nợ phải thu nội bộ, doanh nghiệp thường lúng túng trong việc quy trách nhiệm cho đội nhận khoán, nợ qua nhiều năm không thu được phải hạch toán sang nợ khó đòi.

Hệ thống định mức và giá xây dựng đóng vai trò rất quan trọng trong việc nâng cao hiệu quả kinh tế, chống thất thoát, lãng phí trong đầu tư xây dựng. Mặc dù nhiều năm qua, hệ thống này luôn được cập nhật, bổ sung, nhưng vẫn chưa theo kịp thực tiễn đổi mới. Thực tế triển khai đầu tư xây dựng cho thấy trong thời gian quá dài hệ thống định mức đã quá lạc hậu, chưa phù hợp với công nghệ, thiết bị ngày càng phát triển. Đồng thời, thiếu hệ thống định mức cơ sở về năng suất lao động và năng suất máy, thiết bị thi công cho việc xác định đơn giá, dự toán. Đơn giá xây dựng hiện hành chưa bảo đảm nguyên tắc tính đúng, tính đủ phù hợp điều kiện xây dựng và giá thị trường tại các khu vực xây dựng, chưa phân định rõ chi phí cố định, chi phí biến đổi. Chính các văn bản pháp luật hướng dẫn về định mức và giá xây dựng chưa cụ thể, rõ ràng dẫn đến nhiều khó khăn trong khâu thanh, quyết toán.

Nhiều chủ đầu tư công trình sử dụng vốn ngân sách nhà nước sợ trách nhiệm, không xây dựng định mức mới, trong khi cơ chế cho phép địa phương công bố giá riêng biệt lại là kẽ hở để các đơn vị tăng chi phí đầu tư xây dựng. Việc xây dựng định mức còn nặng cảm tính, chưa dựa trên những yếu tố thực tế như năng suất lao động, công nghệ..., gây khó khăn trong việc xác định chi phí đầu tư xây dựng. Đơn giá xây dựng công trình được xác định trên cơ sở giá thị trường hoặc định mức xây dựng và giá vật liệu, nhân công, máy thi công, các yếu tố chi phí cần thiết khác phù hợp với mặt bằng giá thị trường tại khu vực xây dựng. Tuy nhiên, việc điều tra, tổng hợp và tần suất ban hành lại phụ thuộc hoàn toàn vào năng lực bộ máy của cơ quan quản lý xây dựng địa phương. Chính vì vậy, việc làm này giữa các địa phương lại thực hiện khác nhau, ví dụ, Hà Nội ban hành khá thường xuyên, nhưng Bắc Ninh ngày 25/1/2017 mới ban hành Quyết định số 105/QĐ-UBND ban hành đơn giá xây dựng thay thế cho Văn bản số 386/UBND-XDCB ngày 24/3/2008 ra trước đó 9 năm!

Tại thời điểm thực hiện đề tài NCKH cấp Học viện (cuối năm 2019), chúng tôi đã có những đề nghị Bộ Xây dựng cần khẩn trương xây dựng và hoàn thiện về cơ bản nội dung chính của các phương pháp xác định định mức, giá xây dựng và dịch vụ hạ tầng kỹ thuật đô thị đảm bảo phù hợp với kinh tế thị trường cũng như thông lệ quốc tế để ban hành chính thức hướng dẫn áp dụng cho các đơn vị, dấu biết rằng đây là khó khăn lớn nhất trong đề án này. Khi có được hệ thống định mức hợp lý, khách quan được Nhà nước công bố, nó sẽ là điều kiện và là cơ sở để các đơn vị giao khoán, nhận khoán xem xét rà soát thực tế đơn vị mình để xây dựng được hệ thống định mức nội bộ cho việc giao và nhận khoán...

Đến nay, hệ thống định mức xây dựng gồm định mức cơ sở, định mức dự toán xây dựng công trình và định mức chi phí được quy định tại Điều 13 và Điều 14 Nghị định số 68/2019/NĐ-CP và thông tư 09,10/TT-BXD ngày 26/12/2019 của Bộ xây dựng hướng dẫn Phương pháp xác định định mức xây dựng theo hướng dẫn tại Phụ lục số 6, Phụ lục số 7 và Phụ lục số 8 ban hành kèm theo Thông tư này 09/TT-BXD. Ngày 10/6/2020, Bộ Xây dựng đã có công văn 2795/BXD-KTXD về việc tổng hợp danh mục định mức xây dựng

chuyên ngành, đặc thù phục vụ xây dựng hệ thống cơ sở dữ liệu. Bộ Xây dựng đang xây dựng hệ thống cơ sở dữ liệu về định mức và giá xây dựng nhằm đảm bảo sự thống nhất, đủ độ tin cậy để phục vụ quản lý định mức và giá xây dựng xuyên suốt từ Bộ Xây dựng, các Bộ quản lý công trình xây dựng chuyên ngành và các địa phương. Các cơ quan, địa phương liên quan đã khẩn trương hoàn thành nhiệm vụ rà soát định mức cho các công tác xây dựng chuyên ngành, đặc thù đã được Thủ tướng Chính phủ giao tại Đề án nêu trên và ban hành theo quy định tại Nghị định số 68/2019/NĐ-CP ngày 14/8/2019 của Chính phủ về quản lý chi phí đầu tư xây dựng. Các cơ quan đã, đang cung cấp các Quyết định đã ban hành hoặc công bố (còn hiệu lực) đối với định mức xây dựng chuyên ngành, đặc thù thuộc phạm vi quản lý nhà nước của mình và file mềm (bản điện tử) chi tiết các định mức kèm theo Quyết định gửi về Bộ Xây dựng để tổng hợp toàn ngành phục vụ cho đề án.

+ *Khuyến nghị về chính sách và các thủ tục hành chính.*

Nhà nước mà cụ thể là các Bộ ngành liên quan cần ban hành các qui định:

- Rút ngắn thời gian thanh tra, kiểm tra, giảm thiểu các thủ tục hành chính không cần thiết, gây phiền hà cho doanh nghiệp.

- Giảm thiểu các báo cáo hàng tháng, quý đối với doanh nghiệp. Điều chỉnh và thay các biểu mẫu báo cáo giấy bằng các phần mềm kê khai trực tuyến.

- Công khai sớm thông tin và thủ tục đấu thầu đối với các công trình, dự án sử dụng vốn nhà nước để các doanh nghiệp vừa và nhỏ có điều kiện tiếp cận thông tin sớm hơn.

- Bổ sung vốn kịp thời cho các dự án thuộc nguồn vốn ngân sách nhà nước, đẩy nhanh thủ tục giải ngân đối với công trình đã hoàn thành, tránh tình trạng nợ đọng thanh toán cho các công trình kéo dài làm ảnh hưởng đến quá trình quay vòng vốn của doanh nghiệp.

+ *Và một số khuyến nghị khác*

Kết luận: Có thể nói, tổ chức sản xuất trong các doanh nghiệp xây lắp ở nước ta hiện nay theo các phương thức khoán sản phẩm xây lắp cho các đơn vị cơ sở, các xí nghiệp, tổ đội thi công là phương thức quản lý thích hợp với cơ chế thị trường. Kiểm soát chi phí sản xuất được coi là vấn đề cốt lõi của công tác kế toán doanh thu - chi phí - kết quả của các DN XD, là điều kiện quan trọng để giúp cho các đơn vị nắm bắt được tình hình thực hiện các định mức về chi phí vật tư, nhân công, máy thi công...được coi là nội dung căn bản nhất trong tổ chức giao khoán cho các đơn vị nhận khoán. Bài viết trên đây là một phần trong nội dung cơ bản của đề tài NCKH cấp Học viện tháng 12 năm 2019: "*Tác động của cơ chế khoán đến tổ chức kế toán doanh thu - chi phí - kết quả tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*" mà nhóm tác giả muốn chia sẻ đến người đọc để góp phần làm sáng tỏ thêm những vấn đề lý luận và thực tiễn đặt ra. Ban đề tài cũng mong muốn nhận được sự

chia sẻ, trao đổi tại hội thảo khoa học Khoa Kế toán để vấn đề nghiên cứu thực tế được hiểu một cách sâu sắc và đầy đủ hơn.

NGHIÊN CỨU CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN MỐI QUAN HỆ GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ Ở VIỆT NAM

TS. Nguyễn Thu Hiền – BM Kế toán quản trị

Tóm tắt

Mục tiêu của nghiên cứu nhằm phân tích, đánh giá mối quan hệ giữa hệ kế toán và thuế thông qua việc tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước, kết hợp với phân tích các quy định cụ thể ở Việt Nam. Nghiên cứu đã xác định được 17 yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế. Cùng với đó, nghiên cứu sử dụng phương pháp đánh giá và phân loại của Lamb & cộng sự để phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy, ở Việt Nam hiện nay mối quan hệ giữa kế toán và thuế đang chuyển dịch sang độc lập hơn (số trường hợp I - độc lập giữa kế toán và thuế chiếm tỉ trọng nhiều hơn). Thông qua kết quả nghiên cứu, các nhà hoạch định chính sách có thể nhận diện được vị trí của mối quan hệ giữa kế toán và thuế từ đó đưa ra những quyết sách nhằm điều chỉnh mối quan hệ này phù hợp quá trình hội nhập và phát triển nền kinh tế trong điều kiện cụ thể của Việt Nam.

Từ khóa: kế toán, thuế, mối quan hệ, ảnh hưởng, yếu tố.

1. Đặt vấn đề

Mối quan hệ giữa kế toán và thuế là một chủ đề thu hút ngày càng nhiều sự quan tâm của các nhà nghiên cứu trên thế giới thông qua rất nhiều cuộc thảo luận, bài báo và phân tích đã được thực hiện để tìm hiểu ảnh hưởng, tồn tại mối quan hệ giữa chúng. Để giải quyết mối quan hệ giữa hệ thống kế toán và các quy định về thuế không chỉ là công việc quan trọng của cơ quan thuế và doanh nghiệp, mà còn có ảnh hưởng lớn đến sự phát triển của nền kinh tế quốc dân. Hệ thống kế toán và luật thuế là hai hệ thống chính sách quan trọng của một quốc gia. Mục đích của kế toán thường được cho là cung cấp cho các bên quan tâm thông tin liên quan đến quản lý, kiểm soát và ra quyết định. Trong khi mục đích của thuế là tạo nguồn thu cho một quốc gia; tài trợ cho chi tiêu công và là một công cụ điều tiết nền kinh tế vĩ mô của mỗi quốc gia. Mối quan hệ giữa kế toán và thuế phát triển theo từng giai đoạn và từng quốc gia khác nhau trên thế giới. Ở Việt Nam, trong thời kỳ kinh tế kế hoạch hóa tập trung (trước năm 1986) thuế và kế toán theo mô hình Liên Xô, cùng phục vụ cho mục đích chung của Nhà nước. Từ năm 1986 trở đi, kinh tế Việt Nam chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, hệ thống kế toán và thuế đã có những bước chuyển biến và được cải cách rất nhiều. Cho đến nay, kế toán và thuế ở Việt Nam có những bước phát triển mới khi sự tách biệt bắt đầu gia tăng và sự tách biệt này là cần thiết. Để đánh giá sự tách biệt giữa kế toán và thuế, nghiên cứu này tập trung phân tích

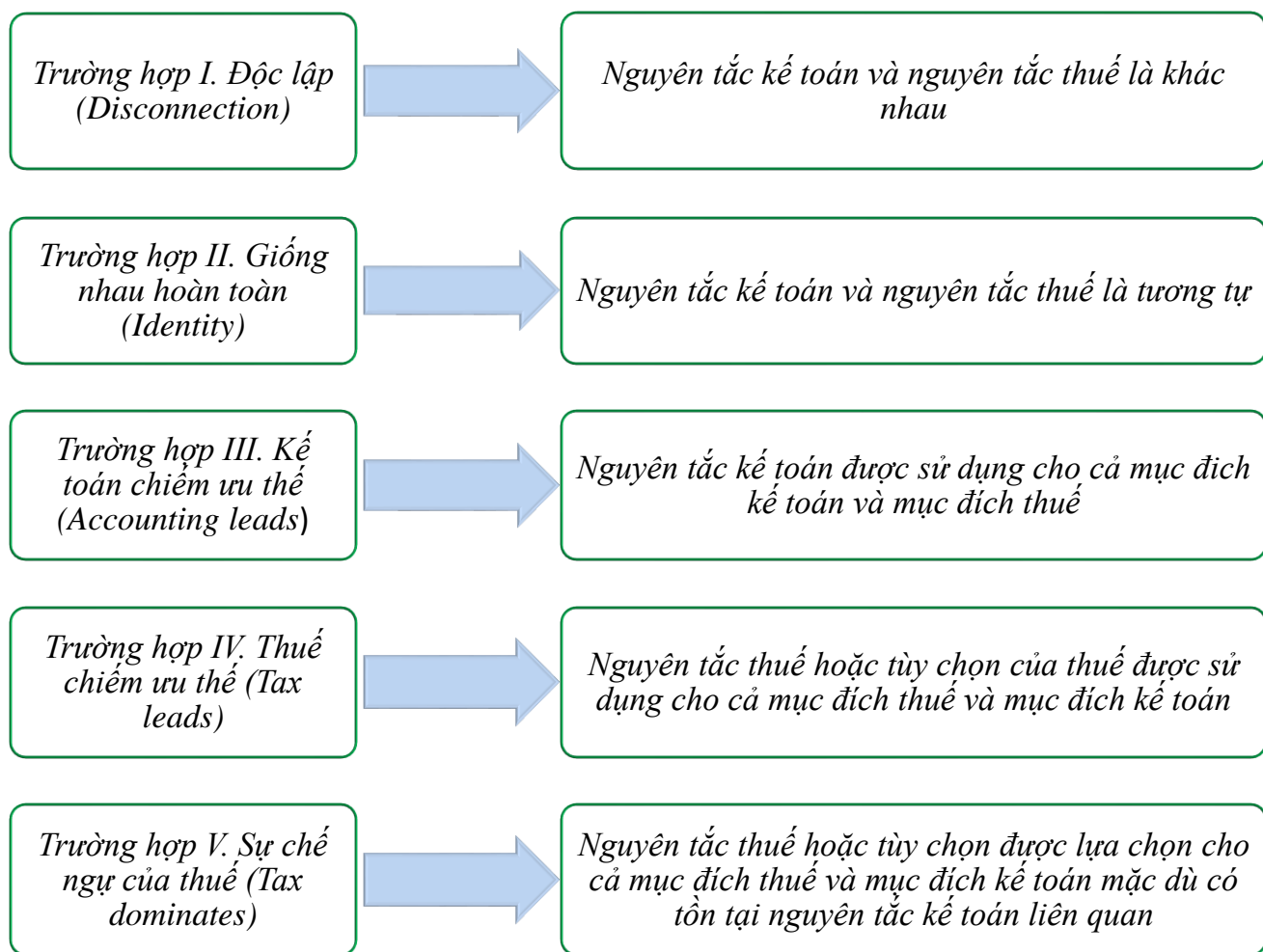
mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam trong giai đoạn hiện nay thông qua các yếu tố ảnh hưởng, từ đó nghiên cứu cho thấy mối quan hệ này ở Việt Nam như thế nào? trên cơ sở đó đưa ra một số kết luận.

2. Mối quan hệ giữa kế toán và thuế

Trong thời gian qua có khá nhiều nghiên cứu khác nhau được thực hiện để tìm hiểu sự tồn tại của mối quan hệ giữa kế toán và thuế tại các quốc gia trên thế giới. Nhìn chung đều cho rằng mối quan hệ này phát triển khác nhau giữa các quốc gia, các giai đoạn và bối cảnh lịch sử của từng quốc gia. Giữa kế toán và thuế tồn tại hai mối quan hệ cơ bản khác nhau, đó là quan hệ “độc lập” và “phụ thuộc” (Hoogendoorn, 1996). Mặc dù mối quan hệ phụ thuộc hay độc lập giữa kế toán và thuế ở các mức độ khác nhau nhưng nhìn chung mối quan hệ vẫn được cho là giống nhau, bởi khi đề cập đến mức độ độc lập, không có nghĩa là không có ảnh hưởng giữa kế toán và thuế, mà chỉ là mức độ tác động của mối quan hệ này rất yếu. Các nguyên tắc kế toán và các quy định về thuế là hai khái niệm được phát triển, áp dụng bởi hai cơ quan khác nhau nên các nguyên tắc thường không đồng nhất do hướng đến các mục đích khác nhau (Duhaxhiu & Kapllani, 2012) dẫn đến các quy định khác nhau. Tuy nhiên, mối quan hệ giữa kế toán và thuế không bao giờ có sự độc lập hoàn toàn, chúng luôn luôn chi phối lẫn nhau mặc dù nó thể hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, và các nguyên tắc kế toán làm cơ sở cho việc xác định nghĩa vụ thuế (Alley & James, 2005) và kế toán bị ảnh hưởng bởi thuế (Fekete & cộng sự, 2012). Như vậy, có thể khẳng định rằng trong thực tế có sự phụ thuộc của kế toán vào thuế và ngược lại. Mối quan hệ giữa kế toán và thuế có thể tồn tại ở những dạng sau: thiết lập các nguyên tắc của hệ thống này phù hợp với các nguyên tắc của hệ thống kia, mức độ của sự liên kết và sự giống nhau giữa hai hệ thống.

Trên thực tế, mối quan hệ giữa kế toán và thuế phức tạp hơn nhiều do có sự khác biệt về nhận thức hoặc cách tiếp cận, xử lý. Mối quan hệ giữa kế toán và thuế được coi là đặc trưng đánh dấu sự tiến bộ, vì cả thuế và kế toán chi phối lẫn nhau (Shaviro, 2009) và luôn luôn tồn tại mối quan hệ giữa chúng (Cuzdriorean, 2010). Mối quan hệ giữa kế toán và thuế có thể thay đổi với các mức độ khác nhau tùy thuộc vào từng quốc gia (do sự khác biệt về kế toán giữa các quốc gia) cũng như quy mô của các doanh nghiệp.

Lamb & cộng sự (1998) đã phát triển một phương pháp đánh giá mức độ của mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở các quốc gia khác nhau, và phân loại thành năm trường hợp như trong Sơ đồ 1.



Sơ đồ 1. Mô hình nghiên cứu mức độ mối quan hệ giữa kế toán và thuế

Nguồn: Tổng hợp từ nghiên cứu của Lamb & cộng sự (1998)

Lamb & cộng sự (1998) đã phân loại mối quan hệ giữa kế toán và thuế để phản ánh mức độ của mối quan hệ giữa kế toán và thuế như sau: trường hợp I (độc lập - disconnection), trong đó các quy tắc kế toán và thuế là khác nhau và được áp dụng khác nhau tùy thuộc vào loại được đề cập (các quy tắc kế toán cho lợi nhuận kế toán và quy tắc thuế đối với lợi nhuận tính thuế); trường hợp II (giống nhau hoàn toàn – identity), nơi kế toán và thuế phải tuân theo cùng một nguyên tắc; trường hợp III (kế toán chiếm ưu thế - accounting leads), trong trường hợp này các nguyên tắc kế toán được sử dụng trong cả việc xác định lợi nhuận kế toán và thuế (kế toán dẫn dắt), các nguyên tắc kế toán quy định cụ thể hơn so với nguyên tắc thuế; trường hợp IV (thuế chiếm ưu thế - tax leads), trong đó lợi nhuận kế toán được xác định theo các nguyên tắc kế toán và thuế, và lợi nhuận thuế theo các nguyên tắc thuế, nguyên tắc thuế quy định chi tiết hơn nhiều so với các nguyên tắc kế toán; cuối cùng trường hợp V (sự chế ngự của thuế - tax dominates), trường hợp này các nguyên tắc thuế được sử dụng để xác định thuế và lợi nhuận kế toán.

3. Các yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam.

3.1. Cơ sở xác định các yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế

Lamb & cộng sự (1998) dựa trên 15 yếu tố ảnh hưởng của mối quan hệ kế toán - thuế (bao gồm: ghi nhận và định giá tài sản cố định; cho thuê tài chính và hoạt động; khấu hao tài sản cố định; dự phòng phải trả, tài sản và nợ tiềm tàng; trợ cấp và hỗ trợ; chi phí nghiên cứu và phát triển; định giá hàng tồn kho; hợp đồng dài hạn; chi phí lãi vay; các giao dịch bằng ngoại tệ; lợi thế thương mại không do hợp nhất; lương hưu; thay đổi chính sách kế toán và sai sót trọng yếu; phạm vi của thực thể kế toán; tiền phạt, quyên góp từ thiện, chi phí giải trí) để đánh giá mức độ của mối quan hệ giữa kế toán - thuế và phân loại mối quan hệ này thành năm trường hợp (Sơ đồ 1). Khi phân tích mối quan hệ giữa kế toán và thuế đối với các công ty niêm yết của Tây Ban Nha, Gallegro (2004) đã xác định các yếu tố, bao gồm: chi phí thuế thu nhập, chế độ phúc lợi, dự phòng lương hưu, khấu hao nhanh, hoặc miễn thuế tái đầu tư như là những điểm của sự khác biệt giữa kế toán và lợi nhuận thuế. Tiếp tục phát triển và hoàn thiện phương pháp nghiên cứu của Lamb & cộng sự (1998), Nobes & Schwencke (2006) đã xây dựng mô hình phát triển và đánh giá mức độ của mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Na Uy và đề xuất bổ sung thêm yếu tố sự suy giảm giá trị tài sản cố định và đo lường tài sản tài chính so với nghiên cứu của Lamb & cộng sự (1998).

Ở Việt Nam, dựa vào phương pháp của Lamb & cộng sự (1998), Nobes & Schwencke (2006), Nguyễn Công Phương (2010) đã thực hiện nghiên cứu về mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam và đề xuất bổ sung, điều chỉnh những yếu tố được sử dụng để đánh giá mối liên hệ giữa kế toán và thuế cho phù hợp với quy định đặc thù ở Việt Nam, bao gồm: nợ tiềm tàng và dự phòng nợ phải trả; lợi thế thương mại do hợp nhất; ghi nhận doanh thu bán hàng; chi phí trích trước, chi phí phân bổ, tỷ lệ trích các khoản dự phòng; và chi phí tiếp thị, quảng cáo, khuyến mãi, hội họp....

Trên cơ sở tổng hợp các nghiên cứu, đồng thời để phù hợp với các quy định của Việt Nam, nghiên cứu đã xác định được 17 yếu tố điển hình ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế. Cụ thể được trình bày trong Sơ đồ 2.

Các yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế	(1) Đo lường giá trị của TSCĐ
	(2) Khấu hao tài sản cố định
	(3) Phân loại thuế tài sản
	(4) Trợ cấp và hỗ trợ
	(5) Nợ tiềm tàng và dự phòng nợ phải trả
	(6) Chi phí nghiên cứu và triển khai
	(7) Giá trị hàng tồn kho
	(8) Chi phí lãi vay
	(9) Các giao dịch bằng ngoại tệ
	(10) Lợi thế thương mại do hợp nhất
	(11) Trợ cấp trợ giá của chính phủ
	(12) Thay đổi chính sách kế toán ước tính kế toán và sai sót trọng yếu
	(13) Phạm vi của thực thể kế toán và đối tượng nộp thuế
	(14) Tiền phạt, bồi thường, ủng hộ từ thiện, chi phí giải trí
	(15) Ghi nhận doanh thu bán hàng
	(16) Ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính
	(17) Chi phí trích trước, chi phí phân bổ, tỷ lệ trích các khoản dự phòng

Sơ đồ 2. Các yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ các nghiên cứu

3.2. Phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam

Trên cơ sở 17 yếu tố điển hình đã được xác định trong Sơ đồ 2, nghiên cứu tiếp tục phân tích các yếu tố này ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam dựa vào phương pháp đánh giá và phân loại của Lamb & cộng sự (1998), cụ thể:

(1) Đo lường giá trị tài sản cố định (TSCĐ)

Về cơ bản, kế toán và thuế đều áp dụng nguyên tắc giá gốc để ghi nhận nguyên giá TSCĐ. Tuy nhiên, mối quan hệ giữa kế toán và thuế là độc lập trong trường hợp xác định và hoàn thuế GTGT đối với xe ô tô từ 9 chỗ ngồi trở xuống, thuế GTGT không được khấu trừ

đối với hóa đơn có tổng thanh toán từ 20 triệu trở lên mà không chuyển khoản. Còn lại số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ doanh nghiệp được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc tính vào nguyên giá của tài sản cố định (Bộ Tài chính, 2014b; Bộ Tài chính, 2013b).

(2) Khấu hao tài sản cố định

Kế toán cho phép áp dụng các phương pháp khấu hao linh hoạt (khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần, khấu hao theo số lượng sản phẩm) thì thuế chỉ thừa nhận phương pháp khấu hao đường thẳng, muốn áp dụng các phương pháp khác cần phải thỏa mãn đồng thời các điều kiện và đăng ký với cơ quan thuế. Mặt khác, trích khấu hao nhanh vượt 2 lần mức quy định tại khung thời gian sử dụng tài sản cố định thì phần trích vượt mức khấu hao nhanh (quá 2 lần) không được tính vào chi phí hợp lý khi tính thuế thu nhập trong kỳ (Bộ Tài chính, 2013a). Như vậy, có thể thấy trong khấu hao tài sản cố định, thuế thường quy định cụ thể hơn so với kế toán và kế toán dựa vào thuế.

(3) Phân loại thuê tài sản

Phân loại thuê tài sản được căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê. Rủi ro bao gồm khả năng thiệt hại từ việc không tận dụng hết năng lực sản xuất hoặc lạc hậu về kỹ thuật và sự biến động bất lợi về tình hình kinh tế ảnh hưởng đến khả năng thu hồi vốn. Lợi ích là khoản lợi nhuận ước tính từ hoạt động của tài sản thuê trong khoảng thời gian sử dụng kinh tế của tài sản và thu nhập ước tính từ sự gia tăng giá trị tài sản hoặc giá trị thanh lý có thể thu hồi được (Bộ Tài chính, 2002a). Phân loại thuê tài sản trong thuế không có những quy định rõ ràng nên cũng dựa vào nguyên tắc này, hay nói cách khác thuế dựa vào kế toán trong việc phân loại thuê tài sản.

(4) Trợ cấp và hỗ trợ

Các khoản trợ cấp và hỗ trợ đều được coi là 1 khoản thu nhập khác. Theo quy định trong kế toán các khoản hỗ trợ, trợ cấp của các tổ chức bên ngoài nếu có đầy đủ chứng từ hợp lý đều phải ghi nhận vào thu nhập khác (Bộ Tài chính, 2014a). Tuy nhiên, trong thuế quy định chi tiết hơn các khoản trợ cấp và hỗ trợ, như “Quà biếu, quà tặng bằng tiền, bằng hiện vật; thu nhập nhận được bằng tiền, bằng hiện vật từ các nguồn tài trợ; thu nhập nhận được từ các khoản hỗ trợ tiếp thị, hỗ trợ chi phí, chiết khấu thanh toán, thưởng khuyến mại và các khoản hỗ trợ khác. Các khoản thu nhập nhận được bằng hiện vật thì giá trị của hiện vật được xác định bằng giá trị của hàng hóa, dịch vụ tương đương tại thời điểm nhận đều được xác định là một khoản thu nhập khác khi tính thu nhập chịu thuế” (Bộ Tài chính, 2014b). Như vậy, trong trường hợp này kế toán dựa vào thuế.

(5) Nợ tiềm tàng và dự phòng nợ phải trả

Trong kế toán quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng thực hiện theo VAS 18 - Giá trị ghi nhận một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất (Bộ Tài chính, 2005b) hay nói cách khác việc ghi nhận các khoản dự phòng thông qua ước tính kế toán. Tuy nhiên, trong thuế quy định cụ thể và hướng dẫn chi tiết hơn về trích lập và xử lý các khoản dự phòng (Bộ Tài chính, 2019). Như vậy, trong trường hợp này kế toán dựa vào thuế.

(6) Chi phí nghiên cứu và phát triển

Trong trường hợp này, thuế dựa vào kế toán, do việc ghi nhận chi phí nghiên cứu và triển khai trong kế toán quy định chi tiết hơn so với các quy định của thuế, cụ thể: chi phí nghiên cứu và chi phí cho giai đoạn triển khai không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình được ghi nhận ngay là chi phí sản xuất kinh doanh (Bộ Tài chính, 2014a).

(7) Giá trị hàng tồn kho

Đối với giá gốc hàng nhập kho: Trong kế toán việc ghi nhận chi phí phát sinh theo giá thực tế. Tuy nhiên, thuế lại có sự khác nhau trong việc xác định chi phí thu mua hàng hóa dịch vụ của doanh nghiệp, điều này dẫn đến sự khác nhau trong việc ghi nhận giữa kế toán và thuế. Thuế có quy định rõ các trường hợp nào không được lập bảng kê thanh toán để xác định giá mua của hàng hóa và các trường hợp mua hàng đó sẽ được xác định căn cứ giá thị trường tại thời điểm mua hàng (Bộ Tài chính, 2014b).

Tính giá hàng xuất kho: Kế toán có quy định chi tiết liên quan đến việc tính giá và phương pháp tính giá hàng xuất kho, bao gồm cả phân bổ giá trị công cụ dụng cụ (Bộ Tài chính, 2001a). Tuy nhiên, theo Quốc hội (2008) thì định mức tiêu hao nguyên vật liệu cần đăng ký với cơ quan thuế mới được xác định là chi phí hợp lý. Ngoài ra, các quy định của thuế cũng được cụ thể như kế toán nhưng lại khác nhau giữa kế toán và thuế nên có sự độc lập với nhau (ví dụ quy định về phân bổ giá trị công cụ dụng cụ và bao bì luân chuyển không quá 3 năm (Bộ Tài chính, 2014b)). Vì vậy, trong trường hợp này giữa kế toán và thuế là độc lập nhau.

(8) Chi phí lãi vay

Theo VAS 16 “Các chi phí đi vay được vốn hoá khi doanh nghiệp chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và chi phí đi vay có thể xác định được một cách đáng tin cậy” (Bộ Tài chính, 2002b) trong khi Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn của thuế không đề cập đến trường hợp này. Đối với chi phí lãi vay phần tính vào chi phí SXKD có sự độc lập tương đối giữa kế toán và thuế, cụ thể: theo VAS 16 – Chi phí đi vay và các Chế độ kế toán ghi nhận chi phí đi vay, còn thuế luôn cần đảm bảo tính “hợp lý” với lãi suất quy định không vượt quá một mức chuẩn quy định của Nhà nước (chi

phí trả lãi vay vốn sản xuất kinh doanh tối đa không vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản của Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay (Bộ Tài chính, 2015).

(9) Các giao dịch bằng ngoại tệ

Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là tài sản, nợ phải trả: Là tỷ giá mua, bán ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Đối với các khoản ngoại tệ gửi ngân hàng thì tỷ giá thực tế khi đánh giá lại là tỷ giá mua của chính ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản ngoại tệ (Bộ Tài chính, 2016), còn trong thuế quy định doanh nghiệp có doanh thu, chi phí và thu nhập khác bằng ngoại tệ thì phải quy đổi theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng tại thời điểm phát sinh doanh thu, chi phí, thu nhập khác bằng ngoại tệ (Quốc hội, 2013; Bộ Tài chính, 2013b và Bộ Tài chính, 2014b). Ngoài ra, kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ (kể cả chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của các doanh nghiệp không do Nhà nước nắm giữ 100% vốn Điều lệ) được ghi nhận ngay vào chi phí tài chính (TK 635) hoặc doanh thu hoạt động tài chính (TK 515) mà không ghi nhận trên tài khoản 413 - chênh lệch tỷ giá hối đoái (Bộ Tài chính, 2016). Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phản ánh trên tài khoản 413 sau đó kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại vào chi phí tài chính (TK 635), hoặc doanh thu hoạt động tài chính (TK 515) (Bộ Tài chính, 2014a). Tuy nhiên, thuế quy định phải phân bổ và kết chuyển dần vào chi phí. Điều này cho thấy kế toán và thuế độc lập.

(10) Lợi thế thương mại do hợp nhất

Việc xác định và xử lý lợi thế thương mại được quy định chi tiết trong kế toán (Bộ Tài chính, 2005c và Bộ Tài chính, 2014c), cụ thể: đối với lợi thế thương mại dương, lợi thế thương mại sẽ được ghi nhận ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc phải được phân bổ dần kể từ ngày ghi nhận. Trong trường hợp lợi thế thương mại âm, lợi thế thương mại sẽ phải ghi nhận vào thu nhập khác trong kỳ tại kỳ hợp nhất và sẽ ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán. Tuy nhiên, Thuế có quy định nhưng chưa rõ ràng về việc xác định khoản mục này vì báo cáo tài chính hợp nhất chưa được sử dụng cho mục tiêu thuế. Do vậy, đối với trường hợp này có sự độc lập giữa kế toán và thuế.

(11) Trợ cấp trợ giá của chính phủ

Theo chế độ kế toán, “Đối với doanh nghiệp thực hiện nhiệm vụ cung cấp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ theo yêu cầu của Nhà nước, được Nhà nước trợ cấp, trợ giá theo quy định thì doanh thu trợ cấp, trợ giá là số tiền được Nhà nước chính thức thông báo, hoặc thực tế trợ cấp, trợ giá” (Bộ Tài chính, 2014a), trong khi đó Luật thuế quy định thì phải có

hóa đơn, chứng từ hợp lệ theo quy định của pháp luật mới được xác định là doanh thu để tính thu nhập chịu thuế (Quốc hội, 2013). Do vậy, giữa kế toán và thuế tồn tại mối quan hệ độc lập.

(12) Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót trọng yếu

Đối với trường hợp này thì thuế dựa vào kế toán, bởi kế toán quy định và hướng dẫn rõ các nguyên tắc, phương pháp kế toán và việc xử lý khi có thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót trọng yếu để doanh nghiệp lập và trình bày báo cáo tài chính (Bộ Tài chính, 2005a), nhưng trong thuế không có hướng dẫn và quy định chi tiết về vấn đề này.

(13) Phạm vi của thực thể kế toán và đối tượng nộp thuế

Do mục tiêu của hệ thống kế toán và hệ thống thuế là khác nhau dẫn đến các quy định khác nhau, vì vậy giữa kế toán và thuế là độc lập. Theo Luật kế toán, đơn vị kế toán là cơ quan, tổ chức, đơn vị có lập báo cáo tài chính, có trách nhiệm cung cấp thông tin, tài liệu kế toán kịp thời, đầy đủ, trung thực, minh bạch cho cơ quan, tổ chức, cá nhân theo quy định của pháp luật (Quốc hội, 2015). Theo Luật thuế, mọi tổ chức, hộ gia đình, hộ kinh doanh, cá nhân, hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ mang lại thu nhập thì phải nộp thuế.

(14) Tiền phạt, bồi thường, ủng hộ từ thiện, chi phí giải trí

Trong kế toán những khoản này được xem là một khoản chi phí và được ghi nhận vào chi phí khác (Bộ Tài chính, 2014a). Tuy nhiên, đối với Thuế những khoản chi phí này không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế do không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh (Bộ Tài chính, 2015). Do vậy, tồn tại mối quan hệ độc lập giữa kế toán và thuế.

(15) Ghi nhận doanh thu bán hàng

Về cơ bản việc ghi nhận doanh thu bán hàng theo kế toán và doanh thu tính thu nhập chịu thuế theo thuế có sự độc lập với nhau, bởi doanh thu theo kế toán là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, và được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được (Bộ Tài chính, 2001b). Trong khi đó, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ tiền bán hàng hóa, tiền gia công, tiền cung cấp dịch vụ bao gồm cả khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội mà doanh nghiệp được hưởng không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền và phải được tính bằng đồng Việt Nam. Nếu có doanh thu bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo quy định (Bộ Tài chính, 2014b; Quốc hội, 2013). Điều này được cụ thể hóa trong một số trường hợp điển hình như sau: (i) đối với doanh thu bán hàng thông thường căn cứ để ghi nhận doanh thu kế toán và doanh thu tính thuế có thể khác nhau tùy vào từng tình huống

cụ thể. Doanh thu tính thuế chỉ được sử dụng để xác định số thuế phải nộp theo luật định; Doanh thu ghi nhận trên sổ kế toán để lập Báo cáo tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán và tùy theo từng trường hợp không nhất thiết phải bằng số đã ghi trên hóa đơn bán hàng (Bộ Tài chính, 2014a). Tuy nhiên trong thuế phải đảm bảo căn cứ ghi nhận “hợp pháp, hợp lý”; (ii) doanh thu theo tiến độ thực hiện, kế toán ghi nhận theo nguyên tắc phù hợp còn thuế cho phép sử dụng doanh thu phân bổ cho số năm hoặc toàn bộ doanh thu trả tiền một lần (Bộ Tài chính, 2014b); (iii) doanh thu nội bộ, trong khi kế toán quy định rõ các trường hợp hạch toán và ghi nhận khác nhau đối với trường hợp doanh thu nội bộ (Bộ Tài chính, 2014a). Thuế lại ghi nhận theo giá bán cùng loại hoặc tương đương trên thị trường tại thời điểm trao đổi, tiêu dùng nội bộ (Bộ Tài chính, 2014b); (iv) doanh thu bán hàng trả chậm, trả góp, kế toán quy định đối với doanh thu từ tiền lãi bán hàng trả chậm, trả góp sẽ được ghi nhận vào doanh thu chưa thực hiện, định kỳ sẽ được phân bổ dần và ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính (Bộ Tài chính, 2014a). Tuy nhiên, thuế quy định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế đối với hàng hóa, dịch vụ bán theo phương thức trả góp, trả chậm là tiền bán hàng hóa, dịch vụ trả tiền một lần, không bao gồm tiền lãi trả góp, tiền lãi trả chậm (Bộ Tài chính, 2014b).

(16) Ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính

Đối với việc ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính các quy định của thuế về thu nhập khác chi tiết cụ thể hơn (Bộ Tài chính, 2014b và Bộ Tài chính, 2015) và có những nội dung khác biệt so với kế toán (Bộ Tài chính, 2014a), như trường hợp ghi nhận từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn bao gồm cả tiền lãi trả chậm, lãi trả góp, phí bảo lãnh tín dụng và các khoản phí khác trong hợp đồng cho vay vốn: “Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh cao hơn các khoản chi trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính vào thu nhập khác khi xác định thu nhập chịu thuế. Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh thấp hơn các khoản chi trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại giảm trừ vào thu nhập sản xuất kinh doanh chính khi xác định thu nhập chịu thuế” (Bộ Tài chính, 2014b). Trong khi đó kế toán vẫn được ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính trừ chi phí tài chính khi xác định thu nhập từ hoạt động tài chính. Đối với cổ tức và lợi nhuận được chia sau ngày đầu tư thuộc danh mục thu nhập được hưởng ưu đãi thuế (Bộ Tài chính, 2014b), nhưng kế toán vẫn ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính. Ngoài ra, một số các quy định khác như lãi tiền gửi, chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ...được xác định rõ trong các quy định của thuế. Như vậy, trong trường hợp này kế toán và thuế có sự độc lập tương đối

(17) Chi phí trích trước, chi phí phân bổ, tỷ lệ trích các khoản dự phòng

Trong kế toán các khoản chi phí trích trước, chi phí phân bổ dựa vào nguyên tắc phù hợp nhưng chi tiết về mức phân bổ, thời gian phân bổ hay mức trích trước không được cụ thể hóa. Đối với thuế, khi xác định chi phí được khấu trừ thuế trong kỳ, thuế quy định chi tiết cụ thể về tỷ lệ, mức và thời gian phân bổ cũng như trích trước chi phí. Việc trích lập và xử lý các khoản dự phòng làm cơ sở xác định khoản chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp phải tuân thủ quy định của thuế (Bộ Tài chính, 2019).

4. Kết Luận

Do kế toán và thuế là hai hệ thống chính sách quan trọng của các quốc gia. Vì vậy trong thời gian qua có khá nhiều nghiên cứu về mối quan hệ giữa kế toán và thuế được thực hiện tại các quốc gia trên thế giới. Về cơ bản mối quan hệ này nhìn chung được cho là giống nhau, bởi giữa chúng không bao giờ có sự độc lập hoàn toàn mà luôn luôn chi phối lẫn nhau. Ở Việt Nam, để phù hợp với xu thế hội nhập nền kinh tế khu vực và thế giới thì chủ trương hoàn thiện thể chế và chính sách, trong đó có chính sách kế toán và thuế là cần thiết. Việc tách biệt giữa hai hệ thống này nhằm phục vụ nhu cầu của người sử dụng thông tin đa dạng trên thị trường chứng khoán, yêu cầu từ đầu tư nước ngoài... đã được chuyển tải trong các văn bản, quy định. Tuy nhiên, sự tách biệt quá lớn và thay đổi quá nhanh có thể khiến cho thực tiễn không đáp ứng nổi, dẫn đến sự không phù hợp của chính sách, gây khó khăn cho sự phát triển của nền kinh tế quốc dân. Nghiên cứu này tập trung phân tích và đánh giá mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam dựa trên 17 yếu tố điển hình ảnh hưởng đến mối quan hệ này. Kết quả nghiên cứu cho thấy mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam đang dần dịch chuyển sang giai đoạn độc lập (số trường hợp I - độc lập chiếm ưu thế với tỉ lệ nhiều hơn). Điều này tương đối phù hợp với quá trình phát triển của kinh tế Việt Nam qua các giai đoạn. Bên cạnh đó, kết quả nghiên cứu giúp các nhà hoạch định chính sách nhận diện được vị trí của mối quan hệ giữa kế toán và thuế, từ đó nhìn nhận đúng đắn hơn về mối quan hệ này ở Việt Nam so với các nước khác trên thế giới. Thông qua đó các nhà hoạch định chính sách có thể đưa ra những quyết sách nhằm điều chỉnh mối quan hệ giữa kế toán và thuế phù hợp với điều kiện cụ thể của Việt Nam trong giai đoạn hội nhập và phát triển nền kinh tế.

Tài liệu tham khảo

- Alley, C., & James, S. (2005). The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research.
- Bộ Tài chính (2001a). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 ban hành kèm theo Quyết định 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 01).

- Bộ Tài chính (2001b). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 ban hành kèm theo Quyết định 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 01).
- Bộ Tài chính (2002a). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 06 ban hành kèm theo Quyết định 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 02).
- Bộ Tài chính (2002b). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16 ban hành kèm theo Quyết định 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 02).
- Bộ Tài chính (2005a). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 29 ban hành kèm theo Quyết định 12/2005/QĐ-BTC ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 04).
- Bộ Tài chính (2005b). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18 ban hành kèm theo Quyết định 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 05).
- Bộ Tài chính (2005c). Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 11 ban hành kèm theo Quyết định 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 05).
- Bộ Tài chính (2013a). Thông tư 45/2013/TT-BTC ngày 25 tháng 4 năm 2013 hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.
- Bộ Tài chính (2013b). Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2013 hướng dẫn thi hành về thuế giá trị gia tăng và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế giá trị gia tăng.
- Bộ Tài chính (2014a). Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp.
- Bộ Tài chính (2014b). Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18 tháng 06 năm 2014 về việc hướng dẫn thi hành Nghị định 218/2013/NĐ-CP ngày 26 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp.
- Bộ Tài chính (2014c). Thông tư 202/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất.
- Bộ Tài chính (2015). Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22 tháng 06 năm 2015 về việc hướng dẫn về thuế Thu nhập doanh nghiệp tại nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành luật sửa đổi, bổ sung một số điều

của các luật về thuế và sửa đổi bổ sung một số điều của các nghị định về thuế và sửa đổi bổ sung một số điều của thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014, thông tư 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014, thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính.

- Bộ Tài chính (2016). Thông tư 53/2016/TT-BTC ngày 21 tháng 3 năm 2016 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp.
- Bộ Tài chính (2019). Thông tư 48/2019/TT-BTC ngày 08 tháng 8 năm 2019 hướng dẫn việc trích lập và xử lý các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, công trình xây dựng tại doanh nghiệp.
- Duhanxhiu, I., & Kapllani, V. (2012). The relationship between financial and tax accounting in Albania. *Romanian Economic Journal*, 15(43), 45-60.
- Fekete, Sz., Cuzdriorean, D., Albu, C.N. & Albu, N. (2012). Is indeed SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania. *African Journal of Business Management*, vol. 6, issue 6: 2318-2331.
- Gallego, I. (2004). The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 19(6); ABI/INFORM Global, 796
- Hoogendoorn, M. N. (1996). Accounting and taxation in Europe – a comparison overview. *European Accounting Review*, 5, 783-794.
- Lamb, M., Nobes, C., & Robert, A. (1998). Internatinal variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3), 173 - 188
- Nguyễn Công Phương (2010). Liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam. *Tạp chí kinh tế và phát triển*, số 239, tr.22 – 26.
- Nobes, C. & Schwencke, H. R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: a longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accounting Review*, 15(1), 63-87.
- Quốc hội (2008). Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp - luật số 14/2008/QH12, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XII, kỳ họp thứ 3 thông qua ngày 03 tháng 6 năm 2008.
- Quốc hội (2013). Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp - luật số 32/2013/QH13, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XIII, kỳ họp thứ 5 thông qua ngày 19 tháng 6 năm 2013.

Quốc hội (2015). Luật Kế toán – luật số 88/2015/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2015, Quốc hội nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam khoá XIII, kỳ họp thứ 10 thông qua ngày 20 tháng 11 năm 2015.

Shaviro, D. (2009). The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal. *The Georgetown Law Journal*, 97, pp. 423-484.

LỰA CHỌN CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN KHÔNG THẬN TRỌNG

TS. Bùi Thị Thu Hương – BM Kế toán tài chính

Hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp sẽ được thể hiện ra bên ngoài thông qua các số liệu tài chính trên các BCTC. Tuy nhiên, thông tin tài chính trên các BCTC có đảm bảo trung thực, hợp lý, đáng tin cậy hay không phụ thuộc khá nhiều vào lựa chọn chính sách kế toán.

Chính sách kế toán là hệ thống các nguyên tắc và phương pháp kế toán được các cơ quan quản lý chức năng của Nhà nước hoặc hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán nghiên cứu và ban hành nhằm hướng dẫn kế toán tại các doanh nghiệp vận dụng để xác định, đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và thông tin về luồng tiền của doanh nghiệp trên BCTC. Hệ thống các nguyên tắc và phương pháp kế toán của mỗi quốc gia, trong mỗi thời kỳ được nghiên cứu và xây dựng phù hợp với thực tế hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, của thị trường tài chính, thị trường vốn và trình độ phát triển nền kinh tế xã hội của quốc gia đó. Song theo xu hướng quốc tế, các nguyên tắc và phương pháp kế toán hướng tới việc ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC đảm bảo tính thích hợp và trung thực, bảo vệ quyền lợi những nhà tài trợ vốn cho doanh nghiệp (cổ đông và chủ nợ). Vì vậy, các nguyên tắc và phương pháp kế toán hướng tới ghi nhận các yếu tố của BCTC đảm bảo nguyên tắc thận trọng, giúp cho đối tượng sử dụng thông tin dự đoán được những rủi ro có thể xảy ra trong tương lai, từ đó giúp họ chủ động hơn trong phòng ngừa rủi ro.

Chính sách kế toán được quy định trong khung pháp lý về kế toán có nội dung linh hoạt để giúp cho kế toán viên, kiểm toán viên lựa chọn áp dụng phù hợp với đặc điểm, đặc thù hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, nhằm đảm bảo cung cấp thông tin trung thực, hợp lý và đáng tin cậy. Song trong thực tế, vì nhiều lý do khác nhau, doanh nghiệp có thể thực hiện lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng ảnh hưởng đáng kể đến thông tin trình bày trên BCTC, ảnh hưởng trọng yếu đến quyết định của người sử dụng thông tin.

Việc lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng thể hiện:

Một là, xác định và ghi nhận giá trị tài sản cao hơn giá trị có thể thu hồi thông qua việc không xác định và ghi nhận các khoản dự phòng tổn thất tài sản do giảm giá trị liên quan đến hàng tồn kho, nợ phải thu khó đòi, các khoản đầu tư tài chính, các tài sản cố định; vốn hóa các khoản chi phí không đủ điều kiện vốn hóa; ...

Chẳng hạn, công ty cổ phần Thủy sản Hùng Vương (HVG) công bố báo cáo tài chính kiểm toán hợp nhất niên độ kế toán kết thúc 30/9/2019 với mức lỗ 1.075 tỷ đồng, tăng 599 tỷ đồng so với báo cáo tự lập (tăng lên hơn 50%). Theo thuyết minh, các chi phí đội lên nhiều

sau kiểm toán do công ty hạch toán thiếu chi phí lãi vay và trích lập dự phòng phải thu khó đòi (không trích lập dự phòng tổn thất tài sản liên quan đến nợ phải thu khó đòi).

Hai là, xác định và ghi nhận các khoản doanh thu, thu nhập cao hơn thực tế thông qua việc ghi nhận doanh thu, thu nhập khi chưa đảm bảo chắc chắn thu được lợi ích kinh tế.

Chẳng hạn, CTCP Đầu tư và Công nghiệp Tân Tạo (ITA) công bố BCTC hợp nhất năm 2017 đã kiểm toán với số liệu lợi nhuận sau thuế giảm 47,3 tỷ đồng, từ mức 56 tỷ đồng xuống còn 8,7 tỷ đồng, tương ứng mức giảm đến 84%.

Nguyên nhân chính dẫn tới sự chênh lệch này do doanh thu thuần bị điều chỉnh giảm, chi phí giá vốn tăng, doanh thu tài chính giảm, chi phí tài chính tăng, còn chi phí quản lý doanh nghiệp lại được điều chỉnh giảm... Điểm đáng chú ý là trên BCTC kiểm toán, phần doanh thu từ cho thuê đất khu công nghiệp hiện đang hạch toán với số tiền 416 tỷ đồng – là phương án hạch toán toàn tiền thuê ghi nhận 1 lần, giá vốn ghi nhận không phù hợp. Còn nếu hạch toán theo phương án phân bổ đều trong thời hạn thuê đất, thì năm 2017 doanh thu từ mảng này chỉ hơn 14,7 tỷ đồng, dẫn tới công ty sẽ ghi nhận lỗ cả năm lên tới hơn 193 tỷ đồng.

Hoặc cuối năm 2016, CTCP Hàng không Vietjet (VJC) lần đầu công bố BCTC và gây bất ngờ cho nhiều người với con số doanh thu và lợi nhuận rất lớn, trong đó đáng chú ý là khoản doanh thu từ bán máy bay. BCTC năm 2016 cho biết, doanh thu từ bán máy bay đạt 11.709 tỷ đồng – chiếm hơn 40% tổng doanh thu của công ty. Điều này được Vietjet lý giải là từ hoạt động sale&leaseback (bán và thuê lại). Việc lựa chọn chính sách kế toán áp dụng cho giao dịch bán và thuê lại tài sản trong thời gian dài hạn, ghi nhận lãi lỗ ngay tại thời điểm bán về mặt bản chất sẽ là thiếu thận trọng bởi bán với giá cao thì sẽ thuê lại với giá cao, doanh nghiệp đang đẩy rủi ro vào những năm sau.

Ba là, xác định và ghi nhận thấp hơn giá trị các khoản nợ phải trả thông qua việc không ghi nhận các khoản dự phòng phải trả (các khoản nợ tiềm tàng không thể tránh được tại thời điểm lập BCTC), không ghi nhận các khoản nợ theo kế toán dồn tích (các khoản lãi vay trả vào ngày đáo hạn, các khoản lãi quá hạn... không được hạch toán trong BCTC tại ngày kết thúc kỳ kế toán)...

Bốn là, xác định và ghi nhận thấp hơn các khoản chi phí thông qua việc hạch toán thiếu các khoản chi phí như giá vốn, chi phí lãi vay, chi phí dự phòng, các khoản tổn thất khác....

Chẳng hạn, BCTC hợp nhất sau kiểm toán năm 2019 của HAG ghi nhận lãi ròng đạt gần 217 tỷ đồng, **giảm hơn 36 tỷ đồng so với báo cáo tự lập trước đó**. Theo thuyết minh BCTC của HAG, lý do của sự điều chỉnh này chủ yếu do công ty hạch toán thiếu chi phí tài chính, sau kiểm toán chi phí tài chính của HAG năm 2019 tăng gần 600 tỷ đồng trong khi doanh thu tài chính chỉ được điều chỉnh tăng hơn 63.6 tỷ đồng.

Hoặc Báo cáo tài chính năm 2017 của **Tổng công ty cổ phần Bia – Rượu – Nước giải khát Sài Gòn (Sabeco – SAB)** được kiểm toán bởi Công ty TNHH PwC (Việt Nam) cho thấy lợi nhuận sau thuế sau kiểm toán bị điều chỉnh giảm 189 tỷ đồng, từ mức 5.137 tỷ đồng xuống còn 4.948 tỷ đồng trong khi doanh thu thuần còn được điều chỉnh tăng gần 30 tỷ đồng. Nguyên nhân chính dẫn đến sự chênh lệch này do chi phí giá vốn bị điều chỉnh tăng 122 tỷ đồng, còn chi phí tài chính lại được điều chỉnh giảm 55 tỷ đồng, chi phí bán hàng tăng 24 tỷ đồng, chi phí quản lý doanh nghiệp tăng 82 tỷ đồng, ngoài ra thuế TNDN hoãn lại được điều chỉnh giảm một nửa, còn hơn 12 tỷ đồng. Đây là những nguyên nhân chính làm sau kiểm toán Sabeco "bay" mất 189 tỷ đồng lợi nhuận sau thuế.

Như vậy, việc áp dụng chính sách kế toán không thận trọng, thông tin trên BCTC sẽ sai lệch đáng kể (có trường hợp trên 50%), ảnh hưởng rất lớn đến quyết định của đối tượng sử dụng thông tin. Bởi, ở góc nhìn đầu tư chứng khoán thì BCTC là một trong những tài liệu quan trọng nhất để làm căn cứ đánh giá về bức tranh tài chính, kinh doanh của doanh nghiệp, xác định giá trị cổ phiếu trước khi ra quyết định của nhà đầu tư, nhất là với những nhà đầu tư nhỏ lẻ, khả năng tiếp cận trực tiếp hoạt động của doanh nghiệp bị hạn chế.

Tại các công ty chứng khoán, số liệu từ các báo cáo này cũng là cơ sở quan trọng để rà soát, đánh giá rủi ro và quyết định có hay không việc cho vay ký quỹ, tỷ lệ cho vay ký quỹ (nếu có), cũng như làm căn cứ rà soát thay đổi với các tỷ lệ, danh mục cho vay.

Các lý do của việc lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng

Việc lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng của kế toán viên và nhà quản lý doanh nghiệp có thể do vô tình hoặc cố ý xuất phát từ nhiều nguyên nhân, có thể kể đến một số nguyên nhân chủ yếu như:

Một là, do sự hiểu biết của kế toán và nhà quản lý doanh nghiệp về các nguyên tắc và phương pháp kế toán quy định trong các chuẩn mực và chế độ kế toán chưa đầy đủ dẫn đến vận dụng chưa phù hợp với thực tế tại doanh nghiệp.

Hai là, khi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp gặp khó khăn, bất lợi từ thị trường quốc tế, thị trường trong nước, chính sách vĩ mô của Nhà nước; thiên tai, dịch bệnh... việc lựa chọn chính sách kế toán tại các doanh nghiệp có xu hướng kém thận trọng nhằm công bố thông tin BCTC phù hợp hơn với ý muốn của nhà quản trị doanh nghiệp, cổ đông lớn thay vì bảo vệ quyền lợi cổ đông nói chung của doanh nghiệp.

Ba là, do hệ thống kế toán vận hành theo chuẩn mực cho phép công ty lựa chọn nhiều cách thức ghi nhận doanh thu, chi phí linh hoạt hơn hệ thống kế toán theo luật lệ trước đây. Bên cạnh đó, các nguyên tắc và phương pháp kế toán quy định trong hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán của Việt Nam còn có những nội dung chưa thận trọng, chưa phù hợp với thông lệ quốc tế như hướng dẫn về ghi nhận bán và thuê lại tài sản; ghi nhận

và trình bày tài sản dài hạn trên BCTC theo nguyên tắc giá gốc (không hướng dẫn xử lý tổn thất do giảm giá trị tài sản); ghi nhận doanh thu trên cơ sở chuyển giao quyền sở hữu mà không dựa trên cơ sở chuyển giao quyền kiểm soát...

Bốn là, việc kiểm tra và chế tài xử phạt đối với các doanh nghiệp cố tình lựa chọn chính sách kế toán thiếu thận trọng và công bố thông tin sai lệch chưa nghiêm. Quy định hiện hành mới chỉ có chế tài cho doanh nghiệp chậm trễ trong công việc công bố thông tin hoặc công bố thông tin sai lệch. Với trường hợp chênh lệch lớn về số liệu trước và sau kiểm toán, doanh nghiệp chỉ cần giải trình, trong khi thực tế cho thấy, không ít doanh nghiệp “giải trình cho có”. Chính sự thoảng này của cơ quan quản lý đã xảy ra tình trạng nhiều doanh nghiệp vẫn tái đi tái lại tình hình sai lệch số liệu giữa hai BCTC, mà Thủy sản Hùng Vương là một ví dụ rất điển hình cho trường hợp này.

Cho dù lựa chọn chính sách kế toán thiếu thận trọng xuất phát từ sự vô tình hay cố ý đều ảnh hưởng rất lớn đến quyết định của đối tượng sử dụng thông tin, đặc biệt là các cổ đông và chủ nợ. Mặt khác, những chênh lệch số liệu giữa BCTC sau kiểm toán và trước kiểm toán do vô tình sẽ cho thấy sự thiếu chuyên nghiệp trong hoạt động tài chính, kế toán của doanh nghiệp và là điểm trừ rất lớn trong mắt nhà đầu tư. Trong khi đó, những sai sót xuất phát từ sự cố ý của doanh nghiệp còn có tác hại lớn hơn là làm mất đi niềm tin của nhà đầu tư, gây ảnh hưởng xấu tới hình ảnh của thị trường chứng khoán.

Như vậy, vấn đề đặt ra là, trong các trường hợp cung thông tin tài chính qua BCTC với việc lựa chọn chính sách tài chính không thận trọng cần được nhận diện và có chế tài xử lý như thế nào để không tái diễn, không ảnh hưởng đến đối tượng sử dụng thông tin.

Các khuyến nghị nhằm hạn chế việc lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng

Để nhằm hạn chế tối đa các doanh nghiệp công bố thông tin với việc lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng cần thực hiện tổng hợp nhiều giải pháp, với sự tham gia vào cuộc của các bên liên quan bao gồm cả đối tượng sử dụng thông tin; cơ quan quản lý nhà nước và bản thân doanh nghiệp. Có thể kể đến các giải pháp cơ bản đó là:

Thứ nhất, nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung và ban hành khung pháp lý về kế toán một cách đầy đủ và phù hợp hơn với thực tiễn các nghiệp vụ kinh tế xảy ra tại các doanh nghiệp và đồng thời phù hợp hơn với thông lệ quốc tế. Trong đó, lấy nguyên tắc nên tăng cho việc ghi nhận và trình bày BCTC dựa trên bản chất và nội dung của giao dịch hơn hình thức pháp lý của nó.

Thứ hai, nghiên cứu, xây dựng và hoàn thiện hơn nữa các chế tài xử lý đối với các trường hợp cố ý lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng nhằm cung cấp thông tin sai lệch lớn, ảnh hưởng lớn đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin, ảnh hưởng xấu đến niềm tin của nhà đầu tư trên thị trường vốn, thị trường tiền tệ cũng như uy tín của

quốc gia. Bên cạnh việc ban hành chính sách, chế tài xử lý vi phạm thì cần có chính sách kiểm soát việc thực thi pháp luật của các cơ quan liên quan như kiểm toán độc lập, kiểm toán Nhà nước, thanh tra chính phủ, Ủy ban chứng khoán Nhà nước và các bên liên quan khác. Cần có một chính sách chặt chẽ hơn trong kiểm soát nghĩa vụ công bố BCTC nhằm ngăn chặn hành vi gian lận và nâng cao hiệu lực quản lý của cơ quan chức năng.

Thứ ba, các đối tượng sử dụng thông tin, đặc biệt là cổ đông và chủ nợ cần nâng cao hơn nữa kiến thức về kế toán, tài chính để chủ động trong việc đòi hỏi quyền lợi được nhận thông tin trung thực và hợp lý, bảo vệ quyền lợi chính đáng của mình.

Thứ tư, kế toán viên và nhà quản lý doanh nghiệp cần được cập nhật kiến thức về kế toán, tài chính và các thông tin liên quan để có được hiểu biết đầy đủ, đúng về quy định của các chính sách kế toán, từ đó lựa chọn chính sách kế toán phù hợp với thực tế các giao dịch kinh tế tài chính xảy ra tại doanh nghiệp. Bên cạnh đó, nhà quản trị doanh nghiệp cần ý thức được rằng việc lựa chọn chính sách kế toán thận trọng sẽ giúp doanh nghiệp lường trước được rủi ro và chủ động đối diện với nó, đồng thời cũng cố niềm tin của nhà đầu tư trong dài hạn để họ đồng hành cùng doanh nghiệp vượt qua khó khăn.

Thứ năm, đối với các cơ sở đào tạo và các hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cần có các môn học, các nội dung, chương trình đào tạo phù hợp hơn với thực tiễn nhằm trang bị cho kế toán, kiểm toán hiểu biết đúng và đầy đủ về chính sách kế toán áp dụng trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, cần trang bị và hướng dẫn họ thực hiện chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trong công việc của mình.

Trên đây là một số trao đổi về vấn đề lựa chọn chính sách kế toán không thận trọng tại các doanh nghiệp trọng giai đoạn hiện nay. Kính mong các độc giả và các nhà nghiên cứu cùng quan tâm và trao đổi theo các giải pháp nhằm hạn chế việc lựa chọn các chính sách kế toán không thận trọng trong các doanh nghiệp Việt Nam./.

Tài liệu tham khảo:

1. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam
2. Thông tư 200/TT-BTC và thông tư 202/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng Bộ tài Chính
3. <http://tapchitaichinh.vn/ke-toan-kiem-toan/don-trung-phat-cac-cong-ty-gian-lan-tai-chinh-323836.html>
4. <https://nhadautu.vn/sau-kiem-toan-hung-vuong-tang-lo-them-gan-600-ty-dong-d32532.html>
5. <http://tapchitaichinh.vn/ke-toan-kiem-toan/lai-chuyen-chenh-lech-con-so-sau-kiem-toan-321558.html>

ẢNH HƯỞNG CỦA ĐẠI DỊCH COVID – 19 ĐẾN HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

TS. Đỗ Thị Thoa - Bộ môn Kiểm toán

Tóm tắt

Đại dịch Covid -19 đã tác động đến mọi mặt đời sống, kinh tế - xã hội toàn cầu như: Y tế, giao thông, giáo dục, sản xuất kinh doanh, tài chính tiền tệ, chủ nghĩa bài ngoại, phân biệt chủng tộc, thất nghiệp, biểu tình, chính sách ngoại giao của các quốc gia, ... cũng như tác động toàn cầu đến nền kinh tế thế giới. Ảnh hưởng của Covid 19 tác động trực tiếp đối với các đơn vị nói chung và các đơn vị được kiểm toán nói riêng, hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính cũng không nằm ngoài những tác động đó. Cho đến nay đã có rất nhiều các nghiên cứu, bài viết đề cập đến tác động của Covid – 19 đến các lĩnh vực kinh tế- xã hội, trong phạm vi bài viết này, tác giả đề cập đến vấn đề ảnh hưởng của Covid – 19 liên quan đến hoạt động kiểm toán như: Lập kế hoạch và đánh giá rủi ro; thu thập bằng chứng kiểm toán; Hoạt động liên tục; Ý kiến của Kiểm toán viên trong kiểm toán Báo cáo tài chính.

Từ khóa: *Đại dịch Covid - 19, kiểm toán Báo cáo tài chính, Kiểm toán viên.*

Covid - 19 là dịch bệnh truyền nhiễm đang diễn ra trên phạm vi toàn cầu với tác nhân là virus SARS- CoV-2, dịch bệnh khởi nguồn tại Vũ Hán- Trung Quốc vào đầu tháng 12 năm 2019. Tốc độ lây lan của dịch bệnh tăng rất nhanh, vào ngày 11 tháng 3 năm 2020 tổ chức Y tế thế giới (WHO) ra tuyên bố gọi "COVID-19" là "Đại dịch toàn cầu". Từ khi bệnh khởi phát tại 1 quốc gia là Trung Quốc đến nay (tháng 8 năm 2020) dịch đã lan rộng trên 200 quốc gia và vùng lãnh thổ với số ca nhiễm và ca tử vong ngày càng tăng.

Theo số liệu thống kê của trang worldometers, ngày 10 tháng 6 năm 2020, số liệu trên toàn thế giới đã xác nhận trên 7.300.000 ca nhiễm và số ca tử vong lên đến hơn 410.000 người, khi đó Việt Nam có số ca mắc là 332 người và không có ca tử vong. Chỉ sau hơn 2 tháng, tính đến ngày 20 tháng 8 năm 2020 số ca nhiễm trên toàn thế giới đã lên đến gần 23 triệu người (cụ thể 22.850.163 người) và số người tử vong là 796.538 người, số ca mắc ở Việt Nam là 1007 ca và số người tử vong là 25 người. Với tình hình hiện tại, số ca nhiễm covid – 19 và số ca tử vong vẫn tiếp tục tăng tại các quốc gia nhất là tâm dịch tại Hoa Kỳ và các quốc gia Nam Mỹ và Châu Âu.

Trong bối cảnh nền kinh tế các nước cũng như Việt Nam bị ảnh hưởng nặng nề của dịch Covid 19, Chính phủ các quốc gia đã có những biện pháp mạnh mẽ để đối phó với dịch bệnh như: Giãn cách xã hội, dừng và hạn các chuyến bay quốc tế đến và đi tới các vùng dịch, nhiều sự kiện quy mô quốc tế lớn bị tạm dừng, nhân viên hạn chế đến cơ quan làm việc và áp dụng công nghệ chuyển dần sang làm việc trực tuyến, các cuộc họp trực

tiếp chuyển sang qua cuộc gọi video.... Trong bối cảnh ảnh hưởng của dịch bệnh, các doanh nghiệp gặp khó khăn trong việc duy trì hoạt động và đứng vững trên thị trường. Trong tình hình đó, việc trình bày và cung cấp thông tin của đơn vị được kiểm toán cũng như hoạt động kiểm toán của Kiểm toán viên (KTV) cũng bị ảnh hưởng nhất định. Một số vấn đề ảnh hưởng của dịch bệnh có ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán như: Vấn đề lập kế hoạch và đánh giá rủi ro; vấn đề thu thập bằng chứng kiểm toán; vấn đề đánh giá hoạt động liên tục; vấn đề đưa ra ý kiến kiểm toán của KTV.

*** Vấn đề Lập kế hoạch và đánh giá rủi ro**

Việc đánh giá rủi ro luôn được KTV thực hiện trong quá trình kiểm toán, KTV cần thường xuyên cân nhắc việc đánh giá rủi ro trong hoàn cảnh biến động của thông tin. Một số khía cạnh mà KTV cần quan tâm như:

+ **Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường kinh doanh của đơn vị:** Do sự tác động của Covid 19, các hiểu biết của KTV về đơn vị được kiểm toán có thể đã thay đổi so với trước đây như: mục tiêu, chiến lược, cơ cấu tổ chức, sắp xếp quản trị và mô hình kinh doanh của đơn vị. KTV cần đánh giá được những thay đổi này ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán như thế nào, thậm chí kế hoạch kiểm toán có thể thay đổi do môi trường hiện tại có thể chứa đựng các rủi ro như:

- Mục tiêu của đơn vị không còn phù hợp hoặc chiến lược không hiệu quả;
- Đơn vị không có đủ năng lực chuyên môn để đối phó với rủi ro trong tình hình mới;
- Thay đổi quy mô kinh doanh chưa được xác định phù hợp trong tình hình mới;
- Khả năng tài chính bị ảnh hưởng, đơn vị gặp khó khăn trong vấn đề tài chính;
- Nguy cơ về gian lận trong đơn vị gia tăng.

KTV cần thảo luận với các nhà quản lý đơn vị về các biện pháp đối phó với các rủi ro mà đơn vị gặp phải để xem xét đánh giá rủi ro và thiết kế các thủ tục kiểm toán.

+ **Xác định trọng yếu:** Kiểm toán viên cần xem xét tác động của tất cả các thay đổi từ đơn vị được kiểm toán do đại dịch gây ra đối với tính trọng yếu theo nguyên tắc của Chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA 320 - *Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán*. Kiểm toán viên cũng cần đánh giá lại bản chất và giá trị của các sai sót trọng yếu cũng như xem lại tính trọng yếu của toàn bộ BCTC trong quá trình kiểm toán do thông tin đánh giá rủi ro đã thay đổi hoặc do trước đây không được xem xét.

+ **Hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ ở đơn vị được kiểm toán:** Sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị là cần thiết giúp KTV xác định nơi có thể xảy ra sai sót. Trong tình hình hiện tại KTV xem xét sự thay đổi của các thành phần kiểm soát nội bộ giúp KTV trong quá trình xác định và đánh giá rủi ro ở đơn vị. Trong bối cảnh dịch bệnh, môi trường kiểm soát có thể thay đổi, đơn vị thay đổi cách thức vận hành do đó thay đổi

quy trình kiểm soát và các thủ tục kiểm soát, những thay đổi này có thể ảnh hưởng đến rủi ro và tạo thêm rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ một số thay đổi như:

- Nhân viên đơn vị có thể thực hiện các công việc làm tại nhà, làm việc từ xa nhiều hơn do bối cảnh hạn chế đi lại, những thay đổi trong môi trường vận hành có thể dẫn đến thay đổi quy trình và kiểm soát.

- Đơn vị kết hợp và vận dụng công nghệ mới để cho phép nhân viên làm việc tại nhà có thể thay đổi rủi ro liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

- Đơn vị thực hiện tái cấu trúc lại doanh nghiệp và có thể cắt giảm nhân sự dẫn đến thay đổi chức năng giám sát và phân công nhiệm vụ, ảnh hưởng đến rủi ro liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Đơn vị có thể có các thay đổi liên quan đến các quy trình của thực thể để giám sát các hệ thống kiểm soát nội bộ.

KTV cần tìm hiểu xem có bất kỳ sự thay đổi nào cũng như các thủ tục kiểm soát mới để đánh giá xem liệu có các rủi ro mới phát sinh do sự thay đổi các thủ tục không. KTV cần xem xét đơn vị đưa ra các thủ tục kiểm soát về việc này ra sao, có hiệu quả không. Trong trường hợp KTV không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát như không thể phỏng vấn trực tiếp do Covid-19, KTV có thể thực hiện bằng cách sử dụng công nghệ như phỏng vấn qua cuộc gọi video. Khi đánh giá kiểm soát nội bộ không hiệu quả KTV cần tăng cường mở rộng thực hiện các thử nghiệm cơ bản.

*** Vấn đề thu thập bằng chứng kiểm toán**

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA 500 – *Bằng chứng kiểm toán*, KTV cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm đưa ra kết luận hợp lý về thông tin được kiểm toán. Trong tình hình dịch bệnh Covid-19 đã dẫn đến nhiều thách thức cho các KTV trong việc thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ: hạn chế đi lại có thể đã ảnh hưởng đến kiểm tra vật chất (ví dụ: tham gia chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho), khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán về tài liệu gốc (ví dụ: kiểm tra nguồn gốc của hàng tồn kho).

Trong trường hợp này, KTV cần thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế ví dụ như:

- Thực hiện tái kiểm kê hàng tồn kho vào một ngày khác với ngày kết thúc niên độ với các thủ tục kiểm tra các giao dịch đã được thực hiện;

- Sử dụng công nghệ khi KTV không thể tham gia chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho, trong đó khách hàng thực hiện kiểm kê số lượng hàng tồn kho và cung cấp cho KTV nguồn cấp dữ liệu máy ảnh trực tiếp hoặc cuộc gọi video dựa trên thiết bị di động để KTV có thể quan sát số lượng hàng tồn kho;

- Đơn vị khách hàng tải lên các tệp tài liệu (ví dụ: vào đám mây) với quyền truy cập được cung cấp cho nhóm tham gia kiểm toán nhóm.

- Thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế khi không thể tham dự kiểm kê hàng tồn kho, ví dụ như kiểm tra tài liệu về việc mua, bán các mặt hàng tồn kho trước khi kiểm kê hàng tồn kho, xem xét và kiểm tra việc sắp xếp các mặt hàng tồn kho, đảm bảo rằng vị trí hàng tồn kho không bị can thiệp được trong một khoảng thời gian, ví dụ từ cảnh quay camera an ninh của đơn vị.

Khi KTV không thể có đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cần thiết để đưa ra kết luận, KTV cần phải xem xét đến ảnh hưởng của thông tin này khi đưa ra ý trên trong báo cáo kiểm toán.

*** Vấn đề hoạt động liên tục**

Khi lập BCTC, ban quản lý đơn vị khách hàng phải chịu trách nhiệm đánh giá khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của quy định hiện hành. Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA 570(sửa đổi)- *Hoạt động liên tục*. “Theo giả định hoạt động liên tục, một đơn vị được xem là hoạt động liên tục trong tương lai có thể dự đoán được. BCTC cho mục đích chung được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, trừ khi Ban Giám đốc có ý định hoặc do nguyên nhân khác buộc phải ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị”.

Khi nền kinh tế bị ảnh hưởng nặng nề do dịch Covid -19 gây ra đã có rất nhiều các doanh nghiệp gặp khó khăn về tài chính, về sản phẩm đầu ra, về việc phân phối sản phẩm, thậm chí có nhiều doanh nghiệp phải đóng cửa. Cụ thể ở Việt Nam, theo số liệu thống kê của Cục quản lý đăng ký kinh doanh của Bộ Kế hoạch và Đầu tư cho thấy: trong 7 tháng đầu năm 2020 có gần 63.000 doanh nghiệp rút khỏi thị trường, trung bình mỗi tháng có 9.060 doanh nghiệp đóng cửa. Điều này dẫn đến việc hàng nghìn người lao động mất việc làm, gia tăng gánh nặng cho gia đình và xã hội.

Khi điều kiện kinh tế xấu đi, môi trường kinh doanh bị thách thức và mức độ không chắc chắn về khả năng hoạt động trong tương lai trong 12 tháng tới có thể khiến việc đánh giá hoạt động liên tục trở nên vô cùng khó khăn. Trong trường hợp KTV xác định các vấn đề gây nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, KTV cần xem xét bản giải trình của nhà quản lý đến hoạt động liên tục trong trình bày BCTC. KTV xem xét các vấn đề như: Sự hỗ trợ về tài chính từ Chính phủ, sự hỗ trợ từ các đối tác, sự hỗ trợ từ các ngân hàng để giải quyết các vấn đề trong ngắn hạn cũng như các dự báo kinh tế có triển vọng trong tương lai. Trong trường hợp đánh giá giả định hoạt động liên tục bị ảnh hưởng, KTV sẽ cân nhắc và đưa ra ý kiến phù hợp trong báo cáo kiểm toán. Điều này cũng được quy định trong ISA 701 (ban hành mới) – *Thông báo các vấn đề kiểm toán quan trọng trên báo cáo kiểm toán độc lập*. Cụ thể: Khi KTV kết luận là không tồn tại yếu tố không chắc chắn

trọng yếu nào liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, tuy nhiên KTV có thể xác định một hoặc nhiều hơn các vấn đề liên quan đến kết luận này phát trong quá trình kiểm toán là vấn đề kiểm toán quan trọng. Trong trường hợp đó, mô tả của KTV về vấn đề kiểm toán quan trọng này trên báo cáo kiểm toán có thể gồm các khía cạnh của sự kiện hoặc điều kiện đã được xác định, công bố trên BCTC, như khoản lỗ hoạt động lớn, các điều kiện vay sẵn có và khả năng tái tài trợ các khoản nợ, hoặc việc không tuân thủ với thỏa thuận vay, hoặc các yếu tố giảm nhẹ có liên quan.

Trong bối cảnh hiện tại, KTV cần quan tâm đến giả định hoạt động liên tục của đơn vị trong thực tế cũng như phản ánh thông tin trên BCTC. Trong trường hợp có sự không chắc chắn trọng yếu và KTV nghi ngờ về khả năng tiếp tục hoạt động liên tục của đơn vị, KTV có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để xem xét tác động của những phát hiện có thể có trong việc hình thành ý kiến kiểm toán.

*** Việc đưa ra ý kiến của KTV**

Mục đích của kiểm toán BCTC là KTV đưa ra ý kiến xác nhận về mức độ trung thực, hợp lý của thông tin trên BCTC. Trên cơ sở thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán cũng như đánh giá rủi ro và các thông tin bổ sung khác mà KTV đã thu thập, trao đổi, thảo luận với nhà quản lý doanh nghiệp, KTV sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp. Do bối cảnh dịch Covid – 19 có tác động đến hoạt động kiểm toán nên có ảnh hưởng đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn bộ do việc giới hạn về phạm vi kiểm toán; các vấn đề liên quan đến sai sót trọng yếu trên BCTC. Cụ thể:

- *Do giới hạn phạm vi kiểm toán:* Bối cảnh dịch gây ra nằm ngoài khả năng kiểm soát của đơn vị dẫn đến việc thu thập bằng chứng kiểm toán bị giới hạn, KTV không thể tiếp cận được do giới hạn đi lại trong chính sách chống dịch, KTV không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung khác.

- *Do sai sót trọng yếu của BCTC:* Việc trình bày và công bố thông tin trong BCTC (như không công bố và mô tả một cách thích hợp về tác động của đại dịch Covid- 19 đối với đơn vị, cũng như không ước tính các thiệt hại xảy ra do ảnh hưởng của đại dịch đối với đơn vị).

Kết luận

Có thể thấy tác động của COVID-19 đến các hoạt động trên thế giới ngày càng diễn biến xấu đi và tiếp tục gia tăng nhanh chóng trong bối cảnh các chính phủ áp đặt các hạn chế đối với hoạt động kinh doanh và du lịch, thị trường toàn cầu bị tê liệt. Trong dự đoán dịch bệnh vẫn chưa được kiểm soát đến hết năm 2020, việc kiểm toán BCTC của các đơn vị sẽ có sự ảnh hưởng do dịch Covid- 19 gây ra. Kiểm toán viên sẽ gặp phải những khó

khẩn nhất định trong hoạt động kiểm toán, KTV cần phải thu thập thông tin đánh giá rủi ro của môi trường kinh doanh ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán, đồng thời thực hiện tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp khi thực hiện kiểm toán để đạt được mục tiêu kiểm toán.

Tài liệu tham khảo

- *Giáo trình Kiểm toán căn bản – Học viện Tài chính.*
- *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*
- *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế*
- <https://www.worldometers.info/coronavirus/>
- <https://vi.wikipedia.org/wiki/COVID-19>
- <https://www.ifac.org>
- <https://www.auasb.gov.au/Publications/Coronavirus-COVID-19-Guidance/Additional-COVID-19-FAQs-for-Auditors.aspx>

ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VỚI THÔNG TIN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP NIÊM YẾT

Th.s Đặng Thế Hưng – Bộ môn Kế toán tài chính

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam, việc ghi nhận và trình bày các ước tính kế toán trong Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp đã được quy định trong chuẩn mực kế toán số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót (VAS 29). Theo chuẩn mực kế toán này, doanh nghiệp phải trình bày tính chất và giá trị của các thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại, dự kiến ảnh hưởng đến các kỳ trong tương lai, trừ khi không thể xác định được thì phải trình bày lý do. Việc quy định của chuẩn mực kế toán, các thông tư hướng dẫn về chính sách kế toán chủ yếu mang tính nguyên tắc, chưa được quy định một cách rõ ràng, cụ thể và thống nhất. Việc xác định, ghi nhận các ước tính kế toán ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến các thông tin trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp nói chung, đặc biệt là các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán. Do vậy nó ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin của Báo cáo tài chính. Trong phạm vi bài viết này, tác giả muốn làm rõ hơn về các ước tính kế toán cũng như ảnh hưởng của ước tính kế toán đến thông tin trình bày trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp niêm yết.

Ước tính kế toán

Ước tính kế toán là các giá trị kế toán mang tính ước đoán của kế toán, các giá trị này gắn trực tiếp hoặc là cơ sở để tính toán, trình bày các khoản mục (chỉ tiêu) trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp, bao gồm các khoản mục: Tài sản; Nợ phải trả; Vốn chủ sở hữu; Doanh thu; Chi phí và lãi lỗ. Việc đưa ra các ước tính kế toán là quá trình xét đoán dựa vào những thông tin tin cậy nhất và mới nhất tại thời điểm đó. Ước tính kế toán thường được xác định trong những trường hợp thực tế chưa phát sinh nhưng đã được ghi nhận để trình bày trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Trong các doanh nghiệp, ước tính kế toán gồm có các nội dung chủ yếu sau:

- Dự phòng tổn thất tài sản như: dự phòng giảm giá hàng tồn kho; dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá cho các khoản đầu tư tài chính.

- Dự phòng cho các khoản nợ phải trả có thể phát sinh như: dự phòng về trợ cấp mất việc làm; dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây lắp; dự phòng phải trả về tái cơ cấu doanh nghiệp; dự phòng phải trả cho những hợp đồng có rủi ro lớn;...

- Thời gian sử dụng hữu ích cũng như giá trị thanh lý ước tính hoặc cách thức sử dụng làm cơ sở tính khấu hao của tài sản cố định.

- Các khoản trích trước hoặc phân bổ dần chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định; trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất; trích trước chi phí ngừng sản xuất theo kế hoạch.

- Giá trị các khoản chi phí trả trước được phân bổ dần vào chi phí trong kỳ kế toán như: phân bổ giá trị công cụ dụng cụ; phân bổ chi phí nghiên cứu phát triển, phân bổ chi phí bảo hiểm,...

Thay đổi ước tính kế toán

Các ước tính kế toán ở trên cần phải được xem xét lại nếu các căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi hoặc có thêm thông tin mới. Như vậy các ước tính kế toán hầu hết đều mang tính chủ quan, sự thay đổi các ước tính kế toán có thể dẫn đến sự thay đổi các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính. Thay đổi ước tính kế toán là việc điều chỉnh lại các ước tính kế toán đó. Thay đổi ước tính kế toán thực ra là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của tài sản được tạo ra từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích kinh tế trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan đến tài sản và nợ phải trả đó.

Ảnh hưởng của ước tính kế toán và thay đổi ước tính kế toán đến Báo cáo tài chính của doanh nghiệp

Các ước tính kế toán làm ảnh hưởng đến các thông tin trên Báo cáo tài chính có thể được chia làm ba loại sau:

Loại một: Ước tính kế toán liên quan đến các khoản dự phòng. Theo các quy định về chính sách tài chính cũng như kế toán hiện hành, các doanh nghiệp được phép trích lập các khoản dự phòng cho tổn thất tài sản và dự phòng cho các khoản nợ có thể phát sinh. Khi trích lập dự phòng sẽ làm tăng các khoản chi phí của doanh nghiệp như chi phí tài chính (đối với khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác); chi phí quản lý doanh nghiệp (đối với khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng nợ phải trả về tái cơ cấu doanh nghiệp, dự phòng cho các hợp đồng có rủi ro lớn); chi phí bán hàng (đối với khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hóa thông thường); hay giá vốn hàng bán (đối với khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho). Từ đó làm giảm kết quả kinh doanh (giảm lãi) trong kỳ báo cáo. Ngược lại khi hoàn nhập dự phòng sẽ làm giảm chi phí tương ứng và làm tăng kết quả kinh doanh (tăng lãi) cho doanh nghiệp. Đồng thời các ước tính kế toán này còn làm ảnh hưởng đến các khoản mục Tài sản, khoản mục Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp.

Loại hai: Ước tính kế toán liên quan đến việc xác định giá trị cần tính khấu hao, thời gian khấu hao của tài sản cố định, thời gian phân bổ các khoản chi phí trả trước. Nếu tài sản cố định có giá trị thanh lý ước tính tăng thì giá trị cần tính khấu hao sẽ giảm và mức

khấu hao tính vào chi phí trong mỗi kỳ giảm. Thời gian khấu hao của tài sản cố định, thời gian phân bổ các khoản chi phí trả trước càng ngắn thì mức tính vào chi phí trong mỗi kỳ càng cao. Việc khấu hao tài sản cố định, phân bổ các khoản chi phí trả trước tăng lên làm tăng các khoản chi phí quản lý, chi phí bán hàng hoặc giá vốn hàng bán. Từ đó làm cho lợi nhuận trong kỳ báo cáo giảm. Trong trường hợp ngược lại, nếu thời gian khấu hao, phân bổ càng dài thì làm cho chi phí giảm và lợi nhuận khi đó sẽ tăng. Loại ước tính kế toán này cũng làm ảnh hưởng đến các khoản mục Tài sản trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp như: Tài sản cố định, chi phí trả trước,...

Loại ba: Ước tính kế toán khác, như: ước tính liên quan đến tỷ lệ hoàn thành của hàng tồn kho; ước tính liên quan đến các khoản trích trước; Thông thường việc trích trước đều được thực hiện theo kế hoạch, các kế hoạch này cũng mang nặng tính chủ quan của doanh nghiệp. Khi thực hiện việc trích trước, định kỳ doanh nghiệp tiến hành trích trước và ghi nhận vào chi phí trong kỳ. Khi phát sinh chi phí thực tế, các khoản đã trích trước sẽ được sử dụng để bù đắp chi phí này. Xét về bản chất các khoản chi phí trích trước trong thời gian dài thì mức trích là bao nhiêu cũng không ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Tuy nhiên, mức trích trước trong kỳ ảnh hưởng đến các khoản chi phí như chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí bán hàng, giá vốn hàng bán (nếu tính vào chi phí sản xuất chung) trong báo cáo tài chính và làm thay đổi lợi nhuận trong kỳ của doanh nghiệp. Loại ước tính này không làm ảnh hưởng đến các khoản mục Tài sản nhưng có ảnh hưởng đến các khoản mục Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu trong Báo cáo tài chính, làm cho kết cấu, tỷ trọng từng nguồn vốn thay đổi.

Theo các quy định kế toán hiện hành, hầu hết sự thay đổi ước tính kế toán đều được áp dụng “phi hồi tố” và được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ có thay đổi nếu sự thay đổi này chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại (như thay đổi khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá hàng tồn kho, đầu tư tài chính) và các kỳ tiếp theo nếu sự thay đổi này còn có ảnh hưởng đến các kỳ tiếp theo (như thay đổi thời gian khấu hao của tài sản cố định hay thời gian phân bổ một khoản chi phí trả trước). Sự thay đổi ước tính kế toán làm ảnh hưởng trực tiếp đến các khoản chi phí, lãi lỗ trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Trường hợp sự thay đổi ước tính kế toán dẫn đến sự thay đổi Tài sản, Nợ phải trả, hoặc thay đổi các khoản mục thuộc Vốn chủ sở hữu thì sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của các khoản mục có sự thay đổi.

Ước tính kế toán với thông tin Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp niêm yết

Sau tròn 20 năm hình thành và phát triển, thị trường chứng khoán Việt Nam đã có những bước tiến rất quan trọng. Quy mô vốn hóa TTCK có sự tăng trưởng vượt bậc, từ mốc sơ khai, vốn hóa thị trường chỉ đạt 986 tỷ đồng, chiếm 0,28% GDP vào năm 2000; tính đến hết tháng 6/2020, giá trị vốn hóa thị trường cổ phiếu là 3.894 nghìn tỷ đồng, đạt

64,5% GDP (quy mô tăng 3.949 lần trong vòng 20 năm) với 1.640 doanh nghiệp niêm yết (Nguồn: Ủy ban chứng khoán Nhà nước <http://www.ssc.gov.vn>). Sự phát triển bền vững của thị trường chứng khoán được quyết định bởi rất nhiều nhân tố khác nhau. Tuy nhiên nó chịu sự ảnh hưởng rất lớn từ phía các công ty niêm yết trên thị trường, một nhân tố không thể thiếu của thị trường chứng khoán.

Đối với các doanh nghiệp niêm yết, thông tin trình bày trên báo cáo tài chính có ý nghĩa quan trọng đối với các đối tượng sử dụng thông tin mà đặc biệt là các nhà đầu tư. Quyết định của các nhà đầu tư trên thị trường chứng khoán là một yếu tố quan trọng quyết định đến sự phát triển của thị trường. Thông tin trên Báo cáo tài chính ảnh hưởng trực tiếp đến thị giá của cổ phiếu cũng như khối lượng giao dịch trên thị trường. Như đã phân tích ở trên, ước tính kế toán phần lớn mang tính chủ quan, phụ thuộc vào ý chí, mong muốn của các nhà quản trị có quyền quyết định của doanh nghiệp. Do vậy, khi xác định giá trị và trình bày các ước tính kế toán trên Báo cáo tài chính, thông tin này tác động đến các nhà đầu tư trên thị trường và đây là một trong những yếu tố mà các nhà quản trị trong doanh nghiệp hoặc những bên liên quan khác có thể lợi dụng để thao túng giá cổ phiếu, lũng đoạn thị trường nhằm đem lại lợi ích cho cá nhân họ. Sự thay đổi các ước tính kế toán của các công ty niêm yết, một mặt có thể mang tính trọng yếu làm ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin kế toán nói chung cũng như quyết định của các nhà đầu tư nói riêng. Mặt khác, sự thay đổi ước tính kế toán có thể được các nhà quản trị trong doanh nghiệp có sử dụng làm công cụ phục vụ cho mục đích riêng của mình.

Một số khuyến nghị

Để đảm bảo thông tin trên Báo cáo tài chính các doanh nghiệp nói chung cũng như các doanh nghiệp niêm yết nói riêng được minh bạch, công khai; đáp ứng nhu cầu sử dụng của các đối tượng khác nhau, thông tin về các ước tính kế toán cần phải đạt được độ tin cậy hợp lý, có một số khuyến nghị sau:

Thứ nhất: Đối với cơ quan quản lý chức năng nhà nước

- Hoàn thiện cơ chế tài chính cũng như chế độ, chính sách kế toán về ước tính kế toán theo hướng cụ thể hóa. Việc hoàn thiện này gồm các nội dung như: nguyên tắc, phương pháp xác định từng khoản ước tính kế toán cụ thể; cần quy định cụ thể về quy trình xử lý và hạch toán các ước tính kế toán. Đảm bảo có sự phù hợp giữa chế độ tài chính với chế độ, chính sách kế toán.

- Bổ sung, hoàn thiện quy định việc trình bày, công bố thông tin liên quan về ước tính kế toán và thay đổi ước tính kế toán trên Báo cáo tài chính các doanh nghiệp niêm yết.

Thứ hai: Đối với các doanh nghiệp niêm yết

+ Các doanh nghiệp cần phải công bố công khai những ước tính kế toán quan trọng của mình. Việc công bố này phải được thực hiện thường xuyên trên Thuyết minh báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

+ Việc xác định và ghi nhận các ước tính kế toán của các doanh nghiệp phải được thực hiện một cách đầy đủ trên cơ sở các thông tin có độ tin cậy cao. Đặc biệt doanh nghiệp cần phải tính toán và trích lập đầy đủ các khoản dự phòng cũng như xác định thời gian khấu hao và phân bổ giá trị tài sản vào chi phí một cách hợp lý, có cơ sở khách quan, phù hợp với các quy định hiện hành.

+ Khi có sự thay đổi về ước tính kế toán như giá trị cần khấu hao, thời gian khấu hao của tài sản cố định; thời gian phân bổ các khoản chi phí trả trước,..., doanh nghiệp cần phải công bố thông tin và xác định mức độ ảnh hưởng của nó đến thông tin trình bày trong Báo cáo tài chính của doanh nghiệp một cách rõ ràng, cụ thể.

Như vậy, ước tính kế toán và sự thay đổi ước tính kế toán có những ảnh hưởng quan trọng đến thông tin trình bày trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp niêm yết. Để kế toán thực sự là một kênh cung cấp thông tin quan trọng và có hiệu quả cho các đối tượng sử dụng, việc xác định và ghi nhận các ước tính kế toán cần phải được doanh nghiệp thực hiện một cách đầy đủ, nghiêm túc. Từ đó giúp cho các đối tượng sử dụng thông tin của kế toán có thể ra được các quyết định một cách hợp lý nhất, hiệu quả nhất.

Tài liệu tham khảo

1. Bộ tài chính, chuẩn mực kế toán Việt Nam số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót
2. Bộ tài chính, thông tư số 200/2014/TT - BTC
3. Bộ tài chính, thông tư số 202/2014/TT - BTC
4. Bộ tài chính, thông tư số 20/2016/TT - BTC

HIỆU QUẢ CỦA CÁC KHOẢN HỖ TRỢ CHÍNH PHỦ TỚI DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA: TỔNG QUAN VÀ GỢI Ý NGHIÊN CỨU TẠI VIỆT NAM

TS. Nguyễn Minh Thành – BM Kế toán quản trị

Tóm tắt

Đã có nhiều nghiên cứu về ảnh hưởng của hỗ trợ chính phủ tới hiệu quả DNNVV, bao gồm cả các gợi ý lý thuyết và nghiên cứu thực chứng. Kết quả nghiên cứu là rất đa dạng. Tuy nhiên, đa phần các khoản hỗ trợ tài chính đều có ảnh hưởng tích cực. Còn các khoản hỗ trợ kỹ thuật chưa thể hiện được vai trò tới hiệu quả DNNVV. Kết quả này gợi ý cho các nghiên cứu tiếp theo tại Việt Nam có thể tìm hiểu về ảnh hưởng thực sự của các khoản hỗ trợ kỹ thuật từ chính phủ tới các khía cạnh khác của DNNVV như trình độ/năng suất của người lao động, tốc độ tăng doanh thu xuất khẩu hoặc tỷ lệ đổi mới khoa học công nghệ tại các DNNVV của Việt Nam.

Từ khóa: hỗ trợ chính phủ, khả năng sinh lời, DNNVV, NSNN

1. Giới thiệu (Introduction)

Chính phủ các quốc gia luôn cố gắng ban hành những khoản hỗ trợ các DNNVV, qua đó hướng tới mục tiêu thúc đẩy phát triển kinh tế. Ở *cấp độ trung ương*, chính phủ các quốc gia ban hành các *chính sách hỗ trợ trực tiếp* các DN bao gồm: (i) hỗ trợ tài chính (lãi suất, thuế) và (ii) hỗ trợ kỹ thuật (đào tạo nguồn nhân lực, xúc tiến thương mại, đổi mới công nghệ...). Ở *cấp độ địa phương*, việc *cải thiện môi trường kinh doanh* ở mỗi địa phương cũng được coi là một khoản *hỗ trợ gián tiếp* nhằm tạo dựng môi trường kinh doanh lành mạnh cho DNNVV hoạt động và phát triển.

Nhiều nghiên cứu đã cố gắng đánh giá hiệu quả thực sự của các khoản hỗ trợ này tại nhiều quốc gia. Kết quả nghiên cứu là đa dạng. Bài viết này nhằm tổng quan lại một số nghiên cứu chính về chủ đề này, từ đó gợi ý một số hướng nghiên cứu liên quan có thể thực hiện tại Việt Nam trong thời gian tới.

2. Nội dung

2.1. Hỗ trợ trực tiếp từ chính phủ trung ương

Quan điểm lý thuyết của các nghiên cứu định tính

Với tiền đề của những lý thuyết xã hội học đã được thừa nhận rộng rãi, một vài nhà khoa học đã gợi ý cho xu hướng nghiên cứu về ảnh hưởng của hỗ trợ chính phủ tới hiệu quả doanh nghiệp.

Đầu tiên, có thể kể tới lý thuyết thể chế (institutional theory) của North (1990) gợi ý rằng “hỗ trợ của chính phủ có thể cung cấp nguồn lực tăng thêm về vốn, và các nguồn lực khác cho doanh nghiệp trong bối cảnh các nguồn lực là hữu hạn”.

Ngoài ra, dựa vào lý thuyết dấu hiệu (signal theory), Pergelova & Angulo-Ruiz (2014) cho rằng việc nhận được các khoản hỗ trợ của chính phủ là dấu hiệu cho thấy doanh nghiệp đó là đáng tin cậy và dẫn tới làm tăng khả năng thu hút các nguồn lực từ các bên liên quan (stakeholders) cho các doanh nghiệp này, ví dụ như là từ phía các ngân hàng hay các tổ chức tài chính khác. Khi được kết hợp với các nguồn lực khác của doanh nghiệp, các khoản hỗ trợ chính phủ có thể làm gia tăng năng lực doanh nghiệp, và thông qua đó làm tăng hiệu quả doanh nghiệp.

Ngoài những quan điểm lý thuyết tích cực trên, cũng tồn tại một số cảnh báo trong việc phân phối các khoản trợ cấp chính phủ (government subsidies). Bergström (2000) cho hay các khoản trợ cấp của chính phủ không nhất thiết được phân bổ một cách hiệu quả, bởi vì việc phân bổ các khoản trợ cấp này không được dựa vào tiềm năng của các doanh nghiệp hay những đóng góp cho xã hội của nó mà lại phụ thuộc vào mối quan hệ và mục tiêu chính trị. Điều này gợi ý tiếp cho các nghiên cứu về vấn đề tham nhũng trong việc phân bổ các khoản trợ cấp chính phủ, theo đó các doanh nghiệp có thể đã hoặc sẽ phải chi ra những khoản chi không chính thức để có được các khoản hỗ trợ này. Kết quả dẫn tới sự méo mó trong phân bổ nguồn lực giữa các doanh nghiệp và có thể làm giảm tốc độ tăng trưởng lợi nhuận của các doanh nghiệp (Zhang, Li, Zhou, & Zhou, 2014).

Bảng chứng thực nghiệm từ các nghiên cứu định lượng

Theo gợi ý của các quan điểm lý thuyết trên, rất nhiều nghiên cứu thực chứng đã được thực hiện ở nhiều quốc gia khác nhau, tuy nhiên kết quả là đa dạng. Ví dụ, có những nghiên cứu cung cấp bằng chứng chỉ ra rằng các khoản hỗ trợ của chính phủ làm giảm lợi nhuận (đo lường bằng chỉ tiêu ROS – return on sales) (Bergström, 2000). Tuy nhiên, cũng có những nghiên cứu cho thấy các khoản hỗ trợ chính phủ giúp ích cho việc nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp (Hansen, Rand, & Tarp, 2009).

Với những nỗ lực tối đa, nhóm nghiên cứu đã tổng hợp được một số nghiên cứu thực chứng quan trọng về vai trò của hỗ trợ chính phủ tới các vấn đề của doanh nghiệp tại một số quốc gia trên thế giới.

Nghiên cứu của Lee (1996) tại Hàn Quốc lần đầu đề cập tới khái niệm can thiệp của chính phủ (government intervention) tới tăng trưởng năng suất. Trong nghiên cứu này, can thiệp của chính phủ được mô tả bằng các chính sách công nghiệp của chính phủ (government industrial policy) và bảo hộ thương mại (trade protection). Kết quả nghiên cứu thực chứng với bộ dữ liệu dạng bảng trong 4 giai đoạn từ 1963 đến 1983 chỉ ra bảo hộ thương mại làm

giảm tốc độ tăng năng suất lao động (labor productivity) và tổng năng suất nhân tố (total factor productivity). Trong khi đó, các chính sách công nghiệp như kích lệ thuế (tax incentives) và trợ cấp tín dụng (subsidized credit) không có tương quan với tổng năng suất nhân tố.

Một nghiên cứu khác trong năm 1996 tại Nhật Bản của Beason và Weinstein (Beason & Weinstein, 1996) cũng chỉ ra mối quan hệ ngược chiều giữa can thiệp chính phủ với tăng trưởng năng suất. Sử dụng bộ dữ liệu từ 1955 đến 1990, nghiên cứu này đã đo lường các khoản can thiệp chính phủ thông qua các khái niệm quan sát bao gồm (i) bảo hộ thương mại (trade protection) như hàng rào thuế quan (tariffs) và hạn ngạch (quotas), (ii) chuyển dịch ròng đến các ngành (net transfer to sectors) được hiểu là các khoản trợ cấp giảm các khoản thuế gián thu (subsidies less indirect taxes), (iii) và các khoản cho vay của chính phủ (government loans).

Tại Thụy Điển, Bergström (2000) sử dụng khái niệm các khoản trợ cấp về vốn từ khu vực công (public capital subsidies) để đo lường cho khái niệm hỗ trợ chính phủ. Trong nghiên cứu, tác giả nhấn mạnh ở Thụy Điển có rất nhiều khoản trợ cấp cho doanh nghiệp; tuy nhiên, tác giả sử dụng trợ cấp chính sách theo khu vực (regional policy subsidies) – các chính sách với mục tiêu chính là để duy trì và tăng cường việc làm và tăng trưởng tại khu vực phía Bắc của Thụy Điển. Về cơ bản, có 02 dạng hỗ trợ bao gồm: (i) hỗ trợ chung (ví dụ: giảm chi phí sử dụng lao động và hỗ trợ việc làm) là những khoản hỗ trợ mà tất cả các doanh nghiệp nằm trong vùng được hỗ trợ đều được hưởng; và (ii) hỗ trợ lựa chọn (ví dụ: cho vay, các khoản hỗ trợ phát triển khác nhau, hỗ trợ cho các khu vực dân cư thưa thớt, cho vay đối với các công ty đầu tư...) cho những doanh nghiệp có nhu cầu và đăng ký. Nghiên cứu sử dụng dữ liệu mảng (panel data) phân biệt giữa các doanh nghiệp trong lĩnh vực sản xuất được trợ cấp về vốn và không được trợ cấp về vốn; và kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng các doanh nghiệp có ảnh hưởng tới tăng trưởng, nhưng dường như có rất ít bằng chứng cho ảnh hưởng của trợ cấp về vốn tới năng suất sản xuất của các doanh nghiệp Thụy Điển.

Fajnzylber và cộng sự (2009) khi nghiên cứu về ảnh hưởng của hỗ trợ chính phủ tới các doanh nghiệp nhỏ tại Mexico, đã sử dụng tín dụng (credit), đào tạo (training) và chi trả thuế (tax payments) để đo lường cho các khoản hỗ trợ của chính phủ. Kết quả chỉ ra rằng các khoản hỗ trợ này dường như không có ảnh hưởng tới lợi nhuận doanh nghiệp, nhưng nếu doanh nghiệp được hỗ trợ tín dụng (credit) thì sẽ nâng cao được khả năng tồn tại.

Tại Việt Nam, nghiên cứu của Thành và cộng sự (2018; 2020) dựa trên bộ dữ liệu được khảo sát trên 10.000 DNNVV từ 2009 đến 2015 đã chỉ ra những tác động thuận chiều của hỗ trợ tài chính của chính phủ (bao gồm hỗ trợ tín dụng và hỗ trợ thuế) đến khả năng sinh lời và mức độ đóng góp cho NSNN của các DNNVV Việt Nam. Tuy nhiên, mỗi

quan hệ này chỉ thực sự có ý nghĩa đối với những DNNVV thuộc nhóm dẫn đầu. Nghiên cứu này cũng đưa ra bằng chứng về các khoản hỗ trợ kỹ thuật (như đào tạo nguồn nhân lực, xúc tiến thương mại, đổi mới công nghệ...) không có những ảnh hưởng tích cực mang ý nghĩa thống kê, thậm chí còn có những ảnh hưởng tiêu cực tới hiệu quả và mức độ đóng góp NSNN của các DNNVV Việt Nam. Nghiên cứu cũng cho rằng: hiệu quả của các khoản hỗ trợ kỹ thuật từ chính phủ có thể không nên đo lường được bằng khả năng sinh lời hay mức độ đóng góp cho NSNN mà nên được đo lường bằng những khía cạnh khác của DNNVV.

2.2. Hỗ trợ gián tiếp thông qua cải thiện môi trường kinh doanh

Quan điểm lý thuyết của các nghiên cứu định tính

Collier (Collier, 2000) và Bigsten & Söderbom (2006) gợi ý lý thuyết cho ảnh hưởng của môi trường kinh doanh tới các vấn đề vĩ mô như: Sự gia tăng các doanh nghiệp (firm entry), tăng trưởng (growth), đầu tư (investment), tổ chức các doanh nghiệp (enterprise organisation) và sự phát triển của các ngành nghề mới.

Ở cấp độ doanh nghiệp, môi trường kinh doanh có thể ảnh hưởng tới các chi phí sản xuất, trong khi đó ở cấp độ ngành, môi trường kinh doanh có thể ảnh hưởng tới cấu trúc thị trường và sự cạnh tranh (Eifert, Gelb, & Ramachandran, 2005).

Nhìn chung, các nghiên cứu lý thuyết định tính đều cho rằng *môi trường kinh doanh có những tác động tích cực tới kinh tế vĩ mô nói chung và hiệu quả doanh nghiệp nói riêng.*

Bằng chứng thực nghiệm từ các nghiên cứu định lượng

Tại Châu Âu, Chrysovalantis Gaganis và cộng sự (2019) trong một nghiên cứu tìm hiểu về mối quan hệ giữa văn hóa, môi trường kinh doanh và khả năng sinh lời của các DNNVV đã thực hiện trên dữ liệu mẫu lớn với khoảng 40.000 doanh nghiệp được thu thập tại 25 nước Châu Âu trong giai đoạn từ 2006 – 2014. Kết quả nghiên cứu chỉ ra những ảnh hưởng mang ý nghĩa thống kê của việc tạo lập các điều kiện kinh doanh và khía cạnh văn hóa quốc gia tới khả năng sinh lời của doanh nghiệp. Trong nghiên cứu này, Chrysovalantis Gaganis và cộng sự đo lường khái niệm “môi trường kinh doanh” thông qua 02 nhóm yếu tố là “mức độ tự do trong kinh doanh” và “khả năng nhận được các khoản vay”. *Nhóm yếu tố thứ nhất – “mức độ tự do trong kinh doanh” (BUSFR – Business freedom), là một chỉ số tổng thể phản ánh hiệu quả của các quy định của chính phủ đối với doanh nghiệp. Các quy định cụ thể liên quan tới việc thành lập, vận hành và đóng cửa một doanh nghiệp. Mức độ tự do trong kinh doanh được chấm cho từng quốc gia trong nghiên cứu theo thang điểm từ 0 cho tới 100, với điểm càng cao thì mức độ tự do trong kinh doanh càng nhiều. Dữ liệu được lấy từ nghiên cứu Ease of Doing Business (EDB) của World Bank. Mức độ tự do trong kinh doanh được phản ánh thông qua 10 nhân tố, bao gồm: 1 - thủ tục (số lượng), 2 - thời gian (ngày), 3 - chi phí (% thu nhập trên đầu người) và 4 - vốn tối thiểu (% thu nhập*

trên đầu người) để thành lập một doanh nghiệp; 5 - thủ tục (số lượng), 6 - thời gian (ngày) và 7 - chi phí (% thu nhập trên đầu người) để có được giấy phép; 8 - thời gian (năm), 9 - chi phí (% của bất động sản) và 10 - tỷ lệ thu hồi (cents theo Đô-la) cho việc đóng cửa một doanh nghiệp. Với nhóm yếu tố thứ hai – “khả năng nhận được các khoản vay”, Chrysovalantis Gaganis và cộng sự đo lường khái niệm này bằng “chỉ số quyền lực pháp lý”¹ và “phạm vi, khả năng tiếp cận thông tin tín dụng sẵn có”.

Kết quả nghiên cứu của Chrysovalantis Gaganis và cộng sự cho thấy môi trường kinh doanh không bị ảnh hưởng bởi tham nhũng, các điều kiện được cấp tín dụng thông thoáng hơn và ít các điều kiện về thành lập, hoạt động và đóng cửa doanh nghiệp sẽ giúp *nâng cao hiệu quả của doanh nghiệp*. Ngoài ra, các yếu tố văn hóa như chủ nghĩa cá nhân, trọng nam, và định hướng dài hạn có *tác động tích cực đến lợi nhuận doanh nghiệp*. Trong khi đó, khoảng cách quyền lực và việc tránh những yếu tố không chắc chắn (uncertainty avoidance) lại có *tác động ngược lại*. Nghiên cứu này cũng chỉ ra mức độ ảnh hưởng của văn hóa quốc gia đến lợi nhuận phụ thuộc vào sự ổn định chính trị và chất lượng thể chế.

Trên phạm vi toàn cầu, gần đây, Contractor và cộng sự (2019) đã thực hiện một nghiên cứu nhằm tìm hiểu xem chất lượng của các quy định (quality of regulations) và môi trường kinh doanh có thể giải thích cho sự khác biệt về thu hút FDI tại các quốc gia trên thế giới hay không. Nghiên cứu tập trung vào sự biến động về dòng vốn FDI, cũng như thay đổi về thể chế (institutional) và quy định pháp lý (regulatory) tại 189 quốc gia trên thế giới, trong vòng 15 năm. Để đo lường cho môi trường kinh doanh, Contractor và cộng sự cũng sử dụng phương pháp tiếp cận theo “vòng đời của doanh nghiệp” (life cycle approach). Theo đó, các tác giả xem xét sự thay đổi các quy định pháp lý ảnh hưởng tới *03 giai đoạn của vòng đời một doanh nghiệp*, cụ thể: (i) *Giai đoạn lần đầu gia nhập thị trường* nước ngoài chịu ảnh hưởng bởi các quy định khởi nghiệp (business start-up regulations); (ii) *Giai đoạn hoạt động* sau đó của các công ty FDI chịu ảnh hưởng bởi quy định của các quốc gia sở tại; (iii) *Giai đoạn thoái vốn, rút vốn* hoặc rút khỏi quốc gia chịu ảnh hưởng bởi các quy định về phá sản của từng quốc gia. Dữ liệu nghiên cứu của Contractor và cộng sự cũng được lấy từ cơ sở dữ liệu Ease of Doing Business (EDB) của World Bank. Các biến độc lập cụ thể được các tác giả sử dụng để đo lường môi trường kinh doanh là: (i) Các quy định về thương mại xuyên biên giới (Trade across border regulations); (ii) Các quy định về khởi nghiệp (Starting business regulations); (iii) Việc thực thi hợp đồng (Contract enforcement); (iv) Các quy định giải quyết về khả năng thanh toán (Resolving insolvency regulations).

Kết quả nghiên cứu của Contractor và cộng sự chỉ ra rằng các quốc gia có trách nhiệm thực hiện cam kết mạnh mẽ hơn và có các quy định thương mại quốc tế hiệu quả

¹ Legal rights index - đo lường mức độ mà Luật thể chấp và phá sản bảo vệ quyền của người vay và người cho vay và do đó có thể đánh giá mức độ tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động vay và cho vay trên thị trường.

hơn thì sẽ thu hút được nhiều vốn FDI hơn. Kết quả cũng cho thấy các công ty đa quốc gia có xu hướng lựa chọn những quốc gia có thể chế mạnh hơn là những quốc gia có thể chế yếu. Ví dụ, các công ty đa quốc gia sẵn sàng đầu tư vào các quốc gia có các quy định xuất nhập cảnh kém hiệu quả hơn để đổi lấy việc thực thi hợp đồng mạnh mẽ hơn.

Các khu vực kinh tế khác. Khi thực hiện tổng quan nghiên cứu, Contractor và công sự (2019) đã tổng quan các nghiên cứu tại các nước *Châu Mỹ La-tinh* với công trình nghiên cứu như của Staats & Biglaiser (2012), tại *15 nước Châu Á* như của Mengistu & Adhikary (2011), hay tại *Các nền kinh tế đang chuyển đổi* như trong nghiên cứu của Campos & Kinoshita (2003). Contractor và công sự đánh giá nhìn chung các nghiên cứu trước đây đã kiểm tra được tác động khác nhau ở mỗi quốc gia tới quyết định đầu tư và dòng vốn FDI. Nhưng các nghiên cứu đó mới chỉ tập trung vào một khu vực kinh tế hoặc vào một thời điểm (chưa sử dụng dữ liệu mảng cho phân tích) hoặc chỉ giải quyết một hoặc một vài biến quy định ở một thời điểm. Có rất ít nỗ lực kiểm tra ảnh hưởng của các quy định theo vòng đời của một doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, một trong các nghiên cứu gần đây chứng minh vai trò tích cực của môi trường kinh doanh tới DN là của Thành và cộng sự (2018; 2020). Nghiên cứu chứng minh rằng sự cải thiện năng lực cạnh tranh cấp tỉnh của các tỉnh/thành Việt Nam trong những năm qua đã tạo môi trường thuận lợi và thúc đẩy khả năng sinh lời cũng như mức độ đóng góp cho NSNN từ phía các DNNVV.

3. Kết luận (Conclusion)

Từ tổng quan về một số nghiên cứu như trên, có thể khẳng định lại một lần nữa rằng kết quả nghiên cứu là rất đa dạng. Ở những nền kinh tế khác nhau, với những đặc thù khác nhau, các khoản hỗ trợ của chính phủ trung ương có thể tác động tích cực hoặc tiêu cực tới hiệu quả doanh nghiệp; và không phải khoản hỗ trợ chính phủ nào cũng có những tác động mang ý nghĩa thống kê tới hiệu quả và mức độ đóng góp cho NSNN từ phía DNNVV.

Các khoản hỗ trợ kỹ thuật từ chính phủ Việt Nam (như đào tạo nguồn nhân lực, xúc tiến thương mại, đổi mới công nghệ...) đang chưa thể hiện được vai trò khi được đánh giá về khả năng tương quan với mức độ sinh lời của DNNVV. Điều này gợi ý tới những nghiên cứu sâu hơn về vai trò thực sự của hỗ trợ kỹ thuật từ chính phủ Việt Nam đến các khía cạnh khác của DNNVV, ví dụ như: trình độ/năng suất của người lao động, tốc độ tăng doanh thu xuất khẩu hoặc tỷ lệ đổi mới khoa học công nghệ tại các DNNVV của Việt Nam.

Tài liệu tham khảo

- Bigsten, A., & Söderbom, M. (2006). What Have We Learned from a Decade of Manufacturing Enterprise Surveys in Africa? *The World Bank Research Observer*, 21(2), 141-265.
- Campos, & Kinoshita. (2003). Why does FDI go where it goes? New evidence from the Transition Economics. *Working paper*. IMF.
- Collier, P. (2000). Africa's comparative advantage. In H. Jalilian, M. Tribe, J. Weiss, & eds., *Industrial Development and Policy in Africa: Issues of De-Industrialisation and Development Strategy*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Contractor, F. J., Dangol, R., Nuruzzaman, N., & Raghunath, S. (2019). How do country regulations and business environment impact foreign direct investment (FDI) inflows? *International Business Review*, Accepted Manuscript.
- Eifert, B., Gelb, A., & Ramachandran, V. (2005). *Business Environment and Comparative Advantage in Africa: Evidence from the Investment Climate Data*. Rochester: NY: Social Science Research Network.
- Gaganis, C., Pasiouras, F., & Voulgari, F. (2019). Culture, business environment and SMEs' profitability: Evidence from European Countries. *Economic Modelling*, 78, 275-292.
- Mengistu, A. A., & Adhikary, B. K. (2011). Does good governance matter for FDI inflows? Evidence from Asian economies. *Asia Pacific Business Review*, 17(3), 281-299.
- Staats, J. L., & Biglaiser, G. (2012). Foreign direct investment in Latin America: The importance of judicial strength and rule of law. *International Studies Quarterly*, 56(1), 193-202.
- Thanh, N. M., Tuyen, T. Q., & Long, D. T. (2018). Government Support and Firm Profitability in Vietnam. doi:<https://doi.org/10.2478/cer-2018-0029>
- Thanh, N. M., Van, P. T., & Anh, M. N. (2020). Political connections, government support and SME tax payments: A note from fixed-effect quantile regression. doi:<https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101771>

KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG TRƯỜNG HỢP ĐƠN VỊ CÓ DẤU HIỆU VI PHẠM GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC

TS. Vũ Thị Phương Liên – BM Kiểm toán

TS. Phí Thị Kiều Anh – BM Kiểm toán

Tóm tắt

Trong bối cảnh nền kinh tế trên toàn thế giới bị ảnh hưởng mạnh mẽ bởi đại dịch COVID-19, hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của phần lớn các doanh nghiệp gặp nhiều khó khăn, từ đó nảy sinh các tình huống và sự kiện có thể ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Điều này đòi hỏi kiểm toán viên phải thận trọng hơn và tăng cường mạnh mẽ hơn thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán, đặc biệt trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục cũng như xem xét những thách thức tiềm ẩn mà các doanh nghiệp phải đối mặt do COVID -19. Bài viết đi sâu phân tích thực trạng kiểm toán hiện nay và khuyến nghị một số thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên nên thực hiện trong trường hợp đơn vị có dấu hiệu vi phạm giả định hoạt động liên tục.

Từ khóa: Hoạt động liên tục, giả định hoạt động liên tục, báo cáo tài chính, kiểm toán, chuẩn mực kiểm toán 570, đại dịch Covid-19

Abstract

In the context that the worldwide economy was strongly affected by the COVID-19 pandemic, business activities and the financial situation of most enterprises faced many difficulties, lead to situations and events may affect the unit's ability to going concern. This requires the auditor to be more due care and to intensify professional skepticism throughout the audit process, especially in assessing the ability to the assumption of going concern as well as considering potential challenges that businesses face due to COVID -19. The research analyzes the current audit and recommends some audit procedures that auditors should perform in case the unit shows signs of violation of the assumption of going concern.

Keywords: going concern, going concern assumption, financial statements, audit, VSA 570, COVID-19 pandemic.

Đại dịch COVID-2019 lan rộng đã gây đình trệ phần lớn hoạt động kinh doanh của tất cả các doanh nghiệp cũng như hộ kinh doanh. Từ cuối năm 2019 đến nay, trên toàn thế giới nói chung cũng như tại Việt Nam nói riêng, hàng loạt các cảnh báo về khả năng hoạt động liên tục của các doanh nghiệp đã xuất hiện dày đặc trên các phương tiện thông tin đại chúng. Không chỉ các doanh nghiệp nhỏ mà ngay cả các doanh nghiệp lớn, các công ty đa

quốc gia cũng đứng trước nguy cơ sụt giảm lợi nhuận đáng kể hay cắt giảm nhân viên, cửa hàng, đóng cửa, giải thể doanh nghiệp. Cùng với đó, việc che giấu thông tin tài chính yếu kém, tô vẽ lên một tình hình tài chính khả quan trong bối cảnh kinh tế ảm đạm toàn cầu cũng đang xuất hiện ngày càng nhiều hơn. Kiểm toán viên với chức năng xác nhận về mức độ trung thực hợp lý của Báo cáo tài chính so với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng xét trên các khía cạnh trọng yếu sẽ cần thận trọng hơn cũng như duy trì mạnh mẽ hơn thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán. Đồng thời cũng phải chú trọng hơn tới các dấu hiệu vi phạm giả định hoạt động liên tục của các đơn vị được kiểm toán

Thế nào là hoạt động liên tục

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01 (VAS 01) - Chuẩn mực chung quy định các nguyên tắc hoạt động liên tục là một trong 7 nguyên tắc kế toán cơ bản. Bên cạnh đó Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (VAS 21) – Trình bày Báo cáo tài chính cũng quy định nguyên tắc hoạt động liên tục là một trong 6 nguyên tắc cơ bản mà đơn vị phải đảm bảo khi trình bày Báo cáo tài chính (BCTC). Theo cả VAS 01 và VAS 21 thì nội dung nguyên tắc hoạt động liên tục là *“BCTC phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình... Đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải xem xét đến mọi thông tin có thể dự đoán được tối thiểu trong vòng 1 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán”*.

Nguyên tắc hoạt động liên tục cũng được quy định trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA), về cơ bản có thể nói nội dung nguyên tắc hoạt động liên tục của VAS và VSA đều giống nhau, trong đó VSA có quy định chi tiết, cụ thể hơn tại chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 (VSA 570) - Hoạt động liên tục tại đoạn 04 có quy định *“Một đơn vị được coi là hoạt động liên tục trong tương lai gần có thể dự đoán được (ít nhất là 1 năm kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán) khi không có ý định hoặc yêu cầu phải giải thể, ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động, tìm kiếm sự bảo hộ từ các chủ nợ theo pháp luật và các quy định hiện hành”*.

KTV phải tìm kiếm các dấu hiệu có thể dẫn đến nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Các sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt

động liên tục của đơn vị bao gồm dấu hiệu về mặt tài chính, các dấu hiệu về mặt hoạt động và các dấu hiệu khác, cụ thể.

Các dấu hiệu về mặt tài chính

- Đơn vị lâm vào tình trạng nợ phải trả lớn hơn tài sản hoặc nợ phải trả ngắn hạn lớn hơn tài sản lưu động;
- Đơn vị có các khoản nợ dài hạn sắp đến hạn trả mà không có khả năng được giãn nợ hoặc không có khả năng thanh toán, hoặc đơn vị phụ thuộc quá nhiều vào các khoản vay ngắn hạn để tài trợ các tài sản dài hạn;
- Dấu hiệu về việc các chủ nợ ngừng hoặc thu hồi các hỗ trợ tài chính;
- Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh bị âm thể hiện trên báo cáo tài chính hay dự báo trong tương lai;
- Đơn vị có các chỉ số tài chính xấu hơn mức bình thường;
- Lỗ hoạt động kinh doanh lớn hoặc có sự suy giảm lớn về giá trị của các tài sản được dùng để tạo ra các luồng tiền;
- Nợ tồn đọng hoặc ngừng thanh toán cổ tức;
- Không có khả năng thanh toán nợ khi đến hạn;
- Không có khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng tín dụng;
- Chuyển đổi từ các giao dịch mua chịu sang mua thanh toán ngay với các nhà cung cấp;
- Không có khả năng tìm kiếm các nguồn tài trợ cho việc phát triển các sản phẩm mới thiết yếu hoặc các dự án đầu tư thiết yếu;

Các dấu hiệu về mặt hoạt động

- Ban Giám đốc có ý định ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị;
- Thiếu thành phần lãnh đạo chủ chốt mà không được thay thế;
- Mất một thị trường lớn, mất khách hàng quan trọng, mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc mất nhà cung cấp quan trọng;
- Gặp các vấn đề khó khăn về lao động;
- Thiếu hụt vật tư đầu vào chủ yếu;
- Xuất hiện đối thủ cạnh tranh mới thành công hơn;

Các dấu hiệu khác

- Không tuân thủ các quy định về góp vốn cũng như các quy định khác của pháp luật;
- Đơn vị đang bị kiện và các vụ kiện này chưa được xử lý mà nếu đơn vị thua kiện có thể dẫn đến các khoản bồi thường không có khả năng đáp ứng được;
- Thay đổi về pháp luật và các quy định hoặc chính sách của Nhà nước làm ảnh hưởng bất lợi tới đơn vị;
- Xảy ra các rủi ro, tổn thất mà không được bảo hiểm hoặc bảo hiểm với giá trị thấp.

Trên thực tế, ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể được giảm nhẹ bởi các yếu tố khác. Ví dụ, ảnh hưởng của việc đơn vị không có khả năng thanh toán các khoản nợ phải trả thông thường khi đến hạn có thể được giảm nhẹ bằng việc Ban Giám đốc có kế hoạch duy trì luồng tiền đầy đủ nhờ việc áp dụng các phương pháp khác như thanh lý tài sản cố định, điều chỉnh lại lịch thanh toán nợ, hoặc tìm kiếm thêm các nguồn vốn mới. Tương tự, ảnh hưởng việc mất một nhà cung cấp quan trọng có thể được giảm nhẹ bằng việc thay thế một nguồn cung cấp phù hợp khác. Do đó, KTV cần có những hiểu biết tổng quan và đưa ra các đánh giá về khả năng hoạt động liên tục một cách thận trọng.

Trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán viên có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và kết luận liệu còn có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Kiểm toán viên vẫn có trách nhiệm này ngay cả khi khôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng để lập báo cáo không quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

Tuy nhiên, như đã đề cập trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên có những hạn chế vốn có mà ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế này là lớn hơn đối với các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể dẫn đến khả năng đơn vị không thể hoạt động liên tục. Kiểm toán viên không thể dự đoán được các sự kiện hoặc điều kiện này. Do đó, khi báo cáo kiểm toán không đề cập đến tính

không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, điều đó không có nghĩa là khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán đã được đảm bảo.

Chuẩn mực kiểm toán 570 yêu cầu KTV trong giai đoạn lập kế hoạch phải phải xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Các sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị bao gồm dấu hiệu về mặt tài chính, các dấu hiệu về mặt hoạt động và các dấu hiệu khác. Song cũng lưu ý rằng ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể được giảm nhẹ bởi các yếu tố khác. Các thủ tục đánh giá rủi ro về khả năng hoạt động liên tục này giúp kiểm toán viên xác định liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban Giám đốc có phải là vấn đề quan trọng hay không và ảnh hưởng của chúng đến việc lập kế hoạch kiểm toán. Những thủ tục này cũng cho phép kiểm toán viên trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị kịp thời hơn, bao gồm trao đổi về các kế hoạch của Ban Giám đốc và giải pháp đối với những vấn đề liên quan đến hoạt động liên tục, trong đó cần xác định xem Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá sơ bộ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay chưa, và:

(i) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về đánh giá đó và xác định xem Ban Giám đốc đơn vị có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không, và nếu có phải xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị đối với vấn đề này; hoặc

(ii) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa đánh giá, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về cơ sở của dự định sử dụng giả định hoạt động liên tục và phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị liệu có các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã dự kiến trong giai đoạn lập kế hoạch để thực tế thu thập các bằng chứng kiểm toán đánh giá về tính hợp lý của các giả định hoạt động liên tục mà Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong đó cần đặc biệt lưu ý:

(a) Xem xét các đánh giá của Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

Kiểm toán viên phải xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị để xem xét việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban Giám đốc.

Khi xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét liệu các đánh giá của Ban Giám đốc đã bao gồm tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà kiểm toán viên biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

(b) Phòng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết của Ban Giám đốc đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán viên phải luôn cảnh giác với khả năng có thể có các sự kiện hoặc điều kiện đã biết, hoặc sẽ xảy ra sau giai đoạn Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Khi một sự kiện hoặc điều kiện xảy ra ở thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn liên quan tới kết quả của sự kiện hoặc điều kiện đó càng lớn, vì vậy, khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra trong tương lai xa, kiểm toán viên phải xem xét các dấu hiệu về khả năng hoạt động liên tục trước khi cân nhắc thực hiện các hành động tiếp theo. Nếu phát hiện được các sự kiện hoặc điều kiện như vậy, kiểm toán viên có thể cần yêu cầu Ban Giám đốc xem xét ảnh hưởng tiềm tàng của sự kiện hoặc điều kiện đó đến đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên cũng phải áp dụng các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Ngoài việc phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác để xác định các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị mà các sự kiện hoặc điều kiện đó diễn ra sau giai đoạn đánh giá của Ban Giám đốc (do giai đoạn đánh giá của Ban Giám đốc ít nhất phải là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán).

(c) Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục kiểm toán thích hợp có thể bao gồm:

- (1) Phân tích và thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về dòng tiền, lợi nhuận và các dự báo liên quan khác;
- (2) Phân tích và thảo luận về báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất của đơn vị;

(3) Xem xét điều khoản của các giấy nhận nợ và các hợp đồng vay nợ và xác định liệu có các dấu hiệu vi phạm;

(4) Xem xét biên bản họp cổ đông, họp Ban quản trị và các cuộc họp có liên quan khác để tìm hiểu về các khó khăn tài chính;

(5) Phỏng vấn chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các tranh chấp, kiện tụng và sự hợp lý trong các đánh giá của Ban Giám đốc về các tranh chấp, kiện tụng này và ước lượng mức độ ảnh hưởng về mặt tài chính;

(6) Xác nhận sự tồn tại, tính hợp pháp và tính bắt buộc thi hành của các thỏa thuận để cung cấp hoặc duy trì các hỗ trợ tài chính cho bên thứ ba và các bên liên quan và đánh giá khả năng tài chính của những bên này trong việc cung cấp thêm các quỹ bổ sung;

(7) Xem xét kế hoạch của đơn vị trong việc giải quyết các đơn hàng chưa hoàn thành cho khách hàng;

(8) Tiến hành các thủ tục kiểm toán đối với những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để xác định những sự kiện có thể làm suy giảm hoặc gây ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị;

(9) Xác nhận sự tồn tại, các điều khoản và tính hợp lý của các công cụ vay nợ;

(10) Thu thập và xem xét báo cáo về các hoạt động pháp lý;

(11) Xác định xem đơn vị có kế hoạch thanh lý tài sản hay không.

Đồng thời với việc thực hiện các thủ tục kiểm toán nêu trên, kiểm toán viên cũng phải thực hiện các thủ tục dưới đây:

(a) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, nếu Ban Giám đốc chưa thực hiện đánh giá trước đó;

(b) Xem xét các kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai có liên quan đến đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng như tính khả thi của những kế hoạch này.

(c) Xem xét liệu còn có thông tin hay sự kiện bổ sung nào kể từ sau ngày Ban Giám đốc đưa ra đánh giá không;

(d) Yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Trường hợp kiểm toán viên thấy có sự chậm trễ đáng kể của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đối với việc phê duyệt báo cáo tài chính sau ngày kết thúc

kỳ kế toán, kiểm toán viên phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu kiểm toán viên tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết như đã nêu ở trên, cũng như xem xét ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu.²

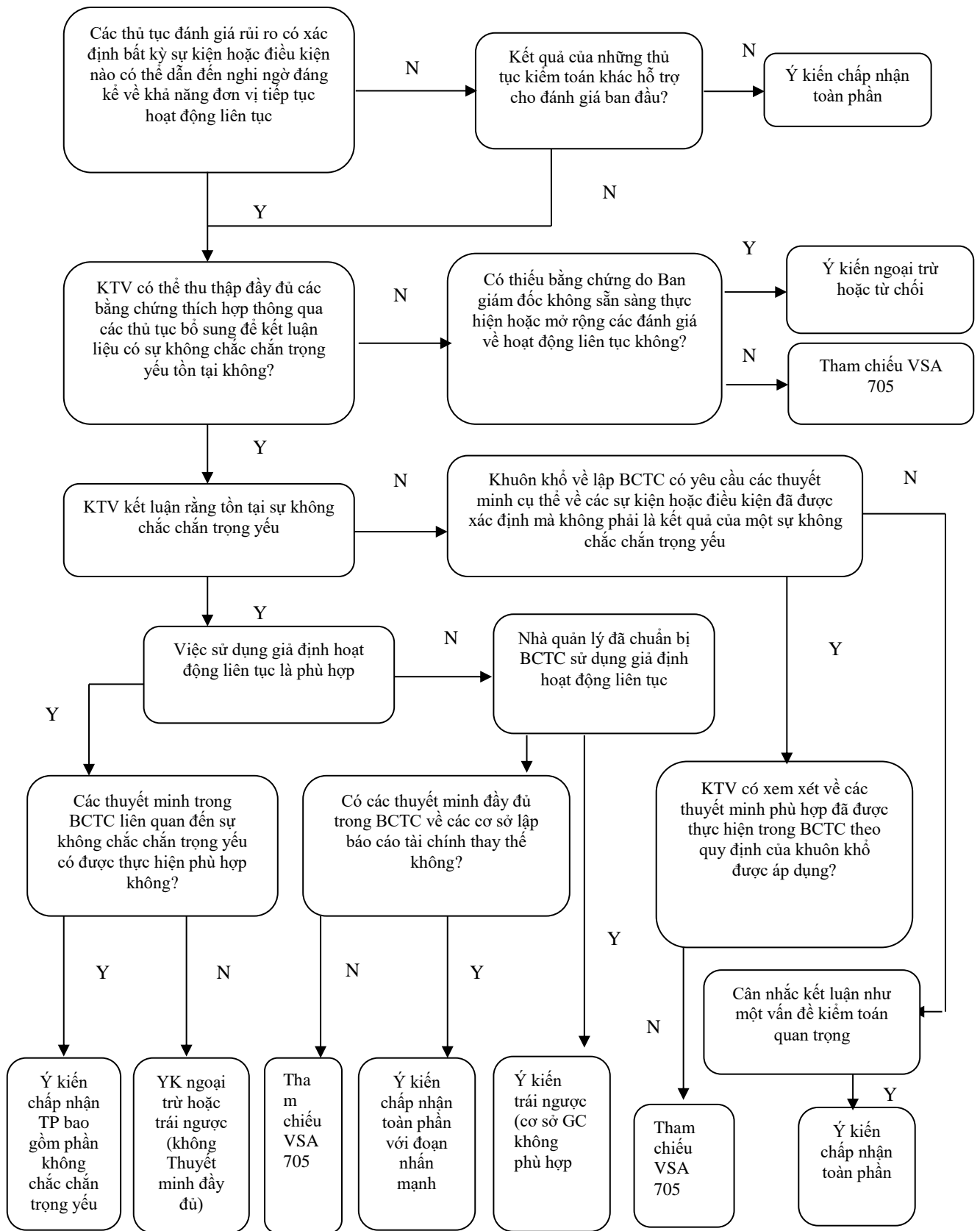
Trong giai đoạn tổng hợp kết quả kiểm toán, dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán của mình để kết luận liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi khả năng xảy ra cũng như ảnh hưởng tiềm tàng của yếu tố đó lớn tới mức mà kiểm toán viên xét thấy cần phải trình bày rõ ràng về bản chất cũng như ảnh hưởng của yếu tố đó để đảm bảo:

(e) Báo cáo tài chính được lập và trình bày trung thực và hợp lý, theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc

(f) Báo cáo tài chính không bị sai lệch, theo khuôn khổ về tuân thủ.

Việc đưa ra ý kiến kiểm toán tùy thuộc vào từng tình huống cụ thể, chi tiết theo sơ đồ 1 dưới đây:

² Thuật ngữ “yếu tố không chắc chắn trọng yếu” (điều không chắc chắn) được sử dụng trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) đã đề cập về những yếu tố không chắc chắn liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, mà các yếu tố đó phải được trình bày trong báo cáo tài chính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác có thể sử dụng thuật ngữ “yếu tố không chắc chắn đáng kể” cho các trường hợp tương tự.



Thực trạng các thủ tục kiểm toán mà KTV thực hiện khi đơn vị có dấu hiệu vi phạm giả định hoạt động liên tục

Mặc dù chuẩn mực kiểm toán đã quy định rất chặt chẽ những thủ tục kiểm toán mà KTV cần thực hiện nếu nhận thấy đơn vị có các dấu hiệu dẫn đến vi phạm giả định hoạt động liên tục, nhưng hoạt động kiểm toán về giả định hoạt động liên tục do các công ty kiểm toán thực hiện cũng còn tồn tại những hạn chế làm ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán. Vấn đề này ảnh hưởng đến việc: Các đối tượng sử dụng thông tin không thỏa mãn về kết quả kiểm toán và có thể dẫn đến các quyết định kinh tế sai lầm, gây thiệt hại về mặt kinh tế; các công ty KTĐL không phát huy hết vai trò và trách nhiệm nghề nghiệp, rủi ro kiểm toán cao; sự minh bạch về thông tin bị hạn chế, rủi ro trong quản lý kinh tế, tài chính. Do đó, những tồn tại trong công tác kiểm toán để đánh giá việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban giám đốc khi lập và trình bày báo cáo tài chính cần phải được chỉ rõ và khắc phục kịp thời.

Thứ nhất: Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

Nhìn chung các công ty KTĐL đều đã xây dựng các chương trình kiểm toán với các thủ tục kiểm toán để phân tích và đánh giá rủi ro về nhằm xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Đồng thời kiểm toán viên cũng đã xây dựng các thủ tục để xác định xem Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá sơ bộ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay chưa. Tuy nhiên, trong thực tế, đặc biệt khi kiểm toán các khách hàng có quy mô vừa và nhỏ, kiểm toán viên nhiều khi không thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán theo như hướng dẫn mà công ty đã đề ra để thu thập bằng chứng kiểm toán cho nội dung này. Bước tìm hiểu và đánh giá rủi ro về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không được thực hiện còn khá sơ sài và mang tính chất hình thức, mới chỉ tìm hiểu các thông tin sơ lược nhằm hoàn thiện hồ sơ kiểm toán là chủ yếu mà chưa đi sâu tìm hiểu về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

Thứ hai: Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Trong nhiều cuộc kiểm toán, nếu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, thông qua các thủ tục phân tích đánh giá rủi ro mà KTV nhận thấy không có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên thường không tiếp tục thực hiện các thủ tục kiểm toán để soát xét các yếu tố dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị nữa mà sẽ thực hiện công việc này trong giai đoạn kết thúc kiểm toán cùng với

các soát xét cuối cùng trước khi lập báo cáo kiểm toán. Và trong những trường hợp này các bằng chứng kiểm toán cũng chủ yếu mang tính chất để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán.

Trường hợp, đối với những khách hàng mà trong giai đoạn lập kế hoạch, thông qua thủ tục phân tích và đánh giá rủi ro, KTV nhận thấy có các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục thì kiểm toán viên mới thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên đối với những trường hợp này kiểm toán viên cũng mới chỉ thực hiện một vài các kỹ thuật thu thập bằng chứng nhất định, chủ yếu là phỏng vấn Ban giám đốc về các dòng tiền, lợi nhuận và các dự báo liên quan khác; hoặc xem xét về BCTC giữa niên độ kỳ gần nhất của đơn vị; thảo luận và xem xét kế hoạch trong tương lai của đơn vị;... Như vậy nguồn tài liệu và các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán còn rất ít, thiếu sự linh hoạt, phong phú, đa dạng... Các công việc trong giai đoạn thực hiện kiểm toán thường đơn điệu và máy móc.

Nhìn chung, các bước công việc trong giai đoạn thực hiện kiểm toán còn đơn điệu, chưa đầy đủ. Việc kiểm toán thường dựa vào kinh nghiệm là chủ yếu, việc vận dụng các phương pháp kiểm toán còn máy móc và hạn chế nên kết quả kiểm toán chưa cao.

Thứ ba: Trong giai đoạn tổng hợp kết quả kiểm toán

Đây là giai đoạn tổng hợp kết quả kiểm toán để đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp. Trong những trường hợp nếu khách hàng được kiểm toán không tồn tại các sự kiện hoặc điều kiện có thể ảnh hưởng đáng kể đến giả định hoạt động liên tục thì cũng tương tự như giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán thường thực hiện rất sơ sài và chủ yếu mang tính chất hoàn thiện hồ sơ kiểm toán. Trong những trường hợp này, kiểm toán viên cũng chưa chú ý nhiều đến việc xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ để xác định những sự kiện có thể làm suy giảm hoặc gây ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

Thứ tư, về phương pháp và thủ tục kiểm toán để xác định về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính

Các công ty KTĐL đặc biệt các công ty KTĐL nhỏ chưa xây dựng các nguyên tắc để hướng dẫn KTV sử dụng các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán trong quá trình thực hiện các hoạt động kiểm toán. Do đó các phương pháp kiểm toán và kỹ thuật thu thập bằng chứng chưa được vận dụng một cách đồng bộ, khoa học. Chẳng hạn cần phải xác định rõ: Có bao nhiêu phương pháp, kỹ thuật kiểm toán; ý nghĩa tác dụng của từng phương pháp, kỹ thuật kiểm toán; thông tin tài liệu gì sẽ thu được để làm bằng chứng khi sử dụng phương pháp đó; các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán được sử dụng như thế nào, trong trường hợp nào và thời điểm nào; mức độ sử dụng là bao nhiêu và ai sẽ thực hiện các phương pháp

đó... Vì mỗi khách hàng, mỗi cuộc kiểm toán và mỗi thông tin thì bằng chứng cần thu thập để đưa ra sự nhận định đánh giá là khác nhau. Do đó việc sử dụng phương pháp và kỹ thuật kiểm toán cũng là không giống nhau.

Có rất nhiều các công ty KTĐL đôi khi không thực hiện đầy đủ các thủ tục để xem xét và đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hoặc có những thủ tục kiểm toán đã thực hiện nhưng không lưu lại bằng chứng kiểm toán. Công việc kiểm toán diễn ra thường mang tính chất là hoạt động kiểm tra kế toán, chưa mang tính chất là kiểm toán. Việc sử dụng các phương pháp kiểm toán của các KTV trong các cuộc kiểm toán BCTC thường theo thói quen, kinh nghiệm nghề nghiệp là chủ yếu.

Khuyến nghị dành cho KTV khi nhận thấy khi đơn vị có dấu hiệu vi phạm giả định hoạt động liên tục

Thứ nhất, cần thực hiện đúng và đủ các quy định mà Chuẩn mực kiểm toán số 570 yêu cầu trong cả ba giai đoạn của cuộc kiểm toán: Giai đoạn lập kế hoạch, giai đoạn thực hiện kiểm toán và giai đoạn tổng hợp kết quả, lập BCTC.

Thứ hai, xem xét tiếp cận cuộc kiểm toán trên cơ sở rủi ro, bằng cách KTV cần nhận diện và khoanh vùng khu vực rủi ro để đảm bảo các thủ tục kiểm toán BCTC trong trường hợp đơn vị có dấu hiệu không đáp ứng giả định hoạt động liên tục được thiết kế trong chương trình kiểm toán chi tiết phát hiện kịp thời và đầy đủ về các sự kiện dẫn đến trường hợp đơn vị có dấu hiệu không đáp ứng giả định hoạt động liên tục

Thứ ba, Trong bối cảnh nền kinh tế thế giới nói chung nói chung và Việt Nam nói riêng chịu ảnh hưởng mạnh mẽ bởi những tác động tiêu cực từ các diễn biến khó lường của môi trường kinh doanh và các đại dịch như Covid -19 hoặc các đại dịch khác có thể xảy ra, nên chăng Chuẩn mực kiểm toán số 570 – Hoạt động liên tục có thể ban hành những điểm cập nhật thêm trong đó đòi hỏi kiểm toán viên cần thực hiện nhiều công việc hơn để soát xét các đánh giá của Ban giám đốc về giả định hoạt động liên tục mà đơn vị áp dụng.

Thứ tư, về phía các kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên tăng cường thái độ hoài nghi nghề nghiệp về các tình huống và sự kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Kiểm toán viên cần thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán hơn; Phân tích kỹ lưỡng hơn các rủi ro có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị; Đánh giá kỹ lưỡng hơn về sự thiên kiến của ban giám đốc có thể xảy ra trong quá trình Ban giám đốc đánh giá giả định hoạt động liên tục; Thu thập nhiều bằng chứng từ nhiều thủ tục kiểm toán và nhiều nguồn tài liệu để đánh giá về tính khả thi của các phương án mà Ban giám đốc sử dụng để đối phó với những sự kiện không chắc chắn trọng yếu có thể ảnh hưởng đến giả định hoạt động liên tục; Tăng cường thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung chuyên sâu để thu thập bằng chứng đánh giá trong

trường hợp đơn vị được kiểm toán tồn tại các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán chẳng hạn như phỏng vấn các chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các tranh chấp, kiện tụng và sự hợp lý của các đánh giá của Ban giám đốc về các tranh chấp, kiện tụng này và ước lượng mức độ ảnh hưởng về mặt tài chính; Tiến hành các thủ tục kiểm toán đối với những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để xác định những sự kiện có thể làm suy giảm hoặc gây ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị; Thu thập và xem xét báo cáo về các hoạt động pháp lý...

Thứ năm về phía đơn vị được kiểm toán, trong bối cảnh hiện nay càng phải tăng cường tính minh bạch nhất có thể về thông tin mà họ đưa ra thị trường để hỗ trợ cho các bên liên quan sử dụng thông tin đưa ra các quyết định sáng suốt nhất./.

Tài liệu tham khảo

1. Luật kế toán (2015) ban hành ngày 20/11/2015
2. Quyết định 149/2001/QĐ-BTC về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1)
3. Thông tư 214/2012/TT-BTC ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
4. Thông tư số 70/2015/TT-BTC ban hành chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

KẾ TOÁN GIAO DỊCH BÁN VÀ THUÊ LẠI TÀI SẢN THEO IFRS16- LEASES

TS. Nguyễn Thu Hoài – BM Kế toán tài chính

TÓM TẮT

Cùng với xu hướng toàn cầu hóa về hợp tác và phát triển kinh tế, kế toán không còn là vấn đề mang tính nội tại, riêng biệt của từng quốc gia. Vì vậy, để phù hợp với yêu cầu đa dạng của doanh nghiệp cũng như các nhà đầu tư, các quốc gia hiện nay đang có xu hướng hòa hợp về các nguyên tắc, phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính. Theo Ủy ban Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IASB), tính đến nay đã có 131/143 quốc gia và vùng lãnh thổ (chiếm tỷ lệ 93% các nước được IASB khảo sát) đã tuyên bố về việc cho phép áp dụng bộ Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) dưới các hình thức khác nhau. Theo đó, ngày 16 tháng 3 năm 2020 Bộ Tài chính đã chính thức ban hành Quyết định số 345/QĐ-BTC phê duyệt Đề án áp dụng chuẩn mực Báo cáo tài chính tại Việt Nam. Để “đẩy mạnh” lộ trình áp dụng IFRS theo Đề án đã được phê duyệt, trong giai đoạn hiện nay tại Việt Nam việc tìm hiểu các nội dung cơ bản của IFRS cũng như vận dụng các nội dung đó trong thực tế công tác kế toán là rất cần thiết đặc biệt là các IFRS mới được IASB ban hành. Trong bộ IFRS có IFRS 16- Leases (Thuê tài sản) được ban hành tháng 1/2016 và có hiệu lực áp dụng kể từ ngày 1/1/2019 với những thay đổi khá cơ bản về kế toán thuê tài sản tại bên thuê so với IAS 17/VAS 6-Thuê tài sản trước đây từ đó ảnh hưởng tới kế toán giao dịch khá phức tạp liên quan đến thuê tài sản đó là giao dịch bán và thuê lại tài sản. Bài viết này tập trung vào việc làm rõ những thay đổi về nguyên tắc kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản theo IFRS16 đó là “đánh giá liệu giao dịch chuyển giao tài sản có thỏa mãn điều kiện của IFRS 15 để hạch toán là một vụ bán hay không?”, nếu thỏa mãn kế toán hạch toán như là giao dịch bán đi và thuê lại tài sản còn không kế toán hạch toán như là giao dịch bên cho thuê hỗ trợ tài chính đối với bên thuê. Đồng thời tác giả xây dựng các tình huống để minh họa cho việc vận dụng nguyên tắc đó trong thực tế công tác kế toán và thực hiện so sánh sự khác biệt giữa kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản theo IAS 17(VAS6) và IFRS 16.

TỪ KHÓA: Thuê tài sản, giao dịch bán và thuê lại tài sản, chuyển giao tài sản, quyền kiểm soát tài sản.

1. MỞ ĐẦU

Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế số 16 - Thuê tài sản (IFRS 16-Leases) được IASB ban hành tháng 01/2016 sau khi hoàn thành dự án kéo dài trên 30 năm về việc sửa đổi nguyên tắc kế toán thuê tài sản. Việc sửa đổi này bắt nguồn từ việc IASB cho rằng, Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 (IAS 17) - Thuê tài sản phân chia hai loại hình thuê hoạt động và thuê tài chính là không phù hợp, dẫn đến quá nhiều cơ cấu và thông tin tài chính ngoài

bảng. Giải pháp của IASB xuyên suốt quá trình hoàn thành dự án là xóa bỏ khác biệt giữa thuê hoạt động và thuê tài chính và kế toán các khoản thuê tài sản trên bảng cân đối kế toán. IASB đề xuất một phương pháp kế toán duy nhất cho tất cả các hình thức thuê tài sản (tương tự như thuê tài chính theo IAS 17). Theo đó, nguyên tắc kế toán chính theo IFRS 16 yêu cầu các tổ chức là bên đi thuê tài sản cần kế toán tài sản thuê trên “Bảng cân đối kế toán” với giá trị ghi nhận là “Quyền sử dụng” tài sản và “nghĩa vụ thuê tài sản” tương ứng. Nguyên tắc kế toán này có khác biệt lớn so với IAS 17 trước đây trong việc kế toán các khoản thuê hoạt động. Các nội dung chính của IFRS 16 bao gồm: thay đổi định nghĩa về thuê tài sản; đưa ra các yêu cầu về phương pháp kế toán tài sản và nghĩa vụ, bao gồm các hợp đồng phức hợp gồm các yếu tố phi thuê tài sản, thanh toán tiền thuê biến đổi và các giai đoạn thuê tùy chọn; thay đổi về kế toán các giao dịch bán và thuê lại; giữ lại phần lớn các nội dung kế toán đối với tổ chức là bên cho thuê theo IAS 17; giới thiệu các yêu cầu về công bố thông tin mới. Trong phạm vi bài hội thảo này tác giả đề cập tới những thay đổi trong kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản theo IFRS 16 so với IAS 17.

2. NỘI DUNG

2.1 Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản theo IFRS 16

Giao dịch bán và thuê lại tài sản là giao dịch một doanh nghiệp (người bán-bên thuê) chuyển giao một tài sản sang cho một doanh nghiệp khác (người mua-bên cho thuê) và thuê tài sản đó trở lại từ người mua-bên cho thuê.

Với thay đổi chủ yếu của IFRS 16 là chỉ có một phương pháp kế toán duy nhất đối với thuê tài sản tại bên thuê nên giao dịch bán và thuê lại tài sản không được đề cập dưới góc độ đó là giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính hay giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động như IAS 17 mà IFRS 16 đề cập tới việc “*đánh giá liệu giao dịch chuyển giao tài sản có thỏa mãn là một vụ bán theo IFRS15- Doanh thu theo hợp đồng với khách hàng hay không?*”

2.1.1 Đánh giá liệu giao dịch chuyển giao tài sản có thỏa mãn là một vụ bán theo IFRS 15?

Để xác định giao dịch chuyển giao tài sản có thỏa mãn các điều kiện của một nghĩa được thực hiện kế toán phải áp dụng IFRS 15. Theo đoạn 31, IFRS 15 “*Đơn vị phải ghi nhận doanh thu khi (hoặc trong khi) đơn vị đáp ứng một nghĩa vụ thực hiện bằng cách chuyển giao một hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết (nghĩa là một tài sản) cho khách hàng. Một tài sản được chuyển giao khi (hoặc trong khi) khách hàng có được quyền kiểm soát tài sản đó.*”

Quyền kiểm soát một tài sản là khả năng điều khiển việc sử dụng tài sản, và có được cơ bản toàn bộ lợi ích còn lại của tài sản. Quyền kiểm soát bao gồm khả năng ngăn cản các đơn vị khác điều khiển việc sử dụng, và có được lợi ích từ tài sản. Lợi ích của tài sản là các

dòng tiền tiềm năng (dòng tiền vào hoặc khoản tiết kiệm dòng tiền ra) mà có thể có được một cách trực tiếp hoặc gián tiếp bằng nhiều cách như:

- (a) sử dụng tài sản để sản xuất hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ (bao gồm cả dịch vụ công cộng);
- (b) sử dụng tài sản để làm gia tăng giá trị của các tài sản khác;
- (c) sử dụng tài sản để thanh toán nợ phải trả hoặc giảm chi phí;
- (d) bán hoặc trao đổi tài sản;
- (e) thế chấp tài sản để đảm bảo cho một khoản vay; và
- (f) nắm giữ tài sản.

Trong giao dịch bán và thuê lại tài sản, để xác định thời điểm mà khách hàng có được quyền kiểm soát một tài sản đã cam kết và đơn vị đáp ứng một nghĩa vụ thực hiện, đơn vị phải xem xét các yêu cầu về quyền kiểm soát như đã trình bày ở trên. Ngoài ra, *đơn vị phải xem xét các dấu hiệu về việc chuyển giao quyền kiểm soát*, bao gồm nhưng không giới hạn ở các điểm sau:

(a) Đơn vị có quyền hiện tại được thanh toán cho tài sản – nếu khách hàng có nghĩa vụ hiện tại phải thanh toán cho tài sản, thì điều đó có thể cho thấy rằng khách hàng đã có được khả năng điều khiển việc sử dụng, và có được cơ bản toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản được trao đổi.

(b) Khách hàng có quyền sở hữu pháp lý đối với tài sản – quyền sở hữu pháp lý có thể cho thấy bên tham gia hợp đồng nào có khả năng điều khiển việc sử dụng, và có được cơ bản toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản hoặc hạn chế sự tiếp cận của các đơn vị khác đối với lợi ích đó. Do đó, việc chuyển giao quyền sở hữu hợp pháp của một tài sản có thể cho thấy rằng khách hàng đã có được quyền kiểm soát tài sản. Nếu đơn vị giữ lại quyền sở hữu tài sản chỉ cho mục đích bảo đảm nếu khách hàng không thanh toán, thì các quyền đó của đơn vị không ngăn cản được việc có được quyền kiểm soát tài sản của khách hàng.

(c) Đơn vị đã chuyển giao trạng thái nắm giữ vật chất của tài sản – trạng thái nắm giữ vật chất của khách hàng đối với tài sản có thể cho thấy rằng khách hàng có khả năng điều khiển việc sử dụng, và có được cơ bản toàn bộ lợi ích còn lại của tài sản hoặc hạn chế sự tiếp cận của các đơn vị khác đối với các lợi ích đó. Tuy nhiên, sự nắm giữ vật chất có thể không trùng hợp với quyền kiểm soát tài sản. Ví dụ, trong một số thỏa thuận mua lại và một số thỏa thuận ký gửi, khách hàng hoặc bên được ký gửi có thể có trạng thái nắm giữ vật chất của một tài sản mà đơn vị kiểm soát. Ngược lại, trong một số thỏa thuận xuất hóa đơn mà chưa giao hàng, đơn vị có thể giữ trạng thái nắm giữ vật chất đối với tài sản mà khách hàng kiểm soát.

(d) Khách hàng có rủi ro và lợi ích đáng kể gắn liền với quyền sở hữu của tài sản – việc chuyển giao rủi ro và lợi ích đáng kể gắn liền với quyền sở hữu của một tài sản cho khách hàng có thể cho thấy rằng khách hàng đã có được khả năng điều khiển việc sử dụng, và có được cơ bản toàn bộ lợi ích còn lại của tài sản. Tuy nhiên, khi đánh giá rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu của một tài sản đã cam kết, đơn vị phải loại trừ các rủi ro làm phát sinh một nghĩa vụ thực hiện riêng ngoài nghĩa vụ thực hiện chuyển giao tài sản, nếu có. Ví dụ, đơn vị có thể đã chuyển giao quyền kiểm soát một tài sản cho khách hàng nhưng chưa đáp ứng thêm một nghĩa vụ thực hiện là cung cấp dịch vụ bảo trì liên quan đến tài sản được chuyển giao.

(e) Khách hàng đã chấp nhận tài sản – việc chấp nhận tài sản của khách hàng có thể cho thấy rằng khách hàng đã có được khả năng điều khiển việc sử dụng, và có được cơ bản toàn bộ lợi ích còn lại của tài sản.

2.1.2 Nếu việc chuyển giao tài sản thỏa mãn các yêu cầu của IFRS15 để hạch toán như là một vụ bán

Nếu việc chuyển giao tài sản của người bán-bên thuê *thỏa mãn các yêu cầu của IFRS 15* để được hạch toán như là một vụ bán tài sản thì:

(a) người bán-bên thuê cần đo lường tài sản quyền sử dụng phát sinh từ việc thuê lại tài sản theo tỷ lệ có liên quan đến quyền sử dụng mà người bán-bên thuê giữ của giá trị chuyển sang kỳ kế tiếp của tài sản trước đó. Theo đó, người bán-bên thuê cần ghi nhận giá trị của bất kỳ thu nhập hoặc lỗ nào chỉ liên quan đến các quyền được chuyển giao sang cho người mua-bên cho thuê.

(b) người mua-bên cho thuê cần hạch toán cho việc mua tài sản áp dụng các chuẩn mực có liên quan, và việc thuê tài sản áp dụng các yêu cầu về việc hạch toán của bên cho thuê trong chuẩn mực này.

Nếu *giá trị hợp lý của doanh thu từ việc bán tài sản không bằng giá trị hợp lý của tài sản*, hoặc các khoản thanh toán cho việc thuê tài sản không ở các mức giá thị trường, một doanh nghiệp cần có các điều chỉnh sau để đo lường doanh thu từ việc bán tài sản ở giá trị hợp lý:

(a) bất kỳ khoản dưới giá trị thị trường nào cần được hạch toán như là trả trước cho các khoản thanh toán thuê tài sản; và

(b) bất kỳ khoản trên giá trị thị trường nào cần được hạch toán như là phần tài chính bổ sung mà người mua-bên cho thuê cấp cho người bán-bên thuê.

Doanh nghiệp cần đo lường bất kỳ điều chỉnh đã nêu trên cơ sở để đo lường hơn của một trong hai điều sau:

(a) khoản chênh lệch của giá trị hợp lý của doanh thu từ việc bán tài sản và giá trị hợp lý của tài sản; và

(b) khoản chênh lệch giữa giá trị hiện tại của các khoản thanh toán theo hợp đồng cho việc thuê tài sản và giá trị hiện tại của các khoản thanh toán cho việc thuê tài sản ở các mức giá thị trường.

Tình huống 1: Ngày 1/1/N, Công ty Nada ký hợp đồng bán và thuê lại tài sản với Công ty Boss là một máy cắt với giá bán bằng với giá trị hợp lý của máy cắt tại thời điểm đó là \$740.000. Máy cắt được Công ty Nada mua vào 1/1/N-1 với giá \$600.000. Giá trị còn lại của máy này vào 31/12/N-1 là \$540.000. Theo hợp đồng, Công ty Nada sẽ thuê lại máy cắt này trong 5 năm, kết thúc hợp đồng thuê Công ty Nada trả lại máy cắt cho Công ty Boss đồng thời Hợp đồng thuê không có điều khoản về việc mua lại tài sản thuê. Thời gian hữu ích còn lại của máy cắt từ ngày 1/1/N là 9 năm. Mức giá thuê là \$100.000/năm được trả vào cuối mỗi năm, tỷ lệ chiết khấu là 7%.

Như vậy kế toán ghi nhận như thế nào liên quan đến giao dịch trên tại Công ty Nada và Công ty Boss?

Với trường hợp này, quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản trong giao dịch bán tài sản được chuyển giao từ Công ty Nada sang cho Công ty Boss, sau đó mặc dù Nada có thuê lại máy cắt từ Boss nhưng quyền kiểm soát việc sử dụng máy cắt và thụ hưởng phần lớn lợi ích có được từ việc sử dụng máy cắt vẫn thuộc về Boss mà không được chuyển giao ngược lại cho Nada vì thời gian sử dụng hữu ích còn lại của máy cắt là 9 năm trong khi đó Nada chỉ thuê lại có 5 năm, phần thời gian còn lại Boss vẫn có quyền kiểm soát việc sử dụng máy cắt và thu được lợi ích còn lại từ máy cắt đó.

Trong giao dịch này *việc Nada bán máy cắt cho Boss thỏa mãn điều kiện chuyển giao quyền kiểm soát tài sản theo IFRS 15*, đồng thời *giá bán máy cắt của Nada cho Boss là giá trị hợp lý trên thị trường*. Do vậy, tại tình huống này:

- Công ty Nada đo lường tài sản quyền sử dụng phát sinh từ việc thuê lại tài sản theo tỷ lệ có liên quan đến quyền sử dụng mà Nada giữ của giá trị chuyển sang kỳ kế tiếp của tài sản trước đó. Đồng thời Nada ghi nhận giá trị của bất kỳ thu nhập hoặc lỗ nào chỉ liên quan đến các quyền được chuyển giao sang cho Công ty Boss.

- Công ty Boss hạch toán cho việc mua tài sản áp dụng các chuẩn mực có liên quan, và việc cho thuê tài sản áp dụng các yêu cầu về việc hạch toán của bên cho thuê trong IFRS16.

Cụ thể là:

*** Tại Công ty Nada:**

-Xác định giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê trong giao dịch thuê lại máy cắt= $100.000 \times 4,1002 = 410.020$ (4,1002 là giá trị hiện tại của chuỗi tiền tệ \$1 trong thời gian 5 năm với mức lãi suất 7%/1 năm)

-Xác định Giá trị Tài sản Quyền sử dụng khi thuê lại = $540.000 \times (410.020 / 740.000) = 299.204$

- Lợi nhuận công ty Nada thu được từ giao dịch bán máy cho Công ty Boss là \$740.000 - \$540.000 = \$200.000, phân bổ cho:

+ Quyền sử dụng tài sản thuê:

$$\$200.000 \times (\$410.020 / \$740.000) = \$110.816$$

+ Quyền sử dụng tài sản đã chuyển giao:

$$\$200.000 - \$110.816 = \$89.184$$

-Bút toán giao dịch bán và thuê lại máy cắt tại Nada

Nợ TK Tài sản Quyền sử dụng : 299.204

Nợ TK Tiền: 740.000

Có TK Máy cắt: 540.000

Có TK Lãi gd (P/L): 89.184

Có TK Nợ phải trả thuê TS: 410.020

*** Tại Công ty Boss:**

Nợ TK Máy Cắt: 740.000

Có TK Tiền: 740.000

Tình huống 2: Với số liệu tình huống 1 nhưng Công ty Nada bán cho Công ty Boss với giá \$700.000 (giá trị hợp lý của máy cắt tại thời điểm bán: \$740.000)

Trong giao dịch này việc *Nada bán máy cắt cho Boss thỏa mãn điều kiện chuyển giao quyền kiểm soát tài sản theo IFRS 15*, đồng thời giá bán máy cắt của Nada cho Boss là \$700.000 (thấp hơn giá trị hợp lý của máy cắt trên thị trường). Trong tình huống này tại Công ty Nada, khoản chênh lệch thấp hơn giá trị hợp lý cần được hạch toán như là trả trước cho các khoản thanh toán thuê tài sản do vậy được thêm vào Nguyên giá tài sản Quyền sử dụng khi Công ty Nada thuê lại tài sản của Boss.

*** Tại Công ty Nada**

Nợ TK Tài sản Quyền sử dụng TS thuê: $299.204 + 40.000 = 339.204$

Nợ TK Tiền: 700.000

Có TK Máy cắt: 540.000

Có TK Lãi gd (P/L): 89.184

Có TK Nợ phải trả thuê TS: 410.020

Tình huống 3: Với số liệu của tình huống 1 nhưng Công ty Nada bán máy cắt cho Công ty Boss với giá \$790.000 (Giá trị hợp lý của máy cắt tại thời điểm bán: \$740.000)

Trong giao dịch này việc Nada bán máy cắt cho Boss *thỏa mãn điều kiện chuyển giao quyền kiểm soát tài sản theo IFRS 15*, đồng thời *giá bán máy cắt của Nada cho Boss là \$790.000 (cao hơn giá trị hợp lý của máy cắt trên thị trường)*. Trong tình huống này tại Công ty Nada, phần vượt quá giá trị hợp lý phải được coi là khoản tài chính bổ sung do bên cho thuê cung cấp. Cụ thể:

***Tại Công ty Nada**

Theo IFRS16, phần vượt quá giá trị hợp lý phải được coi là khoản tài chính bổ sung do bên cho thuê cung cấp, do đó, khoản \$50.000 (\$790.000-\$740.000) cao hơn giá trị hợp lý sẽ được coi là một khoản nợ bổ sung. Do vậy, nợ phải trả thuê tài sản được ghi nhận ban đầu theo giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê là \$410.020 được tách thành hai phần:

+ Nợ tài chính bổ sung (bản chất là khoản vay): \$50.000

+ Nợ phải trả thuê tài sản (giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê theo giá thị trường): \$360.020

- Nguyên giá TS Quyền sử dụng TS thuê: $540.000 \times (360.020 / 740.000) = 262.717$

- Bút toán

Nợ TK TS Quyền sử dụng TS thuê: 262.717

Nợ TK Tiền: 790.000

Có TK Máy cắt: 540.000

Có TK Lãi gd (P/L): $102.697 = 200.000 \times (379.980 / 740.000)$

Có TK Nợ phải trả thuê TS: 410.020

2.1.3 Nếu việc chuyển giao không thỏa mãn yêu cầu IFRS 15 để được hạch toán như một vụ bán

Nếu việc chuyển giao tài sản từ người bán-bên thuê không thỏa mãn các yêu cầu của IFRS 15 để được hạch toán như là một vụ bán tài sản:

(a) người bán-bên thuê cần tiếp tục ghi nhận tài sản được chuyển giao và cần ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính bằng với khoản thanh toán cho việc chuyển giao. Họ cần hạch toán nợ phải trả tài chính áp dụng IFRS 9.

(b) người mua-bên cho thuê không được ghi nhận tài sản được chuyển giao và cần ghi nhận một tài sản tài chính bằng với khoản thanh toán cho việc chuyển giao. Họ cần hạch toán tài sản tài chính áp dụng IFRS 9.

Tình huống 4: Ngày 1/1/N, Công ty Nada ký hợp đồng bán và thuê lại tài sản với Công ty Boss là một máy cắt với giá bán bằng với giá trị hợp lý của máy cắt tại thời điểm đó là \$738.036. Máy cắt được Công ty Nada mua vào 1/1/N-1 với giá \$600.000. Giá trị còn lại của máy này vào 31/12/N-1 là \$540.000. Theo hợp đồng, Công ty Nada sẽ thuê lại máy cắt này trong 5 năm, kết thúc hợp đồng thuê Công ty Nada mua lại máy cắt với giá mua thấp hơn rất nhiều lần so với giá trưng dương trên thị trường tại thời điểm đó. Thời gian hữu ích còn lại của máy cắt từ ngày 1/1/N là 9 năm. Mức giá thuê là \$180.000/năm được trả vào cuối mỗi năm, tỷ lệ chiết khấu là 7%.

Như vậy kế toán ghi nhận như thế nào liên quan đến giao dịch trên tại Công ty Nada và Công ty Boss?

Với trường hợp này, nếu ta xét về mặt bản chất thì quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản trong giao dịch bán tài sản không được chuyển giao từ Công ty Nada sang cho Công ty Boss. Mặc dù tại thời điểm ban đầu thì Nada bán máy cắt cho Boss nhưng sau đó Nada lại ký hợp đồng thuê lại máy cắt trong 5 năm. Khi kết thúc hợp đồng, Nada được mua lại máy cắt với giá mua lại thấp hơn rất nhiều lần so với giá mua trên thị trường và hơn nữa nếu ta tính giá trị hiện tại của khoản tiền thuê mà Nada trả cho Boss là $180.000 \times 4,1002 = 738.036$ tương đương với giá trị hợp lý của máy cắt trên thị trường tại ngày 1/1/N. Do vậy, trong giao dịch này chắc chắn là Nada sẽ mua lại máy cắt sau thời gian 5 năm và mặc dù về hình thức là Nada bán máy cắt cho Boss sau đó thuê lại nhưng về bản chất quyền kiểm soát việc sử dụng máy cắt và quyền thụ hưởng phần lớn lợi ích thu được từ việc sử dụng máy cắt là thuộc về Nada chứ không chuyển giao cho Boss.

Như vậy, giao dịch chuyển giao *không thỏa mãn điều kiện là nghĩa vụ được thực hiện theo IFRS15*. Kế toán ghi nhận là *giao dịch bên cho thuê tài trợ tài chính cho bên đi thuê*.

+ Công ty Nada tiếp tục ghi nhận tài sản được chuyển giao và cần ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính bằng với khoản thanh toán cho việc chuyển giao. Họ cần hạch toán nợ phải trả tài chính áp dụng IFRS 9.

+ Công ty Boss không được ghi nhận máy cắt được chuyển giao và cần ghi nhận một tài sản tài chính bằng với khoản thanh toán cho việc chuyển giao. Họ cần hạch toán tài sản tài chính áp dụng IFRS 9

*** Tại Công ty Nada:**

Nợ TK Tiền: 738.036

Có TK Nợ phải trả: 738.036

*** Tại Công ty Boss:**

Nợ TK Phải thu : 738.036

Có TK Tiền: 738.036

2.2 So sánh kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản theo IFRS16 và IAS 17(VAS 6)

Theo IAS 17, tại bên thuê và bên cho thuê, tài sản thuê đều được phân loại là thuê tài chính và thuê hoạt động do đó giao dịch bán và thuê lại tài sản được xử lý cho hai trường hợp là bán và thuê lại là thuê tài chính với bán và thuê lại là thuê hoạt động.

Còn IFRS 16, tại bên thuê tài sản chỉ có một phương pháp kế toán duy nhất là tăng Quyền sử dụng tài sản thuê đồng thời ghi tăng nghĩa vụ phải trả về thuê tài sản do vậy giao dịch bán và thuê lại tài sản được xử lý với hai trường hợp là giao dịch có thỏa mãn điều kiện là một vụ bán theo IFR 15 hay không?

Cụ thể là:

**IAS 17 Giao dịch bán và thuê lại là thuê hoạt động
(VAS6)**

-Nếu giá bán bằng giá trị hợp lý thì các khoản lãi/lỗ được ghi nhận ngay trong kì.

- Nếu giá bán thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải ghi nhận ngay trong kì, trừ trường hợp khoản lỗ được bù đắp bởi khoản thuê trong tương lai thấp hơn giá thuê thị trường thì khoản lỗ không được ghi nhận ngay mà được phân bổ dần vào chi phí phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong thời gian tài sản được dự kiến sử dụng.

-Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý phải hoãn lại và phân bổ dần vào thu nhập trong thời gian tài sản được dự kiến sử dụng.

**Giao dịch bán và thuê
lại là thuê tài chính**

Bất kì khoản chênh lệch nào giữa giá bán và giá trị còn lại của tài sản không được ghi nhận ngay vào thu nhập trong kì của người bán mà phải phân bổ trong suốt thời gian thuê

- Nếu giá trị hợp lý thấp hơn giá trị ghi sổ của tài sản, khoản lỗ tương đương với chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý sẽ được ghi nhận ngay trong kì.

**IFRS
16**

Nếu giao dịch chuyển giao thỏa mãn yêu cầu IFRS15 để được hạch toán là một vụ bán

- Người bán-bên thuê cần đo lường tài sản quyền sử dụng phát sinh từ việc thuê lại tài sản theo tỷ lệ có liên quan đến quyền sử dụng mà người bán-bên thuê giữ của giá trị chuyển sang kỳ kế tiếp của tài sản trước đó. Theo đó, người bán-bên thuê cần ghi nhận giá trị của bất kỳ thu nhập hoặc lỗ nào chỉ liên quan đến các quyền được chuyển giao sang cho người mua-bên cho thuê.

- Người mua-bên cho thuê cần hạch toán cho việc mua tài sản áp dụng các chuẩn mực có liên quan, và việc thuê tài sản áp dụng các yêu cầu về việc hạch toán của bên cho thuê trong chuẩn mực này.

- Nếu giá trị hợp lý của doanh thu từ việc bán tài sản không bằng giá trị hợp lý của tài sản, hoặc các khoản thanh toán cho việc thuê tài sản không ở các mức giá thị trường, một doanh nghiệp cần có các điều chỉnh sau để đo lường doanh thu từ việc bán tài sản ở giá trị hợp lý:

+ Bất kỳ khoản dưới giá trị thị trường nào cần được hạch toán như là trả trước cho các khoản thanh toán thuê tài sản; và

+ Bất kỳ khoản trên giá trị thị trường nào cần được hạch toán như là phần tài chính bổ sung mà người mua-bên cho thuê cấp cho người bán-bên thuê.

Nếu giao dịch chuyển giao thỏa mãn yêu cầu IFRS15 để được hạch toán là một vụ bán

- Người bán-bên thuê cần tiếp tục ghi nhận tài sản được chuyển giao và cần ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính bằng với khoản thanh toán cho việc chuyển giao. Họ cần hạch toán nợ phải trả tài chính áp dụng IFRS 9.

- Người mua-bên cho thuê không được ghi nhận tài sản được chuyển giao và cần ghi nhận một tài sản tài chính bằng với khoản thanh toán cho việc chuyển giao. Họ cần hạch toán tài sản tài chính áp dụng IFRS 9.

KẾT LUẬN

IFRS16 được ban hành tháng 01/2016 và có hiệu lực kể năm tài chính bắt đầu vào hoặc sau ngày 01/01/2019 với những thay đổi đáng kể về kế toán tại bên thuê nếu trước đây được phân loại là thuê hoạt động. Theo IFRS 16, mọi trường hợp thuê tài sản (ngoại trừ tài sản thuê có giá trị thấp và thời gian ngắn) đều phải ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán của bên thuê “Quyền sử dụng tài sản thuê” và ghi nhận “nợ phải trả về thuê tài sản” giúp cho người đọc báo cáo tài chính chính thấy được bức tranh toàn cảnh về tình hình tài chính của đơn vị mà không cần xem thêm quá nhiều các thông tin ngoài bảng. Với những thay đổi về nguyên tắc kế toán thuê tài sản theo IFRS16 cùng với các quy định được ban hành tại IFRS 15- Doanh thu theo hợp đồng với khách hàng dẫn đến những thay đổi trong kế toán đối với giao dịch bán và thuê lại tài sản. Trong bài hội thảo này, chúng tôi làm rõ những thay đổi về nguyên tắc kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản theo IFRS16 so với IAS 17 đồng thời xây dựng các tình huống minh họa cho việc vận dụng nguyên tắc đó vào công tác kế toán tại Đơn vị với mong muốn “đẩy nhanh” lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam theo Đề án áp dụng chuẩn mực Báo cáo tài chính tại Việt Nam được Bộ Tài chính chính thức ban hành Quyết định số 345/QĐ-BTC ngày 16 tháng 3 năm 2020.

Tài liệu tham khảo

- 1. Bài giảng Chuẩn mực Kế toán quốc tế - Bộ môn Kế toán tài chính- Học viện Tài chính.*
- 2. Bộ Tài chính, Quyết định số 345/QĐ-BTC ngày 16/3/2020 về Đề án áp dụng chuẩn mực Báo cáo tài chính tại Việt Nam*
- 3. Nguyễn Hồng Hà, Giới thiệu Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế số 16 (IFRS 16) - Thuê tài sản*
- 4. IFRS 16- Thuê tài sản*
- 5. IFRS 15- Doanh thu theo hợp đồng với khách hàng*

ĐÀO TẠO NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN CHẤT LƯỢNG CAO NHẪM ĐÁP ỨNG YÊU CẦU HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

Ths. Bùi Thị Minh Thủy – BM LTHTKT

NCS. Hoàng Thị Kim Ưng – BM LTHTKT

Tóm tắt

Hội nhập kinh tế quốc tế, tự do thương mại và cạnh tranh bình đẳng tạo ra nhiều cơ hội cho việc lưu thông hàng hóa và việc làm giữa các quốc gia. Nhu cầu về nhân lực kế toán ngày càng tăng tuy nhiên chất lượng nguồn nhân lực kế toán hiện nay chưa đáp ứng được yêu cầu thực tiễn. Bài viết đưa ra thực trạng nguồn nhân lực kế toán khi tham gia hội nhập quốc tế và đưa ra các khuyến nghị nhằm nâng cao chất lượng đào tạo sinh viên kế toán của các trường đại học, cao đẳng.

Từ khóa: nguồn nhân lực, hội nhập, nâng cao chất lượng.

1. Giới thiệu

Ngày 1/8/2020 Hiệp định thương mại tự do Liên minh châu Âu (EU) – Việt Nam (EVFTA) bắt đầu có hiệu lực cùng với việc mở cửa thị trường theo các cam kết hội nhập kinh tế ngày càng sâu rộng, nhu cầu nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán có chất lượng tại Việt Nam được dự báo sẽ tăng nhanh trong thời gian tới. Đặc biệt là khi các hiệp định tự do hóa thương mại với dịch chuyển lao động đang trở thành hiện thực. Kế toán, kiểm toán là một trong tám ngành nghề, lĩnh vực được tự do di chuyển lao động trong Cộng đồng kinh tế ASEAN (AEC) được thành lập từ ngày 31/12/2015. Việc tham gia AEC và các hiệp định kinh tế, thương mại khác (WTO, CPTPP, EVFTA) đòi hỏi Việt Nam phải phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán có tính chuyên nghiệp cao, đủ năng lực cạnh tranh với lao động của các nước khác trong khu vực và thế giới. Theo các chuyên gia, chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán hiện nay vẫn còn nhiều bất cập. Việc mở cửa thị trường một mặt sẽ tạo ra áp lực buộc nguồn nhân lực trong nước phải đổi mới để nâng cao sức cạnh tranh, mặt khác sẽ giúp thị trường trong nước có thêm điều kiện phát triển khi được tiếp cận, học hỏi từ nguồn nhân lực chất lượng cao bên ngoài vào Việt Nam. Để phát triển được nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao chúng ta cần nhiều giải pháp để đổi mới cả nội dung và chương trình đào tạo cử nhân kế toán - kiểm toán ở các trường Cao đẳng, đại học Việt Nam.

Mặc dù ở Việt Nam đã có nhiều nghiên cứu về đào tạo kế toán nói chung, thực trạng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán nói riêng. Tuy nhiên, các nghiên cứu trong nước cũng

chưa đề cập tới đào tạo phát triển nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao theo các tiêu chí đánh giá chất lượng nguồn nhân lực chất lượng cao. Nhóm tác giả đã thực hiện nghiên cứu nhằm nâng cao chất lượng nhân lực kế toán chất lượng cao đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng của Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết về nguồn nhân lực chất lượng cao

Theo Liên Hợp Quốc trong Các chỉ số phát triển thế giới (World Development Indicators) (2000), “Nguồn nhân lực là tất cả những kiến thức, kỹ năng, kinh nghiệm, năng lực và tính sáng tạo của con người có quan hệ với sự phát triển của mỗi cá nhân và của đất nước”.

Theo Trần Xuân Cầu và Mai Quốc Chánh (2008), “Nguồn nhân lực là nguồn lực con người có khả năng sáng tạo ra của cải vật chất và tinh thần cho xã hội được biểu hiện ra là số lượng và chất lượng nhất định tại một thời điểm nhất định”.

Xem xét dưới các góc độ khác nhau có thể có nhiều khái niệm khác nhau về nguồn nhân lực, những khái niệm trên đều thống nhất nội dung cơ bản: nguồn nhân lực là nguồn cung cấp sức lao động cho xã hội. Con người với tư cách là yếu tố cấu thành lực lượng sản xuất giữ vị trí hàng đầu, là nguồn lực cơ bản và nguồn lực vô tận của sự phát triển không thể chỉ được xem xét đơn thuần ở góc độ số lượng hay chất lượng mà là sự tổng hợp của cả số lượng và chất lượng. Con người không chỉ là bộ phận dân số trong độ tuổi lao động mà là các thể hệ con người với những tiềm năng, sức mạnh trong cải tạo tự nhiên, cải tạo xã hội.

Theo Lê Thanh Hà (2009): “Chất lượng nguồn nhân lực là khái niệm tổng hợp về những người thuộc nguồn nhân lực được thể hiện ở các mặt: sức khỏe của người lao động, trình độ văn hóa, trình độ chuyên môn kỹ thuật, năng lực thực tế về tri thức, kỹ năng nghề nghiệp, tính năng động xã hội (gồm khả năng sáng tạo, sự linh hoạt, nhanh nhẹn trong 11 công việc), phẩm chất đạo đức, tác phong, thái độ đối với công việc, môi trường làm việc, hiệu quả hoạt động lao động của nguồn nhân lực và thu nhập mức sống và mức độ thỏa mãn nhu cầu cá nhân gồm nhu cầu vật chất và nhu cầu tinh thần của người lao động”.

Nguồn nhân lực chất lượng cao là một bộ phận nhân lực có sức khỏe đáp ứng yêu cầu, được đào tạo dài hạn, có chuyên môn kỹ thuật cao, có phẩm chất đạo đức tiêu biểu, có khả năng thích ứng nhanh với những thay đổi của công nghệ, biết vận dụng sáng tạo những tri thức những kỹ năng đã được đào tạo vào quá trình lao động sản xuất, đóng góp cho sự phát triển kinh tế xã hội một cách hiệu quả nhất. Chất lượng nguồn nhân lực chất lượng cao được thể hiện qua các tiêu chí: thể lực, trí lực, ý thức của người lao động (Mai Quốc Chánh, 2000).

Thông qua các nghiên cứu của các tác giả trên, nhóm tác giả đã tổng hợp và đưa ra các tiêu chí đánh giá chất lượng nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao như sau:

Một, Thể lực: Đối với chất lượng nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao tiêu chí thể lực đóng vai trò quan trọng. Thể lực là tình trạng sức khỏe của nguồn nhân lực bao gồm nhiều yếu tố cả về thể chất lẫn tinh thần và phải đảm bảo được sự hài hòa giữa bên trong và bên ngoài. Chất lượng nguồn nhân lực được cấu thành bởi năng lực tinh thần và năng lực thể chất, tức là nói đến sức mạnh và tính hiệu quả của những khả năng đó, trong đó năng lực thể chất chiếm vị trí vô cùng quan trọng. Thể lực tốt thể hiện ở sự nhanh nhẹn, tháo vát, bền bỉ, dẻo dai của sức khỏe cơ bắp trong công việc; thể lực là điều kiện quan trọng để phát triển trí lực. Thể lực được phản ánh bằng một hệ thống các chỉ tiêu cơ bản như: chiều cao, cân nặng, tuổi thọ, các chỉ tiêu về tình hình bệnh tật, các chỉ tiêu về cơ sở vật chất và các điều kiện bảo vệ và chăm sóc sức khỏe.

Hai, Trí lực: Trí thức là yếu tố cơ bản của trí lực, là sự tổng hợp khái quát kinh nghiệm cuộc sống, là nhận thức lý tính. Nắm bắt được nó sẽ có lợi trong việc chỉ đạo thực tiễn, có lợi trong việc nâng cao khả năng phân tích và lý giải vấn đề. Trí lực là sự kết tinh của tri thức. Trí lực là năng lực nhận thức vận dụng tri thức tiến hành khoa học và lao động. Trí lực ngoài việc chiếm giữ tri thức ra còn phải có một phương pháp tư duy khoa học và kỹ năng kỹ xảo điều luyện. Trí lực được nhìn theo hai góc độ:

Thứ nhất, về trình độ văn hóa, trình độ chuyên môn nghiệp vụ. Trình độ văn hóa là khả năng về tri thức và kỹ năng để có thể tiếp thu những kiến thức cơ bản, thực hiện những việc đơn giản để duy trì sự sống. Trình độ văn hóa được cung cấp thông qua hệ thống giáo dục chính quy, không chính quy; qua quá trình học tập suốt đời của mỗi cá nhân. Trình độ chuyên môn nghiệp vụ kế toán: là những kiến thức và kỹ năng cần thiết để thực hiện yêu cầu công việc của kế toán. Trình độ chuyên môn là một chỉ tiêu rất quan trọng để đánh giá chất lượng nguồn nhân lực kế toán, bởi lẽ trình độ học vấn cao tạo ra những điều kiện và khả năng để tiếp thu và vận dụng một cách nhanh chóng vào thực tiễn công việc góp phần thúc đẩy sự phát triển của DN.

Thứ hai, về kỹ năng mềm: Hiện nay các DN đều mong muốn tìm kiếm được những nhân viên mà ngoài trình độ chuyên môn nghiệp vụ còn có những kỹ năng mềm khác hỗ trợ cho công việc. Kỹ năng mềm là thuật ngữ dùng để chỉ các kỹ năng như: kỹ năng sống, giao tiếp, lãnh đạo, làm việc theo nhóm, kỹ năng quản lý thời gian, tin học, ngoại ngữ... là những kỹ năng thường không phải lúc nào cũng được học trong nhà trường, không liên quan đến kiến thức chuyên môn. Kỹ năng này bổ trợ và làm hoàn thiện hơn năng lực làm việc của người lao động, hiệu quả công việc cao hơn.

Ba, Ý thức của người lao động: Chất lượng nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao còn được thể hiện qua những yếu tố vô hình không thể định lượng được bằng những con số cụ thể như: ý thức tổ chức kỷ luật, tự giác trong lao động, biết tiết kiệm, có tinh thần trách nhiệm trong việc, có tinh thần hợp tác, tác phong làm việc khẩn trương, chính xác, có lương tâm nghề nghiệp nhưng lại là những yếu tố rất quan trọng quy định bản tính của nguồn nhân lực chất lượng cao và đóng vai trò quyết định sự phát triển bền vững của quốc gia, DN. Tất cả những phẩm chất đó nằm trong phạm trù đạo đức của con người.

Kế toán là một nghề với quy trình kế toán gồm 3 khâu: Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tài sản và sự vận động của tài sản trong các đơn vị kế toán. Kế toán không chỉ được thực hiện trong các đơn vị hoạt động vì lợi nhuận mà còn được thực hiện trong các đơn vị phi lợi nhuận. Nhân lực ngành Kế toán có thể làm việc ở các vị trí như: chuyên viên phụ trách kế toán, kiểm toán, thuế, giao dịch ngân hàng, kiểm soát viên, thủ quỹ, tư vấn tài chính, kế toán trưởng, trưởng phòng kế toán, giám đốc tài chính - CFO... tại các DN thuộc mọi lĩnh vực trong cơ quan quản lý tài chính Nhà nước, các đơn vị thuộc lĩnh vực công, các tổ chức xã hội, tổ chức phi chính phủ, ngân hàng, các loại hình DN trong nước và quốc tế.

Nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao là nguồn nhân lực làm trong ngành kế toán kiểm toán có sức khỏe đáp ứng yêu cầu công việc, được đào tạo dài hạn, có chuyên môn kỹ thuật cao, có phẩm chất đạo đức tiêu biểu, có khả năng thích ứng nhanh với những thay đổi của công nghệ, biết vận dụng sáng tạo những tri thức những kỹ năng đã được đào tạo vào quá trình lao động sản xuất, đóng góp cho sự phát triển kinh tế xã hội một cách hiệu quả nhất đáp ứng được các tiêu chí đã nêu.

3. Phương pháp nghiên cứu và thu thập dữ liệu

Phương pháp nghiên cứu: Nhóm tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp một số phương pháp nghiên cứu truyền thống như: điều tra, khảo sát, phỏng vấn,... Phát phiếu điều tra, khảo sát được thực hiện thông qua 2 phương thức:

Phương thức 1: Bảng hỏi được thiết kế trên công cụ của google (google docs) và được gửi tới đối tượng điều tra thông qua các công cụ trực tuyến như thư điện tử... Tất cả các phiếu trả lời này đều được đưa vào xử lý dữ liệu do công cụ này cho phép nhóm tác giả cài đặt các chế độ mà người được hỏi không thể gửi được phiếu trả lời khi thiếu thông tin.

Phương thức 2: Bảng hỏi được phát trực tiếp cho các đối tượng điều tra. Sau khi loại bỏ các bảng hỏi không đạt yêu cầu, các bảng hỏi thu thập theo phương pháp trực tiếp được đưa vào xử lý cùng với các phiếu khảo sát trực tuyến.

Dữ liệu thu thập:

Thông tin thứ cấp: Được thu thập từ sách chuyên ngành, các số liệu đã được công bố, báo cáo của các tổ chức trong và ngoài nước có liên quan, các công trình khoa học đã được đăng tải trên các tạp chí khoa học trong nước và quốc tế.

Thông tin sơ cấp: Được thu thập thông qua phát phiếu khảo sát

Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi nghiên cứu của đề tài là các trường cao đẳng, đại học kinh tế và một số DN trên địa bàn thành phố Hà Nội.

Nhóm tác giả thực hiện phát 32 phiếu khảo sát các giảng viên đang làm việc tại các Khoa/bộ môn chuyên ngành kế toán - kiểm toán của 10 trường đại học và cao đẳng trên địa bàn thành phố Hà Nội và 410 phiếu khảo sát sinh viên kế toán và kiểm toán sau khi tốt nghiệp làm việc tại một số DN; 150 phiếu khảo sát người quản lý DN trong khoảng thời gian 4 tháng từ T1/2020 đến T4/2020

4. Kết quả nghiên cứu

Thông qua phát 150 phiếu khảo sát các DN trên địa bàn thành phố Hà Nội, thu về 126 phiếu hợp lệ và 14 phiếu không hợp lệ. Và phát 410 phiếu khảo sát sinh viên thu về 400 phiếu hợp lệ và 10 phiếu không hợp lệ; 32 phiếu khảo sát giảng viên thu về 30 phiếu hợp lệ và 2 phiếu không hợp lệ. Nhóm tác giả đưa ra kết quả như sau:

Thế lực: Sức khỏe là yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến thế lực của người lao động nói chung và chất lượng nguồn nhân lực kế toán nói riêng. Qua thực tế khảo sát tại các DN ta có thống kê về thế lực của lao động kế toán như sau: (Bảng 1)

Xếp loại sức khỏe	Người	Tỷ lệ(%)
Loại I: Rất khỏe.	27	21.43
Loại II: Khỏe.	92	73.02
Loại III: Trung bình.	7	5.55
Loại IV: Yếu.	0	0.00
Tổng	126	100

(Nguồn: Nhóm tác giả tính toán từ dữ liệu khảo sát)

Phần lớn người lao động có sức khỏe đáp ứng được công việc. Số lượng lao động kế toán có sức khỏe được xếp loại “rất khỏe” là 21,43% và “khỏe” là 73,02% chiếm tỷ trọng lớn. Lao động có sức khỏe được xếp loại “trung bình” có nhưng chiếm tỷ trọng ít.

Trí lực: Khi đánh giá về trí lực của người lao động, trình độ chuyên môn là một trong những yếu tố quan trọng. Trình độ chuyên môn tốt tạo tiền đề để có những nhân lực đáp ứng được yêu cầu công việc của DN. (Bảng 2)

Trình độ chuyên môn	Người	Tỷ lệ(%)
Đại học và sau đại học	94	74.60
Cao đẳng	25	19.84
Trung cấp	7	5.56
Tổng	126	100

(Nguồn: Nhóm tác giả tính toán từ dữ liệu khảo sát)

Khảo sát cho thấy nhân viên kế toán có trình độ đại học và sau đại học chiếm tỷ trọng lớn nhất 74,6%. Nhân viên kế toán có trình độ cao đẳng và trung cấp chiếm tỷ trọng ít hơn. Theo khảo sát, 96% các nhà quản lý cho rằng nhân viên của mình còn thiếu những kỹ năng cơ bản như kỹ năng giao tiếp, kỹ năng làm việc nhóm, kỹ năng quản lý thời gian.

Trình độ chuyên môn tốt phụ thuộc lớn vào quá trình đào tạo. Hàng năm, số lượng lao động trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán ra trường rất lớn, tuy nhiên chất lượng lao động vẫn chưa đáp ứng được sự kỳ vọng của các nhà tuyển dụng. Theo khảo sát của nhóm tác giả đối với sinh viên kế toán tốt nghiệp ra trường có 71% người được hỏi làm đúng với chuyên ngành mình được đào tạo còn lại làm các công việc không đúng chuyên ngành. (Bảng 3)

Tiêu chí	Số lượng sinh viên khảo sát	Tỷ lệ %
Làm đúng chuyên ngành	284	71
Làm không đúng chuyên ngành	116	29
Tổng phiếu	400	100

(Nguồn: Nhóm tác giả tính toán từ dữ liệu khảo sát)

Theo các nhà tuyển dụng, những khó khăn chung khi tuyển dụng nhân sự ngành kế toán là chất lượng nhân sự không đáp ứng được nhu cầu công việc, đặc biệt là nguồn nhân sự mới tốt nghiệp ra trường. Với những đối tượng này, họ thiếu kỹ năng cần thiết cho công việc, chưa có cái nhìn chính xác về nội dung công việc mà họ sẽ làm, chưa nắm chắc được kiến thức cơ bản. Khi tuyển dụng đối tượng này nhà tuyển dụng chấp nhận đào tạo lại để

phù hợp với tình hình công việc thực tế tại DN. Theo khảo sát, 400 sinh viên kế toán ra trường ở các trường đại học và cao đẳng trên địa bàn thành phố Hà Nội, có 79% số sinh viên được hỏi đều cho rằng chương trình đào tạo của nhà trường còn mang tính lý thuyết, 82% sinh viên được hỏi đều tự nhận mình chưa đáp ứng được ngay công việc kế toán tại DN. DN được khảo sát cho thấy 83,5% được hỏi đều cho rằng sinh viên mới ra trường DN phải giao, phân công và hướng dẫn đào tạo lại. Thực tế những sinh viên tốt nghiệp tại các trường đại học, cao đẳng được trang bị rất tốt về lý thuyết chuyên ngành kế toán, tuy nhiên lại không được thực hành nhiều nên kỹ năng làm việc còn hạn chế.

Bên cạnh đó, vấn đề ngoại ngữ cũng là một phần rất quan trọng đối với sinh viên kế toán, kiểm toán trong sự phát triển không ngừng của nền kinh tế hội nhập toàn cầu và trở thành một trong những lĩnh vực được chú trọng đào tạo tại các trường đại học, cao đẳng trên toàn quốc. Tuy nhiên, nhiều sinh viên khi ngồi trên giảng đường vẫn chưa quan tâm lắm đến việc rèn luyện kỹ năng ngoại ngữ cho bản thân, từ đó dẫn đến việc khi ra trường bị yếu kém năng lực làm việc, nhất là gặp khó khăn trong việc lĩnh hội các tri thức trên thế giới, 74% sinh viên được hỏi không tự tin với khả năng giao tiếp và làm việc bằng tiếng Anh.

Các công ty nước ngoài, các công ty liên doanh, công ty có vốn đầu tư nước ngoài, tập đoàn lớn mong muốn tìm được nhân sự kế toán phù hợp, đáp ứng được yêu cầu công việc tuy nhiên hạn chế về ngoại ngữ cũng là rào cản để các sinh viên tiếp cận được với các công ty này.

Về ý thức của nhân viên kế toán: Khi được hỏi về ý thức tổ chức kỷ luật, tự giác trong lao động, tính tiết kiệm, tinh thần trách nhiệm trong việc, tinh thần hợp tác, tác phong làm việc khẩn trương chính xác, lương tâm nghề nghiệp thì nhóm tác giả đã khảo sát được số liệu sau: (Bảng 4)

Tiêu chí	Số phiếu	Tỷ lệ %
Hài lòng	73	57.94
Tương đối hài lòng	44	34.92
Không hài lòng	9	7.14
Tổng cộng	126	100

(Nguồn: Nhóm tác giả tính toán từ dữ liệu khảo sát)

Các nhà quản lý phần lớn hài lòng (57,94%) và tương đối hài lòng về ý thức của nhân viên. Bên cạnh đó, có một bộ phận nhân viên có ý thức tổ chức kỷ luật chưa được tốt.

Nguyên nhân tồn tại

Ở góc độ đào tạo chúng ta thấy để có được nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao chúng ta cần phải có những thay đổi về chương trình đào tạo để có những nhân lực tốt về nghiệp vụ chuyên môn.

Mặc dù trong thời gian gần đây, hệ thống các văn bản pháp luật về kiểm toán, kế toán đã được đổi mới và ban hành khá đầy đủ, bao gồm Luật kế toán, các Nghị định, Thông tư, các chuẩn mực kế toán, kiểm toán dần phù hợp với thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, chúng ta vẫn còn một khoảng cách khá xa so với thế giới. Các văn bản vẫn mang nặng tính chất hành chính và chưa tạo ra được sự đồng bộ, thống nhất.

Chương trình đào tạo chưa thực sự hội nhập sâu với chương trình đào tạo kế toán của các nước phát triển, tính học thuật của chương trình đào tạo còn nặng mà chưa chú trọng đến tính thực hành nghề nghiệp và đạo đức nghề nghiệp. Nội dung một số môn học được thiết kế dựa trên Chế độ kế toán do Bộ Tài chính ban hành, tập trung quá nhiều vào hướng dẫn nghiệp vụ kế toán mà chưa chú trọng đến những vấn đề nền tảng, các chuẩn mực nghề nghiệp. Sinh viên phần lớn chỉ được tiếp xúc với DN khi đi thực tập cuối khoá và chất lượng thực tập ở góc độ hướng dẫn, kiểm soát, đánh giá sinh viên xem mức độ hiểu biết và tiếp cận với số liệu, thực tiễn công tác kế toán ở đơn vị thực tập như thế nào còn rất hạn chế.

Các giảng viên kế toán phần lớn đáp ứng được yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ kiến thức chuyên ngành nhưng hạn chế về khả năng ngoại ngữ nên việc tiếp cận và vận dụng các tài liệu nước ngoài phục vụ giảng dạy còn khó khăn. Bên cạnh đó thiếu kinh nghiệm thực tế của các giảng viên cũng dẫn đến ít trao đổi, thảo luận các tình huống thực tiễn trong nội dung giảng dạy để phát triển khả năng tư duy, giải quyết vấn đề, luận giải các hoạt động thực tiễn của DN. (Bảng 5)

Tiêu trí	SL giảng viên	Tỷ trọng (100%)
Không tự tin giao tiếp và làm việc bằng tiếng anh	20	66,7%
Tự tin giao tiếp và làm việc bằng tiếng anh	9	30%
Không giao tiếp và làm việc được bằng tiếng anh	1	3,33%
Tổng cộng		

(Nguồn: Nhóm tác giả tính toán từ dữ liệu khảo sát)

Phương pháp giảng dạy tích cực lấy người học làm trung tâm chưa được phát huy, các kỹ năng mềm chưa trang bị đầy đủ cho sinh viên như kỹ năng làm việc nhóm, kỹ năng giao tiếp, kỹ năng giải quyết vấn đề, kỹ năng quản lý thời gian, kỹ năng sáng tạo.

Kết quả khảo sát cho thấy phương pháp dạy học chủ yếu mà các giảng viên sử dụng trong thực tế giảng dạy chuyên ngành kế toán - kiểm toán là phương pháp thuyết trình và phương pháp thực hành - bài tập (chiếm trên 80%).

Người học còn thiếu tính chủ động, sáng tạo trong học tập và nghiên cứu, thiếu tư duy khoa học. Khả năng hướng nghiệp và khởi nghiệp của sinh viên trong quá trình học và sau khi học còn thấp. Trong khi đó, nhiều DN yêu cầu người được tuyển dụng phải có thời gian kinh nghiệm nhất định khiến cho sinh viên trong ngành Kế toán - kiểm toán khó tiếp cận cơ hội làm việc thực tế trong quá trình học.

5. Đề xuất và khuyến nghị

Trong nền kinh tế thị trường, mở cửa và hội nhập của Việt Nam, yêu cầu minh bạch và công khai về các thông tin tài chính ngày càng cao và càng lớn. Đây không chỉ là đòi hỏi cấp thiết của một nền kinh tế đa sở hữu, cạnh tranh, mà còn là yêu cầu của một nền kinh tế, một thị trường tài chính lành mạnh, sôi động. Với đất nước hơn gần một trăm triệu dân, có gần một triệu DN, trong đó có hàng nghìn, hàng chục nghìn công ty đại chúng, công ty tham gia trực tiếp trên thị trường tài chính, dự kiến trong những năm tới, nhu cầu về kế toán kiểm toán là rất lớn.

Để có thể có được nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao cần phải có nhiều biện pháp đồng bộ để đáp ứng các tiêu chí về thể lực, trí lực, ý thức. Trong đó ta thấy nâng cao chất lượng đào tạo, trình độ chuyên môn là rất quan trọng.

Về thể lực: Nhà nước cần tăng cường các chương trình truyền thông giáo dục sức khỏe, sức khỏe học đường, chăm sóc sức khỏe cộng đồng, xây dựng và thực hiện chiến lược quốc gia về nâng cao sức khỏe, tầm vóc con người Việt Nam. Đẩy mạnh phát triển thể dục thể thao quần chúng và thể thao thành tích cao.

Về trí lực: Để phát triển nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao về trí lực ta phải nâng cao trình độ văn hóa, trình độ chuyên môn nghiệp vụ và kỹ năng mềm cho người lao động. Để nguồn nhân lực kế toán có chuyên môn tốt thì công tác đào tạo là rất quan trọng. Các cơ quan chức năng cần xây dựng bổ sung một số chuẩn mực kế toán phù hợp với thực tiễn Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế. Đối với nguồn nhân lực kế toán hiện tại và tương lai thì cần có các giải pháp khác nhau. Cụ thể:

Một, Đối với nguồn nhân lực kế toán hiện tại: các DN cần khuyến khích và có các chính sách hỗ trợ nhân viên trau dồi, bồi dưỡng nghiệp vụ chuyên môn. DN cũng cần có những hỗ trợ để nhân viên được tiếp cận với những kiến thức, nâng cao nghiệp vụ cả về kỹ năng cứng và mềm.

Hai, Đối với nguồn nhân lực kế toán tương lai:

Đổi mới chương trình đào tạo: Không ngừng đổi mới nội dung phương pháp đào tạo, giảm bớt tính hàn lâm, lý thuyết thuần túy trong chương trình đào tạo, tăng cường thực hành cho sinh viên ngành kế toán.

Đổi mới phương pháp giảng dạy: chuyển đổi triệt để từ phương pháp giảng dạy truyền thống, nặng về lý thuyết, xa rời thực tiễn sang phương pháp giảng dạy tích cực hiện đại, có tính thực tiễn cao, một số môn học của ngành kế toán cần sử dụng giáo trình của nước ngoài có nền giáo dục phát triển để sinh viên được tiếp cận với kho tàng kiến thức hiện đại và theo kịp với sự phát triển của thế giới. Giảng viên cần cập nhật những kiến thức thực tế, thiết kế bài giảng sinh động; chú ý tính thực hành trong từng phần giảng; vận dụng các bài giảng mang tính trực quan để tác động đến người học. Giảng viên lựa chọn phương pháp giảng dạy phù hợp trên cơ sở như: Tìm hiểu kỹ đối tượng tham gia học tập; bám sát mục tiêu đào tạo đã xác định cho người học; lựa chọn phương pháp giảng dạy cần căn cứ vào nội dung kiến thức cần truyền tải đến người học và các đặc điểm đặc thù của môn học.

Giảng viên cần nâng cao trình độ ngoại ngữ để có thể giao tiếp và sử dụng ngoại ngữ để tiếp cận và lĩnh hội kiến thức từ các quốc gia khác, từ đó đáp ứng được nhu cầu đào tạo nguồn nhân lực hiện tại khi hội nhập quốc tế.

Xây dựng chương trình đánh giá sau đào tạo: Chương trình này nhằm mục đích đánh giá chất lượng nguồn nhân lực sau đào tạo, người lao động sau khi được đào tạo đã tích lũy thêm được những kiến thức, kỹ năng gì, có thích nghi và đảm bảo được yêu cầu công việc của DN không.

Tăng cường hợp tác đào tạo với các DN, các tổ chức nghề nghiệp quốc tế: Để nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán đặc biệt là nguồn nhân lực chất lượng cao đáp ứng chuẩn quốc tế và khu vực, cần tăng cường hơn nữa việc hợp tác đào tạo với các DN. Chương trình đào tạo của trường cần cụ thể, tăng nhiều giờ thực hành sát với thực tế DN. Trường và khoa nên có các chương trình cử giảng viên đi thực tế tại các DN để có các bài giảng và tình huống sát thực tế. Bên cạnh đó, tạo điều kiện cho các tổ chức nước ngoài vào đầu tư hoặc phối hợp đào tạo, truyền đạt những trình độ, kinh nghiệm quốc tế cho nguồn nhân lực. Cần tăng cường hơn nữa việc hợp tác đào tạo với các tổ chức nghề nghiệp quốc tế. Việc hợp tác giữa các tổ chức nghề nghiệp và các cơ sở đào tạo hiện nay vẫn chưa tương xứng với tiềm năng.

Để đáp ứng các yêu cầu ngày càng cao của thị trường lao động trong xu hướng hội nhập hiện nay, các trường cần xây dựng các chương trình đào tạo kèm theo rèn luyện kỹ năng mềm cho sinh viên. Các kỹ năng như kỹ năng tư duy, kỹ năng làm việc nhóm, kỹ năng tương tác và sáng tạo. Đây là những kỹ năng cần thiết để sinh viên tốt nghiệp có thể làm việc tốt cả trong nước và đủ điều kiện làm việc ở nước ngoài.

Về ý thức của người lao động: Để nâng cao ý thức của nhân lực kế toán, DN cần có những hoạt động tuyên truyền, phổ biến nâng cao ý thức tổ chức kỷ luật, tự giác trong lao động, tiết kiệm, có tinh thần trách nhiệm, hợp tác. Nhà nước kết hợp với nhà trường, gia đình và xã hội trong giáo dục ý thức cho học sinh, sinh viên để có những nhân lực tốt về thể lực, trí lực và ý thức.

6. Kết luận

Trước xu thế mở cửa hội nhập kinh tế quốc tế, đã tạo ra nhiều cơ hội để nhân lực kế toán, kiểm toán trong nước phát triển nhưng cũng tạo ra nhiều thách thức khi chúng ta phải cạnh tranh trong một thị trường đòi hỏi sự chuẩn hóa về quy trình cung cấp dịch vụ, sự minh bạch và tin cậy. Những lý luận cơ bản về chất lượng nguồn nhân lực chất lượng cao và một số khuyến nghị bài viết đưa ra là những gợi ý giúp cho các cơ quan Nhà nước, các trường cao đẳng, đại học nâng cao nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao về mặt thể lực, trí lực và ý thức để đáp ứng với nhu cầu hội nhập ngày càng sâu và rộng của nền kinh tế. Đặc biệt là trí lực, để tăng chất lượng nguồn nhân lực ta phải đổi mới nhiều phương diện gồm: chương trình đào tạo, phương pháp giảng dạy, nâng cao chất lượng đội ngũ giảng viên, tăng cường hợp tác quốc tế. Với những đổi mới tổng thể và đồng bộ như vậy nguồn nhân lực kế toán ở Việt Nam có thể nắm bắt được những cơ hội của quá trình hội nhập ngày càng sâu rộng vào nền kinh tế thế giới, đồng thời có thể vượt qua và biến thách thức thành các cơ hội từ quá trình toàn cầu hoá đang diễn ra mạnh mẽ.

Tài liệu tham khảo

1. WB (2000), World Development Indicators, London: Oxford.
2. Trần Xuân Cầu - Mai Quốc Chánh (2008), *Giáo trình Kinh tế nguồn nhân lực*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
3. Lê Thanh Hà (2009). *Giáo trình Quản trị nhân lực*, NXB Lao động - Xã hội, Hà Nội.
4. Lương Thị Thủy (2017). Nâng cao hiệu quả giảng dạy các học phần thực hành trong đào tạo cử nhân ngành kế toán. *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số T3/2017

KẾ TOÁN TIỀN KỸ THUẬT SỐ

TS Ngô Như Vinh – BM Kiểm toán

Ths Nguyễn Thu Hảo - BM Kiểm toán

Trong thời kỳ phát triển mạnh mẽ của công nghệ thông tin hiện nay, tiền kỹ thuật số và các giao dịch liên quan đến tiền kỹ thuật số không còn xa lạ đối với thị trường các nhà đầu tư. Tiền kỹ thuật số nổi lên là một kênh đầu tư có khả năng sinh lời tốt với nhiều tính năng được các nhà đầu tư cho rằng ưu việt hơn so với hệ thống tiền tệ thông thường là: khả năng truy cập rộng, tính bảo mật cao, chi phí thấp hơn, đa dạng hóa danh mục đầu tư, giao dịch nhanh hơn... Mặc dù hiện tại, giao dịch này được xem là bị cấm ở nhiều quốc gia – đặc biệt là các quốc gia đang phát triển - do chính phủ chưa có các công cụ để giám sát các loại hình này. Tuy nhiên, hoạt động kinh doanh tiền kỹ thuật số đã trở nên phổ biến ở nhiều quốc gia phát triển, kéo theo sự tham gia của các doanh nghiệp vào lĩnh vực đầu tư này. Một vấn đề đặt ra đó là, cho đến thời điểm hiện tại, chưa có chuẩn mực kế toán nào hướng dẫn cách hạch toán kế toán đối với khoản đầu tư kinh doanh tiền kỹ thuật số trong một doanh nghiệp, do đó kế toán chỉ có thể tham khảo các chuẩn mực kế toán hiện hành. Bài viết phân tích các khía cạnh trong việc vận dụng các Chuẩn mực Kế toán quốc tế hiện hành để ghi nhận và hạch toán tiền kỹ thuật số.

Từ khóa: kế toán, tiền kỹ thuật số, tiền mã hóa, bitcoin.

1. Khái niệm tiền kỹ thuật số

Tiền kỹ thuật số (cryptocurrency), hay còn gọi là tiền mã hóa, là một dạng tiền được tạo ra bởi các thuật toán mã hóa phức tạp, được giao dịch, trao đổi hoàn toàn trên môi trường Internet, có thể đổi lấy hàng hóa và dịch vụ. Tiền kỹ thuật số được thiết kế như một phương tiện trao đổi, nhưng nó không được hỗ trợ hoặc điều chỉnh bởi các chính phủ như tiền tệ thông thường. Thay vào đó, tiền kỹ thuật số là một mã thông báo kỹ thuật số (vô hình), hoạt động trên nền tảng cơ sở hạ tầng blockchain (còn được gọi là sổ kế toán công khai). Các mã thông báo này cung cấp các quyền sử dụng khác nhau (ví dụ quyền sử dụng các tài sản hoặc dịch vụ khác, hoặc có thể đại diện cho quyền sở hữu).

Người dùng trên toàn thế giới xác minh các giao dịch bằng cách sử dụng máy tính của họ để giải các thuật toán phức tạp. Tiền kỹ thuật số, thường được gọi là “Coins”, có thể được chuyển trực tiếp từ người này sang người khác mà không liên quan đến bên thứ ba, như ngân hàng. Các giao dịch được thực hiện nhanh hơn nhiều so với chuyển tiền truyền thống thậm chí có giao dịch chỉ cần vài giây. Không giống như tiền tệ truyền thống, tiền kỹ thuật số không có vật thể nào (giấy, xu) đại diện cho giá trị. Không có hóa đơn, Tiền kỹ thuật số tồn tại hoàn toàn trong lĩnh vực kỹ thuật số.

Trên bình diện quốc tế, cho đến thời điểm hiện tại, chưa có chuẩn mực kế toán quốc tế nào hướng dẫn cách hạch toán kế toán đối với khoản đầu tư kinh doanh tiền kỹ thuật số trong một doanh nghiệp, do đó kế toán chỉ có thể tham khảo các chuẩn mực kế toán hiện hành để có cách hạch toán phù hợp cho từng tình huống giao dịch liên quan đến tiền kỹ thuật số.

2. Kế toán tiền kỹ thuật số theo chuẩn mực kế toán quốc tế

Tiền kỹ thuật số thuộc phạm vi quy định của IAS 7 và IAS 32?

Thoạt đầu tiên, có vẻ như tiền kỹ thuật số có thể được hiểu một loại tiền dưới hình thái đặc biệt, đó là hình thái kỹ thuật số. Theo đó tiền kỹ thuật số nên được coi là tiền giống như tiền mặt, tiền gửi ngân hàng. Tuy nhiên, tiền kỹ thuật số lại không thỏa mãn định nghĩa trong IAS 7 (Báo cáo lưu chuyển tiền tệ) và IAS 32 (Trình bày các công cụ tài chính) vì đặc tính là: chúng không thể dễ dàng được trao đổi lấy bất kỳ hàng hóa hoặc dịch vụ nào, do đó lại không thể được coi là tiền hay các khoản tương đương tiền như quy định trong chuẩn mực. Mặc dù ngày càng có nhiều tổ chức chấp nhận thanh toán bằng tiền kỹ thuật số, nhưng tiền kỹ thuật số vẫn chưa được chấp nhận rộng rãi như một phương tiện trao đổi và không được phép sử dụng trong các hồ sơ đấu thầu hợp pháp. Một số tổ chức có thể chọn chấp nhận tiền tệ kỹ thuật số là hình thức thanh toán, nhưng thực tế các quốc gia chưa có quy định về vấn đề này.

Mặt khác, theo IAS 7, các khoản tương đương tiền được định nghĩa là “các khoản đầu tư ngắn hạn, có tính thanh khoản cao, có thể dễ dàng chuyển đổi thành một lượng tiền mặt đã xác định và rủi ro thay đổi giá trị được xem là không đáng kể”. Theo đó, tiền kỹ thuật số không thể được phân loại là các khoản tương đương tiền vì giá trị của nó có thể biến động đáng kể. Do đó, có vẻ như các loại tiền kỹ thuật số không thể được xem là tiền hoặc các khoản tương đương tiền theo IAS 7.

Tiền kỹ thuật số thuộc phạm vi quy định của IFRS 9?

Trên một khía cạnh khác, nếu nhìn trực quan, có vẻ như tiền kỹ thuật số nên được ghi là tài sản tài chính theo giá trị hợp lý thông qua lãi hoặc lỗ (Fair value through profit and loss, viết tắt là FVTPL) theo IFRS 9 (Công cụ tài chính). Tuy nhiên, nó lại dường như không đáp ứng định nghĩa về một công cụ tài chính vì nó phải là tiền, hoặc lợi ích vốn chủ sở hữu trong đơn vị, hoặc một hợp đồng xác lập quyền hoặc nghĩa vụ giao hoặc nhận tiền hoặc một công cụ tài chính khác. Đồng thời tiền kỹ thuật số cũng không phải là chứng khoán nợ, cũng không phải là chứng khoán vốn (mặc dù tài sản kỹ thuật số có thể ở dạng chứng khoán vốn chủ sở hữu) vì nó không đại diện cho quyền sở hữu trong một đơn vị. Theo đó, có vẻ như tiền kỹ thuật số không nên được coi là tài sản tài chính.

Tiền kỹ thuật số thuộc phạm vi quy định của IAS 38?

Tiếp theo, tiền tệ kỹ thuật số dường như đáp ứng định nghĩa về tài sản vô hình theo IAS 38, Tài sản vô hình. Chuẩn mực này định nghĩa tài sản vô hình là tài sản phi tiền tệ có thể xác định được và không có hình thái vật chất. IAS 38 quy định rằng một tài sản được xem là có thể xác định được nếu nó có thể tách biệt hoặc phát sinh từ các quyền hợp đồng hoặc các quyền hợp pháp khác. Một tài sản có thể tách biệt nếu nó có khả năng được tách ra hoặc chia ra khỏi đơn vị và được bán, chuyển giao, nhượng quyền, cho thuê hoặc trao đổi, đơn lẻ hoặc cùng với hợp đồng liên quan, một tài sản hoặc một khoản nợ phải trả xác định hoặc trách nhiệm pháp lý. Điều này cũng tương ứng với IAS 21, Ảnh hưởng của những thay đổi trong tỷ giá hối đoái, quy định rằng một đặc điểm cơ bản của tài sản phi tiền tệ là không có quyền nhận (hoặc nghĩa vụ giao) một số lượng đơn vị tiền tệ cố định hoặc có thể xác định được. Do đó, có vẻ như tiền kỹ thuật số thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình trong IAS 38 vì nó có khả năng tách biệt khỏi chủ sở hữu và được bán hoặc chuyển nhượng riêng lẻ và theo IAS 21, nó không cho phép chủ sở hữu có quyền nhận một số lượng đơn vị tiền tệ cố định hoặc có thể xác định được.

Bên cạnh đó, tiền kỹ thuật số có thể được giao dịch trên một sàn giao dịch và do đó, có thể kỳ vọng rằng tiền kỹ thuật số sẽ mang lại nguồn lợi ích kinh tế trong tương lai cho đơn vị. Tuy nhiên, giá trị tiền kỹ thuật số lại có thể thường xuyên biến động lớn và do đó về thực chất tiền kỹ thuật số không có bản chất tiền tệ. Tiền kỹ thuật số là một dạng tiền kỹ thuật số và không có hình thái vật chất. **Do đó, cách phân loại thích hợp nhất là coi tiền kỹ thuật số là một dạng tài sản vô hình.**

Theo IAS 38, các tài sản vô hình được đo lường theo mô hình giá gốc hoặc mô hình đánh giá lại. Nếu sử dụng mô hình giá gốc, tài sản vô hình được ghi nhận theo giá gốc khi ghi nhận ban đầu và sau đó được đo lường theo giá gốc trừ đi giá trị hao mòn lũy kế và tổn thất do suy giảm giá trị tài sản. Nếu sử dụng mô hình đánh giá lại, tài sản vô hình được đo lường ở giá trị được đánh giá lại nếu có thị trường hoạt động cho chúng; tuy nhiên, điều này có thể không đúng với tất cả các loại tiền kỹ thuật số. Nếu đơn vị đã lựa chọn mô hình đo lường nào, thì cần nhất quán sử dụng mô hình đó cho tất cả các tài sản trong một nhóm tài sản cụ thể. Trong một nhóm tài sản được đo lường bằng cách sử dụng mô hình đánh giá lại, nếu có những tài sản không có thị trường hoạt động thì những tài sản này nên được đo lường bằng mô hình giá gốc.

IAS 38 quy định rằng khoản chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản phải được ghi nhận vào thu nhập toàn diện khác và được lũy kế vào vốn chủ sở hữu. Tuy nhiên, khoản tăng do đánh giá lại tài sản này nên được ghi nhận vào lãi hoặc lỗ khi nó bù trừ cho khoản chênh lệch giảm đã được ghi nhận vào lãi lỗ kỳ trước do đánh giá lại cùng tài sản đó. Khoản chênh lệch giảm (lỗ) do đánh giá lại phải được ghi nhận vào lãi hoặc lỗ trong kỳ. Tuy nhiên, khoản chênh lệch giảm này sẽ được ghi nhận vào thu nhập toàn diện khác trong trường hợp

tài khoản thặng dư chênh lệch đánh giá lại của chính tài sản đó đang có số dư bên Có. Từ trước đến nay, việc có tồn tại thị trường hoạt động cho tài sản vô hình được vẫn xem là điều hiếm có. Tuy nhiên, tiền kỹ thuật số lại thường được giao dịch trên sàn giao dịch và vì vậy có thể áp dụng mô hình đánh giá lại.

Khi có thể áp dụng mô hình đánh giá lại, đơn vị nên áp dụng IFRS 13, Đo lường giá trị hợp lý, để xác định giá trị hợp lý của tiền kỹ thuật số. IFRS 13 định nghĩa thị trường đang hoạt động và các phán đoán cần áp dụng để xác định liệu thị trường đang hoạt động có tồn tại đối với các loại tiền kỹ thuật số cụ thể hay không. Ví dụ như đồng tiền Bitcoin hiện đang được giao dịch hàng ngày trên thị trường xác định, đây chính là minh chứng cho một thị trường hoạt động tồn tại như định nghĩa của IFRS 13. Giá niêm yết trên thị trường hoạt động là bằng chứng tin cậy nhất về giá trị hợp lý và được sử dụng mà không cần điều chỉnh để đo lường giá trị hợp lý bất cứ khi nào có sẵn. Ngoài ra, đơn vị cần xác định được thị trường chính hoặc thị trường thuận lợi nhất cho tiền kỹ thuật số.

Tương tự như các tài sản vô hình khác, đơn vị cũng sẽ cần đánh giá xem thời gian sử dụng hữu ích của tiền kỹ thuật số là hữu hạn hay vô hạn. Thời gian sử dụng vô thời hạn là trường hợp không ước tính được khoảng thời gian tài sản dự kiến tạo ra dòng tiền ròng cho đơn vị. Có vẻ như tiền kỹ thuật số nên được coi là loại tài sản vô hình có thời hạn sử dụng vô thời hạn theo mục đích của IAS 38. Một tài sản vô hình có thời hạn sử dụng vô thời hạn sẽ không được khấu hao nhưng phải được kiểm tra hàng năm về mức độ suy giảm giá trị.

Trong một số trường hợp nhất định và tùy thuộc vào mô hình kinh doanh của mình, đơn vị cũng có thể tính toán tiền kỹ thuật số theo IAS 2 (Hàng tồn kho), vì IAS 2 áp dụng cho hàng tồn kho của tài sản vô hình. IAS 2 định nghĩa hàng tồn kho là tài sản: được giữ để bán trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường, hoặc dưới dạng nguyên liệu hoặc vật tư được tiêu thụ trong quá trình sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ.

Ví dụ: một đơn vị có thể giữ tiền kỹ thuật số để bán trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường và trong trường hợp đó, tiền kỹ thuật số có thể được coi là hàng tồn kho. Thông thường, điều này có nghĩa là tiền kỹ thuật số sẽ được ghi nhận theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được. Tuy nhiên, nếu đơn vị hoạt động như một nhà môi giới-giao dịch tiền kỹ thuật số, thì IAS 2 tuyên bố rằng hàng tồn kho của họ phải được định giá theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán. Loại hàng tồn kho này chủ yếu được mua với mục đích bán trong tương lai gần và tạo ra lợi nhuận từ sự biến động của giá cả hoặc tỷ suất lợi nhuận của nhà môi giới. Do đó, phương pháp đo lường này chỉ có thể được áp dụng trong những trường hợp rất hẹp khi mô hình kinh doanh là bán tiền kỹ thuật số trong tương lai gần với mục đích tạo ra lợi nhuận từ sự biến động của giá cả.

3. Tiền kỹ thuật số theo chuẩn mực kế toán Việt nam

Dựa trên các phân tích trên, có thể thấy tiền kỹ thuật số có thể được ghi nhận theo 1 trong 2 chuẩn mực sau theo chuẩn mực kế toán Việt Nam là chuẩn mực kế toán 02 hàng tồn kho và chuẩn mực kế toán Việt Nam số 04 tài sản cố định vô hình tùy mô hình kinh doanh của đơn vị.

Thứ nhất: nếu mô hình kinh doanh của đơn vị đầu tư tiền kỹ thuật số với mục đích để giữ để bán trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường, tiền kỹ thuật số sẽ được ghi nhận theo giá gốc và trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho nếu như giá trị thuần có thể thực hiện của tiền kỹ thuật số vào cuối năm thấp hơn giá gốc. Khi đơn vị bán tiền kỹ thuật số, đơn vị sẽ ghi nhận doanh thu và giá vốn tương ứng.

Thứ hai: nếu mô hình kinh doanh của đơn vị không đầu tư tiền kỹ thuật số không với mục đích để giữ để bán trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường, tiền kỹ thuật số sẽ được ghi nhận theo chuẩn mực kế toán số 04 tài sản cố định vô hình. Theo chuẩn mực kế toán số 04, tài sản cố định vô hình được ghi nhận theo giá gốc và do tiền kỹ thuật số không xác định được thời gian sử dụng hữu ích nên tài sản này sẽ được phản ánh theo giá gốc sẽ được phản ánh trên BCTC đến khi đơn vị bán tài sản này. Tuy nhiên, có một vấn đề nảy sinh khi ghi nhận theo giá gốc với tiền kỹ thuật số đo là giá trị của loại tài sản này thay đổi rất nhanh theo thị trường, do vậy việc phản ánh theo giá gốc sẽ không phản ánh được đúng giá trị của tài sản này. Ngoài ra, nếu tài sản này bị giảm giá (ví dụ giá thị trường của đồng tiền này giảm), chuẩn mực kế toán Việt Nam không áp dụng việc giảm giá tài sản như chuẩn mực kế toán quốc tế, do vậy, có thể làm cho giá trị tài sản phản ánh quá cao trên BCTC. Để giải quyết vấn đề này, đơn vị có thể thêm nội dung trong thuyết minh báo cáo tài chính nêu rõ giá gốc và giá thị trường của loại tài sản này tại thời điểm báo cáo để lưu ý cũng như cung cấp thêm thông tin cho người sử dụng.

Kết luận

Tóm lại, việc hạch toán tiền kỹ thuật số trong kế toán không phải là một vấn đề đơn giản. Hiện tại chưa có chuẩn mực IFRS nào quy định về vấn đề này, các đơn vị cần phải tham chiếu đến các chuẩn mực kế toán hiện hành (và có thể cả Khung lý thuyết về Báo cáo tài chính) để có các ứng xử kế toán phù hợp. Ngoài ra, việc ghi nhận và đo lường tiền kỹ thuật số liên quan đến quá nhiều xét đoán và sự không chắc chắn, nên cần có một lượng thông tin thuyết minh nhất định trên báo cáo tài chính để thông báo cho người sử dụng báo cáo tài chính trong việc ra quyết định kinh tế của họ. IAS 1, Trình bày Báo cáo Tài chính, yêu cầu đơn vị cần thuyết minh các xét đoán mà ban quản lý của họ đã đưa ra liên quan đến việc hạch toán các khoản nắm giữ tài sản, trong trường hợp này là tiền kỹ thuật số, nếu các xét đoán có ảnh hưởng đáng kể nhất đến giá trị ghi nhận trong các báo cáo tài chính. Cũng theo IAS 10, Các sự kiện sau ngày lập báo cáo tài chính, yêu cầu đơn vị cần thuyết minh các sự kiện không điều chỉnh nhưng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Điều này sẽ bao gồm cả thuyết minh về những thay đổi trong giá trị hợp lý của tiền kỹ thuật số sau kỳ báo cáo, bởi các thuyết minh này có thể ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế mà người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra trên cơ sở báo cáo tài chính hay không.

Tài liệu tham khảo

1. <http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-quoc-te/nhung-tac-dong-cua-tien-ky-thuat-so-doi-voi-chinh-sach-tien-te-323196.html>
2. [IAS 7 Statement of cashflows](#)
3. [IAS 32 Financial instrument presentations](#)
4. [IFRS 9 Financial instruments](#)
5. [IAS 38 Intangible assets](#)
6. [IAS 21 Functional currency](#)
7. [IAS 1 Presentation of financial statements](#)
8. [IFRS 13 Fair value measurement](#)
9. <https://www.accaglobal.com/>

LỢI ÍCH KHI ÁP DỤNG BÁO CÁO TÍCH HỢP

TS. Lê Thị Hương – BM Kế toán tài chính

Th.S Lê Thị Hoa – BM LTHTKT

Báo cáo tích hợp (BCTH) không chỉ cung cấp thông tin về hoạt động của doanh nghiệp (DN) trong hiện tại mà còn cung cấp thông tin về triển vọng tương lai với tầm nhìn dài hạn hơn và gia tăng lợi ích cho nhà đầu tư. Trong bối cảnh hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng, việc lập BCTH đang được các DN trên thế giới hướng tới, nhưng lại chưa nhận được nhiều sự quan tâm của các DN tại Việt Nam. Bài viết này sẽ trình bày: (1) Khái quát chung về báo cáo tích hợp theo tiêu chuẩn quốc tế (2) Nguyên tắc và nội dung cơ bản của Báo cáo tích hợp theo IIRF; (3) Lợi ích của việc lập báo cáo tích hợp đối với DN Việt Nam.

Báo cáo tích hợp là báo cáo cho phép tích hợp thông tin được lượng hóa đến các chỉ tiêu cụ thể một cách đầy đủ trên các khía cạnh tài chính, quản trị, trách nhiệm môi trường và xã hội giúp đưa ra cái nhìn toàn diện về hoạt động của doanh nghiệp. Với báo cáo tích hợp, doanh nghiệp sử dụng như một công cụ gắn kết và trao đổi với các bên liên quan một cách rõ ràng về chiến lược, kế hoạch và cách thức sử dụng nguồn lực và tạo ra các giá trị. Các cấu phần theo mô hình báo cáo tích hợp bao gồm: chiến lược và phân bổ nguồn lực, tổng quan về tổ chức và môi trường bên ngoài, mô hình kinh doanh, quản trị, cơ hội và rủi ro, triển vọng, hiệu suất hoạt động.

Khái quát chung về báo cáo tài chính tích hợp theo tiêu chuẩn quốc tế

Báo cáo tích hợp được đánh dấu bằng việc Ủy ban BCTH quốc tế (IIRC) được chính thức thành lập vào tháng 8 năm 2010. Sau đó IIRC chủ yếu tập trung vào phát triển chương trình nghị sự về BCTH và thúc đẩy sự phát triển bền vững trở thành một phần của BCTH. Năm 2013, IIRC đã đưa ra một khung hướng dẫn quốc tế về BCTH được chấp nhận trên toàn cầu về kế toán phát triển bền vững. Khuôn khổ này đòi hỏi phải tổng hợp toàn bộ những thông tin về tài chính, môi trường, xã hội, quản trị công ty một cách rõ ràng, ngắn gọn, phù hợp và có thể so sánh được trong một dạng “tích hợp”. Mục đích của báo cáo này phải thể hiện được và phải giúp người đọc dễ dàng thấy được các nội dung về hiệu quả hoạt động, tầm nhìn tương lai cũng như giá trị lịch sử của các tổ chức hướng đến phát triển bền vững, hội nhập toàn cầu hóa và những yêu cầu phát sinh khác của các bên liên quan.

Báo cáo tích hợp không chỉ đơn thuần là việc ghép 3 báo cáo: báo cáo thường niên, báo cáo bền vững và báo cáo tài chính của doanh nghiệp mà là sự tích hợp thông tin một cách sáng tạo để truyền tải một câu chuyện xuyên suốt về cách thức tạo ra giá trị của doanh nghiệp. Vì vậy, để xây dựng được báo cáo tích hợp, doanh nghiệp cần gắn kết với các bên liên quan, đặc biệt là nhà đầu tư nhằm xác định các vấn đề trọng yếu mà các bên quan tâm

và mức độ ảnh hưởng trực tiếp tới doanh nghiệp. Trong khi báo cáo thường niên truyền thống phần lớn tập trung vào các hoạt động của doanh nghiệp trong quá khứ và hiện tại thì báo cáo tích hợp là cách nhìn, tư duy của doanh nghiệp về tương lai – điều mà nhà đầu tư đặc biệt quan tâm. Nói cách khác, báo cáo tích hợp cung cấp cho người đọc không chỉ thông tin về hoạt động của doanh nghiệp trong hiện tại mà còn là triển vọng về tương lai doanh nghiệp với tầm nhìn dài hạn hơn. Khi xây dựng BCTH hoàn chỉnh, DN sẽ tạo được sự tin tưởng của nhà đầu tư và từ đó ảnh hưởng tích cực lên giá cổ phiếu của doanh nghiệp đó. Do đó, báo cáo tích hợp cần cung cấp thông tin để nhà đầu tư hiểu được cách thức tạo ra giá trị của doanh nghiệp theo thời gian thông qua việc sử dụng các nguồn lực đầu vào, bao gồm nguồn lực tài chính và phi tài chính, qua quá trình vận hành của doanh nghiệp để tạo nên những kết quả đầu ra gồm sản phẩm dịch vụ của doanh nghiệp cũng như các ảnh hưởng đến môi trường, xã hội.

Nguyên tắc và nội dung cơ bản của Báo cáo tài chính tích hợp theo IIRF

BCTH để truyền đạt một cách rõ ràng cách thức các tổ chức tạo ra giá trị trong ngắn hạn, trung hạn và dài hạn (IIRC, 2013). BCTH cho phép người đọc hiểu rõ hơn về các yếu tố ảnh hưởng đến việc tạo ra giá trị của các tổ chức theo thời gian. BCTH có thể dẫn đến thay đổi hành vi hoặc cải thiện được quy trình hoạt động trong một tổ chức. IIRC đã ban hành 7 nguyên tắc hướng dẫn BCTH: trọng tâm chiến lược và định hướng trong tương lai; kết nối thông tin; mối quan hệ giữa các bên liên quan; trọng yếu; sự phù hợp; độ tin cậy và tính đầy đủ; tính nhất quán và tính so sánh. Những nguyên tắc trên có liên quan trực tiếp đến các yếu tố nội dung chính để lập BCTH. Mỗi một BCTH bao gồm 8 yếu tố nội dung cơ bản để truyền tải thông tin một cách toàn diện nhất.

Tổng quan về tổ chức và môi trường kinh doanh	Có thể thể hiện tầm nhìn, sứ mệnh của tổ chức và sự ảnh hưởng tác động trực tiếp của môi trường kinh doanh.
Quản trị công ty	Mô tả cơ cấu quản trị và mối quan hệ của nó với việc tạo ra giá trị trong ngắn hạn, trung hạn và dài hạn.
Mô hình kinh doanh	Mô tả mô hình kinh doanh với những thông tin đầu vào, đầu ra và những hoạt động chính và việc sử dụng, tác động đến các loại vốn như thế nào?
Rủi ro và cơ hội	Mô tả những rủi ro và cơ hội đặc thù trong hoạt động của tổ chức và đánh giá sự ảnh hưởng đến việc tạo ra giá trị. Đồng thời qua đó tổ chức có thể làm gì để giảm thiểu các rủi ro.

Chiến lược và phân bổ nguồn lực	Thông qua BCTH thì các tổ chức mô tả chiến lược hoạt động cụ thể của công ty mình cả về ngắn hạn, trung hạn và dài hạn cũng như cách thức để đạt được những mục tiêu đó.
Hiệu suất hoạt động	Thông qua BCTH thì tổ chức cần báo cáo về khả năng thực hiện các chiến lược đã đề ra và đánh giá những tác động đầu ra một cách toàn diện về các loại vốn
Triển vọng	Mô tả những thách thức, khó khăn bất định có thể xảy ra trong tương lai mà tổ chức phải vượt qua để theo đuổi chiến lược của mình trong tương lai liên quan đến công ty.
Cơ sở chuẩn bị và trình bày BCTH	Mô tả hướng dẫn chung của bản báo cáo, phạm vi báo cáo và các khuôn khổ được sử dụng

Nguồn: (IIRC, 2013)

Lợi ích của việc lập báo cáo tích hợp đối với DN Việt Nam

Tại Việt Nam, khái niệm báo cáo tích hợp và khuôn khổ báo cáo tích hợp theo chuẩn mực quốc tế (IIRC) đã được giới thiệu gần đây bởi Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, Công ty Tài chính Quốc tế (IFC) và Hội Kế toán công chứng Anh (ACCA) hướng đến đối tượng là các công ty niêm yết trên hai sở GDCK. Mặc dù vậy, hiện mới chỉ có một số doanh nghiệp thực hiện báo cáo này. Hầu hết các công ty niêm yết mới chỉ dừng lại ở việc đưa vào báo cáo các nội dung mang tính tuân thủ về cấu trúc, quản trị rủi ro mà chưa xem xét áp dụng đầy đủ các cấu phần của báo cáo tích hợp. Trong bối cảnh hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng, các doanh nghiệp Việt Nam cần sớm nghiên cứu xem xét áp dụng và triển khai báo cáo tích hợp, giúp định hình lại mục tiêu và xây dựng lộ trình phù hợp cho báo cáo tạo ra giá trị dài hạn và đáp ứng yêu cầu ngày càng cao từ các bên liên quan. Báo cáo tích hợp mang lại cho doanh nghiệp một số lợi ích sau:

Thứ nhất, tăng cường sự hợp tác với các bên liên quan thông qua việc công bố đầy đủ các thông tin rõ ràng về môi trường và xã hội hoặc các hoạt động đảm bảo tính bền vững như đầu tư cho cộng đồng, phúc lợi cho nhân viên, tính đa dạng của nguồn nhân lực..., qua đó sẽ giúp DN nâng cao vị thế và uy tín trên thị trường.

Thứ hai, cơ hội thu hút nguồn vốn từ những nhà đầu tư có yêu cầu cao về trách nhiệm xã hội và môi trường.

Thứ ba, khi xem xét tổng quan các yếu tố tác động đến hoạt động của DN như ảnh hưởng của suy thoái kinh tế đến nhóm khách hàng tiềm năng, các tác động từ biến đổi khí hậu, môi trường tới hoạt động của DN và các biện pháp DN cần triển khai để đảm bảo DN vẫn có thể tồn tại và phát triển trong tương lai. Sau khi xem xét và tích hợp các yếu tố này với tầm nhìn rộng hơn vào chiến lược của DN sẽ giúp DN tạo ra giá trị lớn hơn.

Thứ tư, làm báo cáo tích hợp sẽ giúp độc giả hiểu được những giá trị dài hạn với sự phát triển bền vững của DN. Với mục tiêu cung cấp cho nhà đầu tư bức tranh toàn cảnh về những hoạt động cụ thể tại DN nhằm hiện thực hóa chiến lược phát triển trong trung và dài hạn, báo cáo tích hợp không chỉ đề cập tới các giải pháp chiến lược trong năm, mà còn phân tích và lường định các cơ hội, thách thức trong giai đoạn tới. Trên cơ sở xem xét chiến lược kinh doanh với mối tương quan với nhiều bên liên quan - bao gồm cả xã hội và môi trường, DN có thể hoạch định các mục tiêu chiến lược phù hợp, nhằm phân bổ và khai thác các nguồn lực hiệu quả hơn.

Trong bối cảnh hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng, các doanh nghiệp Việt Nam cần sớm nghiên cứu, áp dụng và triển khai báo cáo tích hợp, bởi báo cáo tích hợp đang ngày càng chứng tỏ sức ảnh hưởng khi tạo ra một xu thế mới trên thế giới, cung cấp cho độc giả cái nhìn toàn diện về hoạt động của doanh nghiệp.

Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Thanh Hiếu (2017), “*Báo cáo tài chính tích hợp và khả năng công bố báo cáo tài chính tích hợp của các doanh nghiệp tại Việt Nam*”. Tạp chí Kế toán và Kiểm toán
2. Lê Trà My & Trần Đức Duy (2017), “*Báo cáo tích hợp: Kinh nghiệm trên thế giới và bài học cho Việt Nam*”, Kỷ yếu hội thảo Đại học Ngoại thương.
3. IIRC (2011), *International Intergrated reporting Rramework*. From <https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/Intergrated-reporting-monthly-report-October-to-December-20>
4. IIRC (2013), “*International Intergrated reporting Rramework*”. From <http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>

ĐỊNH HƯỚNG ÁP DỤNG CHUẨN MỤC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ IFRS 16 – THUÊ TÀI SẢN Ở VIỆT NAM

TS. Đỗ Minh Thoa – BM Kế toán tài chính

Tóm tắt

Việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế nói chung và Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 16 – Thuê tài sản nói riêng là vấn đề các doanh nghiệp Việt Nam cần quan tâm khi bước ra “sân chơi” lớn. Đặc biệt, khi những yêu cầu mới của IFRS 16 loại bỏ gần như tất cả “Kế toán ngoài bảng cân đối kế toán” của bên đi thuê và được coi là một trong những tiến bộ lớn nhất đối với các chuẩn mực kế toán trong thập kỷ qua.

Từ khóa: thuê tài sản, kế toán, IFRS 16, VAS 06, IAS 17

ORIENTATION FOR APPLYING INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD IFRS 16 - LEASE ASSETS IN VIETNAM

Abstract:

The application of the International Financial Reporting Standards IFRS in general and International Financial Reporting Standards IFRS 16 – Lease Assets in particular is an issue that Vietnamese businesses need to be concerned about when stepping out into a big "playground". In particular, when the new requirements of IFRS 16 eliminate almost all "off balance sheet" of the lessee and is considered one of the greatest advances in accounting standards in the last decade.

Keywords: lease assets, accountants, IFRS 16, VAS 06, IAS 17

1. Giới thiệu

Thuê tài sản sẽ là một giải pháp quan trọng giúp doanh nghiệp vượt qua các rào cản tiếp cận vốn, hoạt động thuê tài sản sẽ là xu hướng phát triển trong kênh huy động vốn của doanh nghiệp trong tương lai

Trình bày thông tin liên quan tới giao dịch thuê tài sản trên Báo cáo tài chính trong DN một cách chính xác, đúng bản chất, minh bạch luôn được đòi hỏi và mang tính bức thiết.

Tiến tới hoàn thiện hệ thống pháp lý kế toán của Việt Nam theo hướng hòa hợp với kế toán quốc tế, trong bài viết này, tác giả làm rõ từ việc nghiên cứu Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 16 về thuê tài sản, nhằm đưa ra những mặt còn tồn tại và định hướng hoàn thiện hệ thống pháp lý kế toán của Việt Nam về thuê tài sản trong bối cảnh hội nhập

kinh tế quốc tế. Tác giả trình bày khái quát nội dung của Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 16 – Thuê tài sản. Bài viết đưa ra những hạn chế và giải pháp hoàn thiện Hệ thống pháp lý của Việt Nam về kế toán thuê tài sản theo hướng hòa hợp với thông lệ của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế với những tình huống vận dụng cụ thể

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 16 – Thuê tài sản, đưa ra các nguyên tắc mang tính khoa học về kế toán thuê tài sản

Lịch sử ban hành Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 16 – Thuê tài sản:

- Vào tháng 4/2001, Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) đã thông qua IAS 17 - Các vụ thuê tài sản, trước đây đã được Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC) ban hành vào tháng 12/1997. IAS 17 - Các vụ thuê tài sản thay thế cho IAS 17 - Hạch toán cho các vụ thuê tài sản đã được ban hành vào tháng 9/1982.

- Vào tháng 4/2001, IASB đã thông qua SIC-15 Các vụ thuê tài sản hoạt động - Các ưu đãi đầu tiên được Ủy ban diễn giải thường trực (SIC) của IASC ban hành vào tháng 12/1998.

- Vào tháng 12/2001, IASB đã ban hành SIC-27 - Đánh giá bản chất của các giao dịch liên quan đến hình thức pháp lý của một vụ thuê tài sản. SIC-27 đầu tiên đã được SIC phát triển để đưa ra hướng dẫn về nhiều nội dung, trong đó có việc xác định liệu một thỏa thuận liên quan đến hình thức pháp lý của một vụ thuê tài sản đáp ứng định nghĩa của một vụ thuê tài sản theo IAS 17 hay không.

- Vào tháng 12/2003, IASB đã ban hành IAS 17 điều chỉnh là một phần của chương trình đầu tiên của các dự án kỹ thuật của họ.

- Vào tháng 1/2016, IASB đã ban hành IFRS 16 - Các vụ thuê tài sản. IFRS 16 thay thế cho IAS 17, IFRIC 4, SIC-15 và SIC-27. IFRS 16 quy định các nguyên tắc cho việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố các vụ thuê tài sản.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam về thuê tài sản (VAS 06) được BTC ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Thông tư 105/2003/TT-BTC, ban hành ngày 6/11/2003. Sau đó, trong thông tư 161/2007/TT-BTC, hướng dẫn thực hiện lại 16 Chuẩn mực kế toán ban hành ngày 31/12/2007, thuê tài sản cũng được BTC nhắc lại. Tuy nhiên, hầu như không có sự thay đổi gì về nội dung so với Thông tư 105/2003/TT-BTC được ban hành trước đó. Từ khi ban hành đến nay, VAS 06 bộc lộ rất nhiều điểm hạn chế trong quá trình vận dụng và đã không có bất cứ một sự thay đổi hay điều chỉnh nào để phù hợp với thực tế. Chính vì vậy, việc đánh giá và thảo luận lại VAS 06 là một trong những vấn đề cần thực hiện trong giai đoạn hiện nay.

2. Kết quả và thảo luận

2.1. Khái quát nội dung của Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 16 – Thuê tài sản

2.1.1. Mục tiêu của IFRS 16 – Thuê tài sản

IFRS 16 thiết lập các nguyên tắc ghi nhận, đo lường, lập và trình bày các giao dịch thuê tài sản với mục tiêu đảm bảo rằng bên cho thuê và bên thuê cung cấp các thông tin liên quan để trình bày trung thực các giao dịch này. [IFRS 16:1]

2.1.2. Phạm vi áp dụng IFRS 16 – Thuê tài sản

IFRS 16 – Thuê tài sản áp dụng cho tất cả các giao dịch thuê tài sản bao gồm cả cho thuê lại, ngoại trừ: [IFRS 16:3]

- Thuê quyền khai thác hoặc sử dụng nguồn tài nguyên khoáng sản, dầu hoặc khí gas tự nhiên và các nguồn tài nguyên không thể tái tạo tương tự;
- Thuê tài sản sinh học (xem IAS 41 – Nông nghiệp);
- Các hợp đồng nhượng quyền dịch vụ (xem IFRIC 12 – Hợp đồng nhượng quyền dịch vụ);
- Bằng sở hữu trí tuệ được trao cho bên cho thuê (xem IFRS 15 – Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng); và
- Quyền của bên thuê theo hợp đồng bản quyền cho các hạng mục như phim, video, vở kịch, bản thảo, bằng sáng chế và bản quyền trong phạm vi IAS 38 – Tài sản vô hình.

2.1.3. Xác định một hợp đồng thuê tài sản

Một hợp đồng trong đó một bên chuyển quyền kiểm soát việc sử dụng một tài sản xác định cho bên khác trong một thời gian đổi lại bằng một số tiền thuê. [IFRS 16:9]

Quyền kiểm soát ở đây có nghĩa là khách hàng, tức bên thuê có cả quyền sử dụng trực tiếp tài sản đó và có được đáng kể lợi ích kinh tế phát sinh từ việc sử dụng tài sản đó. [IFRS 16:B9]

Một tài sản thường được xác định trong hợp đồng nhưng cũng có tài sản được xác định hoàn toàn tại thời điểm khách hàng sẵn sàng sử dụng.

Tuy nhiên, nếu nhà cung cấp có quyền thay đổi đáng kể tài sản trong quá trình sử dụng thì khách hàng không còn quyền như vậy khi sử dụng tài sản. Quyền thay đổi của nhà cung cấp cũng chỉ được xem xét nếu họ vừa có khả năng thực tế để thay đổi tài sản trong quá trình sử dụng và đạt được lợi ích kinh tế từ việc thay đổi đó. [IFRS 16:B13-14]

Từng phần của một tài sản cũng vẫn có thể được coi là một tài sản xác định nếu trạng thái vật chất của nó được tách riêng biệt (ví dụ như sàn nhà của một công trình). Nếu một bộ phận của tài sản nào đó không có trạng thái vật chất riêng (ví dụ như một phần của cáp sợi quang) không được xem là tài sản xác định, trừ khi nó phải thể hiện được đáng kể năng lực mà từ đó khách hàng sẽ đạt được đáng kể lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản. [IFRS 16:B20]

Tách riêng các thành tố của một hợp đồng

Với một hợp đồng chứa đựng cả yếu tố thuê và các yếu tố khác ví dụ như thuê tài sản và cung cấp dịch vụ bảo trì bảo dưỡng, bên thuê sẽ tập hợp tất cả số tiền phải trả trên cơ sở các mức giá độc lập có liên quan, nếu các mức giá này không dễ dàng thu thập được thì có thể sẽ được ước tính.

Trên thực tế, bên thuê có thể lựa chọn không tách các yếu tố dịch vụ khác ra khỏi yếu tố thuê và thay vào đó hạch toán tất cả các yếu tố vào một hợp đồng thuê tài sản. [IFRS 16:13-15]

Bên cho thuê sẽ tập hợp tất cả số tiền nhận được từ giao dịch thuê theo IFRS 15 – Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng.

2.1.4. Hạch toán kế toán cho bên thuê

Khi bắt đầu giao dịch thuê tài sản, bên thuê sẽ ghi nhận quyền sử dụng tài sản và nợ phát sinh liên quan đến giao dịch thuê tài sản đó. [IFRS 16:22]

Quyền sử dụng tài sản được đo lường ban đầu bằng tổng tiền thuê phải trả cộng với bất kỳ loại chi phí trực tiếp ban đầu nào phát sinh từ bên thuê. Nếu phát sinh các điều khoản ưu đãi tiền thuê hoặc bên thuê thanh toán trước hay ngay khi bắt đầu thời gian thuê hoặc có các nghĩa vụ hoàn lại khác thì cần phải điều chỉnh bổ sung. [IFRS 16:24]

Sau khi bắt đầu thuê, bên thuê sẽ xác định quyền sử dụng tài sản bằng cách sử dụng mô hình giá gốc, ngoại trừ: [IFRS 16:29, 34, 35]

(i) Quyền sử dụng tài sản là bất động sản đầu tư và bên thuê đo lường giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư theo IAS 40; hoặc

(ii) Quyền sử dụng tài sản liên quan đến loại tài sản, máy móc và trang thiết bị (PPE) mà bên thuê áp dụng mô hình định giá lại theo IAS 16, trong trường hợp này tất cả quyền sử dụng tài sản liên quan đến loại PPE đó có thể phải được định giá lại.

Theo mô hình giá gốc, quyền sử dụng tài sản được xác định bằng công thức nguyên giá trừ đi khấu hao lũy kế và lỗ lũy kế do suy giảm giá trị tài sản. [IFRS 16:30(a)]

Tổng tiền thuê phải trả được xác định ban đầu bằng giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê trong thời gian thuê, được chiết khấu tại mức tỷ suất được ấn định theo hợp đồng thuê nếu tỷ suất này có thể được xác định dễ dàng. Nếu tỷ suất này khó có thể được xác định thì bên thuê cần sử dụng lãi suất biên đi vay của họ. [IFRS 16:26]

Các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi phụ thuộc vào chỉ số hoặc tỷ lệ được xác định trong công thức đo lường ban đầu của tổng tiền thuê tài sản và tại ngày bắt đầu thuê. Số tiền mà bên thuê dự kiến phải trả theo giá trị còn lại được bảo đảm cũng sẽ được xác định. [IFRS 16:27(b),(c)]

2.1.5. Hạch toán kế toán cho bên cho thuê

Bên cho thuê sẽ phân loại mỗi hợp đồng thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động. [IFRS 16:61]

Một hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu bên cho thuê chuyển phần lớn rủi ro cũng như lợi ích đi kèm với quyền sở hữu tài sản cơ sở. Các hợp đồng thuê tài sản còn lại sẽ được phân loại là thuê hoạt động. [IFRS 16:62]

Các ví dụ về các tình huống thuê tài chính như sau: [IFRS 16:63]

- Là giao dịch thuê tài sản trong đó bên cho thuê chuyển quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi kết thúc thời hạn thuê

- Bên thuê được lựa chọn mua tài sản tại mức giá dự kiến thấp hơn giá trị hợp lý tại ngày thực hiện, theo đó ngày bắt đầu hợp đồng thuê được coi như ngày thực hiện quyền mua.

- Thời hạn thuê chiếm đa số thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, kể cả khi quyền sở hữu tài sản không được chuyển giao tại thời điểm bắt đầu thuê, giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu ít nhất phải bằng phần lớn giá trị hợp lý của tài sản được thuê.

- Tài sản được thuê có tính chất chuyên dụng mà chỉ có bên thuê mới có thể sử dụng mà không cần phải sửa đổi nhiều.

Khi bắt đầu thời gian thuê, bên cho thuê sẽ ghi nhận tài sản theo hợp đồng thuê tài sản tài chính là một khoản phải thu với giá trị bằng với khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê. [IFRS 16:75]

Bên cho thuê ghi nhận thu nhập tài chính trong thời gian thuê của hợp đồng thuê tài sản tài chính, dựa trên mô hình phản ánh tỷ suất sinh lợi cố định theo kỳ trên khoản đầu tư ròng đó. [IFRS 16:75]

2.2. Giải pháp hoàn thiện Hệ thống pháp lý của Việt Nam về thuê tài sản

Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 (IAS 17) - Thuê tài sản phân chia hai loại hình thuê hoạt động và thuê tài chính là không phù hợp, dẫn đến quá nhiều cơ cấu và thông tin tài chính ngoại bảng.

Giải pháp của IASB xuyên suốt quá trình hoàn thành dự án là xóa bỏ khác biệt giữa thuê hoạt động và thuê tài chính và kế toán các khoản thuê tài sản trên bảng cân đối kế toán. IASB đề xuất một phương pháp kế toán duy nhất cho tất cả các hình thức thuê tài sản (tương tự như thuê tài chính theo IAS 17).

Theo đó, nguyên tắc kế toán chính theo IFRS 16 yêu cầu các tổ chức là bên đi thuê tài sản cần kế toán tài sản thuê trên “Bảng cân đối kế toán” với giá trị ghi nhận là “Quyền sử dụng” tài sản và nghĩa vụ thuê tài sản tương ứng. Nguyên tắc kế toán này có khác biệt lớn so với IAS 17 trước đây trong việc kế toán các khoản thuê hoạt động.

Bộ Tài chính đang triển khai thực hiện Quyết định 480/QĐ -TTg ngày 18/3/2013 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt Chiến lược kế toán - kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 và thực hiện Nghị quyết 35/ NQ- CP ngày 16/5/2016 của Chính phủ về hỗ trợ và phát triển DN đến 2020. Ngày 16/03/2020, Bộ Tài chính có Quyết định 345/QĐ-BTC phê duyệt Đề án áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính tại Việt Nam. Theo đó việc phát triển và hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về Chuẩn mực báo cáo tài chính tại Việt Nam là một trong những nhiệm vụ trọng tâm, cấp bách cần phải được sớm triển khai để đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế trong giai đoạn mới. Để làm được điều này, Bộ Tài chính đang xây dựng đề án đưa IFRS vào Việt Nam và cập nhật, ban hành mới VAS/VFRS, trong đó đề cập đến hướng đi cho Việt Nam, lộ trình áp dụng và biện pháp triển khai

Tại thời điểm ban hành, VAS 06 được đánh giá là đã hòa hợp với IAS 17 và có điểm tiến bộ trong việc quy định nguyên tắc kế toán thuê tài sản. Tuy nhiên, đến nay sau hơn 15 năm đưa vào vận dụng ở thực tế, VAS 06 đã bộc lộ rất nhiều hạn chế cần phải được hoàn thiện cho phù hợp với sự vận động của nền kinh tế Việt Nam cũng như hội nhập với kế toán quốc tế. Xuất phát từ thực tế đó, tác giả đưa ra những nội dung nhằm hoàn thiện hệ thống pháp lý về kế toán thuê tài sản ở Việt Nam, trong đó tập trung đưa ra giải pháp để hoàn thiện Chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 06 – Thuê tài sản hiện nay.

2.2.1. Hạn chế và giải pháp hoàn thiện về quy định Xác định hợp đồng thuê của VAS 06 – Thuê tài sản

Định nghĩa Thuê tài sản theo VAS 06/IAS 17: “Thuê tài sản là sự thoả thuận giữa bên cho thuê và bên thuê về việc bên cho thuê chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên thuê trong một khoảng thời gian nhất định để được nhận tiền cho thuê một lần hoặc nhiều lần.” Theo VAS 6/IAS 17 việc xác định hợp đồng thuê liên quan tới chuyển quyền sử dụng tài sản cho

bên thuê, vì vậy VAS 6/IAS 17 phân loại thuê tài sản thành 2 hình thức là thuê tài chính và thuê hoạt động. Cụ thể, VAS 6/IAS 17 đưa ra khái niệm:

“Thuê tài chính là bên cho thuê chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê

Thuê hoạt động là bên cho thuê không chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê”

Tuy nhiên, Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IRRS 16 – Thuê tài sản đã tiếp cận Hợp đồng thuê tài sản theo một hướng mới, IFRS 16 nhấn mạnh việc xác định hợp đồng thuê vào quyền kiểm soát trong việc sử dụng tài sản. Cụ thể, định nghĩa Thuê tài sản theo IFRS 16: “Thuê tài sản là một hợp đồng, hoặc một phần của hợp đồng, bao gồm việc trao đổi các khoản thanh toán lấy quyền kiểm soát việc sử dụng một tài sản xác định trong một khoảng thời gian.”

IFRS 16 không phân loại hợp đồng thuê tài sản là thuê tài chính và thuê hoạt động, mà IFRS 16 đi đánh giá hợp đồng chứa đựng quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản. Nếu như hợp đồng không chứa đựng quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản thì hợp đồng đó không xác định là hợp đồng thuê tài sản theo IFRS 16.

Để đánh giá liệu hợp đồng có chứa đựng quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản xác định trong một khoảng thời gian, đơn vị cần đánh giá liệu rằng, trong suốt thời gian sử dụng, bên đi thuê có các quyền sau hay không:

- (a) quyền kiểm soát việc thụ hưởng các lợi ích kinh tế từ sử dụng tài sản xác định, và
- (b) quyền quyết định việc sử dụng tài sản xác định.

Hợp đồng chứa đựng quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản theo IFRS 16 phải thỏa mãn các điều kiện sau:

Thứ nhất, có tồn tại một tài sản xác định

Hợp đồng có xác định rõ tài sản riêng biệt về mặt hiện vật hoặc một bộ phận có năng lực của tài sản có được coi là tài sản xác định. Bộ phận có năng lực của tài sản thể hiện tính riêng biệt về mặt hiện vật hoặc thể hiện phần lớn mọi năng lực của tài sản và bên đi thuê có quyền thụ hưởng phần lớn các lợi ích kinh tế liên quan

Bên cho thuê có thực quyền thay thế tài sản: Bên cho thuê có thực quyền thay thế tài sản chỉ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau:

- + Bên cho thuê thực sự có khả năng thay thế tài sản cho thuê trong thời gian sử dụng
- + Bên cho thuê có thể thu được lợi ích kinh tế từ việc thực hiện quyền thay thế tài sản

Thực quyền đối với việc thay đổi tài sản cho thuê được thể hiện ở các góc độ:

- (i) Quyền thay thế tài sản của bên cho thuê có hiệu lực trong suốt thời gian sử dụng
- (ii) Bồi cảnh tại ngày bắt đầu hợp đồng không tính đến các sự kiện tương lai không chắc chắn xảy ra tại ngày bắt đầu hợp đồng
- (iii) Chi phí dự kiến của việc thay thế tài sản, nếu chi phí thay thế dự kiến vượt quá lợi ích mang lại, quyền thay đổi tài sản sẽ ít có hiệu lực trên thực tế.

Thứ hai, bên đi thuê có quyền thụ hưởng phần lớn các lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản trong thời gian sử dụng

- Quyền hạn của bên đi thuê với việc sử dụng tài sản thế nào?
- Bên đi thuê có phải trả bên cho thuê số tiền tương ứng mức độ sử dụng tài sản?

Đánh giá các yếu tố tại ngày bắt đầu hợp đồng thuê, bao gồm:

+ Các lợi ích thu được trực tiếp hay gián tiếp: Thông qua sử dụng, nắm giữ hoặc cho thuê lại tài sản.

+ Phạm vi điều chỉnh của hợp đồng: Đánh giá ảnh hưởng của quyền tự vệ và các lợi ích từ việc sử dụng tài sản trong phạm vi điều chỉnh của hợp đồng.

+ Đánh giá các khoản phải trả cho bên cho thuê: Vẫn coi là một phần lợi ích thu được bởi bên đi thuê.

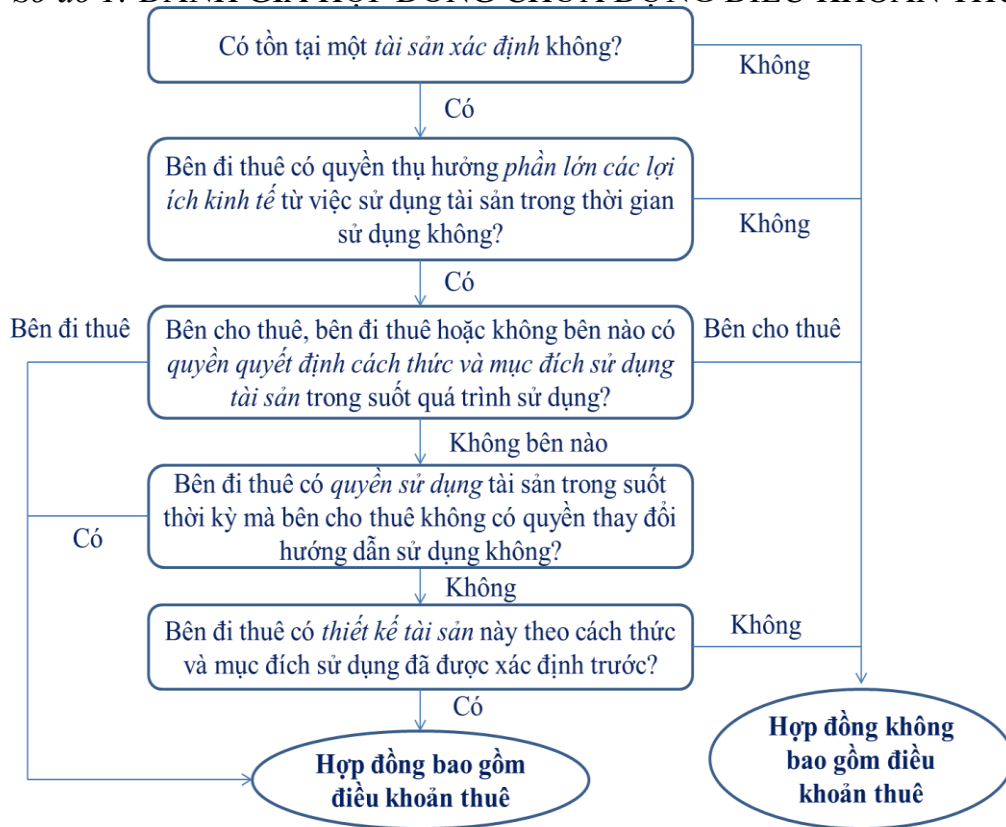
Thứ ba, bên đi thuê có quyền quyết định cách thức và mục đích sử dụng tài sản trong suốt quá trình sử dụng

Bên đi thuê có quyền quyết định mục đích sử dụng của tài sản trong suốt thời gian đi thuê nếu:

- + Bên đi thuê có thể quyết định phương thức và mục đích sử dụng tài sản, hoặc
- + Các quyết định liên quan tới phương thức và mục đích sử dụng tài sản được xác định trước, cụ thể: Bên đi thuê có quyền vận hành tài sản mà bên cho thuê không có quyền thay đổi chỉ dẫn hoạt động trong suốt thời gian sử dụng, hoặc bên đi thuê thiết kế tài sản theo hướng xác định trước cách thức và mục đích sử dụng tài sản trong suốt thời gian thuê.

Quy trình đánh giá để xác định hợp đồng thuê được tóm tắt trong Sơ đồ 1

Sơ đồ 1: ĐÁNH GIÁ HỢP ĐỒNG CHỨA ĐUNG ĐIỀU KHOẢN THUÊ



Nguồn: Tổng hợp từ IFRS 16

Vận dụng IFRS 16 để Xác định hợp đồng thuê ở tình huống sau:

Market-Fresh Ltd ký thỏa thuận (Hợp đồng A) trong vòng 5 năm sử dụng một gian hàng bán lẻ (quầy 16) trong Trung tâm thương mại do Alpha vận hành (bên cho thuê). Các điều khoản trong hợp đồng như sau:

+ Market-Fresh Ltd có quyền sử dụng quầy bán lẻ từ 6 giờ sáng đến 11 giờ đêm là quãng thời gian trung tâm thương mại được bảo đảm an ninh. Ngoài thời gian này, quầy hàng không được phép.

+ Market-Fresh có quyền tự chọn sản phẩm bày bán và chính sách giá.

+ Alpha Ltd có thể yêu cầu Market-Fresh di dời đến một tầng khác trong trung tâm trong vòng 5 năm. Trong trường hợp này, Alpha Ltd sẽ trả chi phí di dời. Tuy nhiên, Market-Fresh có quyền lựa chọn di dời hay không.

Hợp đồng A có phải hợp đồng thuê không? Xem xét các điều kiện để xác định hợp đồng thuê theo IFRS 16:

(1) Có tồn tại tài sản xác định?

Hợp đồng A: Có thể coi quầy hàng bán lẻ là một bộ phận có năng lực riêng biệt về mặt hiện vật trong tổng thể trung tâm thương mại. Hợp đồng chỉ rõ rằng Market-Fresh được phép sử dụng quầy 16, riêng biệt về mặt hiện vật đối với phần còn lại của trung tâm thương mại.

Alpha Ltd không có thực quyền thay thế quầy 16. Alpha có thể yêu cầu Market-Fresh di dời nhưng Market-Fresh có quyền lựa chọn đi hay ở.

Nếu: Hai điều khoản mới của Hợp đồng A:

- Alpha Ltd có quyền di dời Market-Fresh đến một vị trí mới nếu quầy 16 cần được sửa chữa hay bảo dưỡng.

- Alpha Ltd có quyền di dời Market-Fresh đến một vị trí cùng kích cỡ. Alpha Ltd sẽ phải thanh toán cả chi phí di dời và chi phí gián đoạn kinh doanh cho Market-Fresh. (Lưu ý: Việc thay thế này mang lại lợi ích cho Alpha nếu tìm được khách thuê khác chịu trả tiền thuê cao hơn mức thị trường cho quầy số 16. Tại ngày bắt đầu hợp đồng thuê, Alpha không nghĩ rằng sẽ tìm được một người thuê khác.)

Các điều khoản này không ảnh hưởng đến việc đánh giá thực quyền thay thế tài sản của Alpha Ltd.

Quầy số 16 vẫn là tài sản xác định trong hợp đồng A.

(2) Bên đi thuê có quyền thụ hưởng phần lớn các lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản trong thời gian sử dụng?

Market-Fresh có quyền thụ hưởng phần lớn các lợi ích kinh tế từ sử dụng quầy bán lẻ: Việc Market-Fresh không được mở quầy ngoài thời gian quy định không ảnh hưởng đến việc toàn quyền sử dụng tài sản này và quyền thu được lợi ích kinh tế từ việc bán hàng trong thời gian trung tâm thương mại mở cửa.

Nếu: Hợp đồng A có thêm một số điều khoản như sau:

+ Alpha Ltd yêu cầu Market-Fresh trả thêm 5% lợi nhuận ngoài tiền thuê trả hàng tháng.

+ Market-Fresh ký hợp đồng cho thuê lại khoảng 10% diện tích quầy 16 cho cửa hàng bán thực phẩm. Bên đi thuê lại tự chịu trách nhiệm quản lý hàng hóa.

Các điều khoản này không khiến Market-Fresh không thể thụ hưởng phần lớn lợi ích kinh tế từ sử dụng tài sản đi thuê. Không điều khoản nào ngăn ngừa Market-Fresh thụ hưởng phần lớn lợi ích. Việc chi trả thêm cho Alpha Ltd một phần dòng tiền thu được từ tài sản đi thuê không ảnh hưởng đến việc thụ hưởng phần lớn lợi ích kinh tế của Market-Fresh. Lợi ích kinh tế từ sử dụng tài sản đi thuê bao gồm cả lợi ích từ việc cho thuê bên thứ ba thuê lại.

(3) Market-Fresh có quyền quyết định cách thức và mục đích sử dụng tài sản trong suốt quá trình sử dụng

Market-Fresh có quyền quyết định việc sử dụng quầy 16 trong hợp đồng A: Do Market-Fresh có thể tự chọn sản phẩm để bán và quyết định giá bán, công ty có quyền ra quyết định ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế phát sinh từ sử dụng quầy 16. Hợp đồng A là hợp đồng thuê.

Nếu quyền ra quyết định được xác định trước, cân nhắc thêm các tình huống có thể xảy ra:

+ Bên đi thuê ký hợp đồng vận chuyên trong khi bên cho thuê chỉ có duy nhất một xe tải; Địa điểm và hàng hóa được xác định rõ trong hợp đồng; Bên đi thuê có thể lựa chọn cách thức thực hiện chuyến đi (lộ trình, tốc độ, điểm nghỉ ...); Bên đi thuê có quyền vận hành tài sản thuê.

+ Đơn vị cung cấp điện thuê một trang trại điện mặt trời từ một nhà máy điện trong vòng 20 năm.; Trang trại điện mặt trời được đơn vị cung cấp điện thiết kế nhưng do nhà máy điện sở hữu; Đơn vị cung cấp điện thiết kế trang trại điện mặt trời, xác định trước cách thức và mục đích sử dụng.

Xác định hợp đồng thuê là nội dung thay đổi bước ngoặt trong IFRS 16, mở ra một kỷ nguyên mới cho việc ghi nhận thông tin về kế toán thuê tài sản. Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 (IAS 17) - Thuê tài sản phân chia hai loại hình thuê hoạt động và thuê tài chính là không phù hợp, dẫn đến quá nhiều cơ cấu và thông tin tài chính ngoại bảng. Giải pháp của IASB xuyên suốt quá trình hoàn thành dự án là xóa bỏ khác biệt giữa thuê hoạt động và thuê tài chính. IASB đề xuất một phương pháp kế toán duy nhất cho tất cả các hình thức thuê tài sản (tương tự như thuê tài chính theo IAS 17). Theo đó, nguyên tắc kế toán chính theo IFRS 16 yêu cầu các tổ chức là bên đi thuê tài sản cần kế toán tài sản thuê trên “Bảng cân đối kế toán” với giá trị ghi nhận là “Quyền sử dụng” tài sản và nghĩa vụ thuê tài sản tương ứng. Nguyên tắc kế toán này có khác biệt lớn so với IAS 17 trước đây trong việc kế toán các khoản thuê hoạt động.

2.2.2. Hạn chế và giải pháp hoàn thiện Kế toán đối với bên đi thuê trong Chế độ kế toán Việt Nam hiện hành

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 06 – Thuê tài sản (VAS 06) và Thông tư 200/2014/TT/BTC ngày 22/12/2014 quy định tương tự như IAS 17, Kế toán đối với bên đi thuê như sau:

Kế toán thuê tài sản tại bên đi thuê – Thuê tài chính

+ Tại thời điểm khởi đầu thuê: Bên đi thuê ghi nhận giá trị tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về thuê tài sản với cùng giá trị là giá thấp hơn giữa giá trị hợp lý của tài sản và giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Tỷ lệ chiết khấu sử dụng để tính

giá trị hiện tại của MLP là tỉ lệ lãi suất ngầm định, hoặc tỉ lệ lãi suất biên đi vay của bên đi thuê. Các chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến việc thuê tài sản của bên đi thuê được tính vào giá trị tài sản thuê. Các khoản nợ phải trả về thuê tài chính cần phải được phân biệt thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn

+ Trong thời gian thuê tài sản: Khoản thanh toán tiền thuê phải được chia thành nợ gốc phải trả từng kỳ và chi phí tài chính. Khấu hao tài sản thuê tài chính được xác định theo qui định của IAS 16. Phương pháp khấu hao đối với tài sản thuê phải tính khấu hao tương tự như pp áp dụng đối với tài sản thuộc sở hữu của bên đi thuê.

Kế toán thuê tài sản tại bên đi thuê – Thuê hoạt động

+ Chi phí thuê được hạch toán vào chi phí trong kỳ

Theo Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 – Thuê tài sản (“IAS 17”), bên đi thuê phải phân biệt giữa thuê tài chính (trên bảng cân đối kế toán) và thuê hoạt động (ngoài bảng cân đối kế toán). Tuy nhiên, mô hình mới theo IFRS 16 yêu cầu bên đi thuê phải ghi nhận hầu hết các hợp đồng thuê trên bảng cân đối kế toán, miễn trừ tùy chọn cho thuê ngắn hạn và cho thuê tài sản có giá trị thấp. Đối với bên đi thuê đã ký kết hợp đồng được phân loại là thuê hoạt động theo IAS 17, IFRS 16 có thể có tác động rất lớn đến Báo cáo tài chính.

Đầu tiên, IFRS 16 sẽ ảnh hưởng đến Bảng cân đối kế toán và các chỉ số liên quan đến Bảng cân đối kế toán như chỉ số Tổng nợ/ Vốn chủ sở hữu. Bên cạnh đó, IFRS 16 cũng sẽ ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh do doanh nghiệp cần phải ghi nhận chi phí lãi vay cho nghĩa vụ thuê (nghĩa vụ thanh toán tiền thuê) và doanh nghiệp cũng cần phải tính khấu hao đối với 'quyền sử dụng tài sản' (nghĩa là tài sản phản ánh quyền sử dụng tài sản thuê). Do đó, đối với hợp đồng thuê trước đây được phân loại là thuê hoạt động, tổng chi phí vào đầu thời gian thuê sẽ cao hơn so với IAS 17.

IFRS 16 đưa ra Phương pháp Bảng cân đối Kế toán để xác định kế toán thuê tài sản đối với bên đi thuê:

Nội dung của Phương pháp Bảng cân đối Kế toán như sau: Mô hình đánh giá đơn nhất

Tất cả các khoản thuê với thời hạn lớn hơn 12 tháng đều phải được ghi nhận trên bảng CĐKT:

+ Phản ánh quyền sử dụng của bên đi thuê với tài sản được thuê trên Phần Tài sản trên BCĐKT của bên đi thuê;

+ Phản ánh nghĩa vụ thanh toán tiền thuê tài sản của bên đi thuê trên Phần Nợ phải trả trên BCĐKT của bên đi thuê.

Ghi nhận lần đầu: Khoản đi thuê được đánh giá cho lần ghi nhận đầu tiên như sau:

Chi phí của quyền sử dụng tài sản bao gồm:

- + Công nợ liên quan đến khoản thuê trong lần ghi nhận đầu tiên
- + Các khoản thanh toán tiền thuê phải trả trước hoặc tại ngày bắt đầu, trừ đi các khoản chiết khấu nhận được,
- + Các chi phí trực tiếp ban đầu của bên đi thuê, và
- + Chi phí ước tính sẽ phát sinh nếu bên đi thuê phải loại bỏ tài sản, phục hồi lại mặt bằng hoặc phục hồi lại tài sản theo điều kiện yêu cầu bởi khoản thuê tại thời điểm bắt đầu thuê hoặc tại các thời điểm sau đó

Đánh giá tại các thời điểm lập báo cáo tài chính:

- + Các khoản thuê được đánh giá như sau: (Bảng 1)

Bảng 1: Đánh giá khoản thuê tại thời điểm lập Báo cáo tài chính

<i>Chi tiêu</i>	Bảng cân đối kế toán		Báo cáo kết quả kinh doanh	
	<i>Quyền sử dụng TS</i>	<i>Công nợ thuê</i>	<i>Khấu hao</i>	<i>Chi phí tài chính</i>
1. Đánh giá lần đầu	Nguyên giá	Giá trị hiện tại của các khoản tiền thuê chưa trả	N/A (None applicable) – Không áp dụng	N/A
2. Đánh giá lại	Nguyên giá trừ khấu hao lũy kế/Suy giảm giá trị + Hao mòn được tính toán theo IAS 16 + Suy giảm giá trị được đánh giá theo IAS 36		Ghi nhận vào chi phí hoạt động Xác định thời gian khấu hao: - Bên đi thuê có sở hữu tài sản sau khi kết thúc thời gian thuê: khấu hao tới hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. - Bên đi thuê không sở hữu tài sản sau khi kết thúc thời gian thuê: Khấu hao tới thời điểm sớm hơn của thời gian sử dụng hữu ích và thời điểm kết thúc hợp đồng thuê.	

+ Ghi nhận Công nợ thuê và chi phí lãi: (Bảng 2)

Bảng 2: Ghi nhận công nợ thuê và chi phí lãi tại thời điểm lập Báo cáo tài chính

<i>Chỉ tiêu</i>	<i>Bảng cân đối kế toán</i>		<i>Báo cáo kết quả kinh doanh</i>	
	<i>Quyền sử dụng TS</i>	<i>Công nợ thuê</i>	<i>Khấu hao</i>	<i>Chi phí tài chính</i>
1. Đánh giá lần đầu	Nguyên giá	Giá trị hiện tại của các khoản tiền thuê chưa trả	N/A (None applicable) – Không áp dụng	N/A (None applicable)
2. Đánh giá lại	Nguyên giá trừ khấu hao lũy kế/Suy giảm giá trị	Giá trị áp dụng Phương pháp giá trị phân bổ	Ghi nhận vào chi phí hoạt động	Ghi nhận vào chi phí tài chính

Vận dụng để trình bày thông tin liên quan tới hợp đồng thuê Market-Fresh Ltd

Market-Fresh Ltd tham gia vào hợp đồng thuê 5 năm để được sử dụng kios bán lẻ. Những điều khoản của hợp đồng:

+ Market-Fresh đồng ý thanh toán cố định \$50,000 hàng năm trong suốt 5 năm, tiền thuê được thanh toán sau mỗi năm.

+ Do đây là hợp đồng thuê tài sản, tỷ lệ chiết khấu không được xác định thông qua hợp đồng. Tuy nhiên, Market-Fresh có lãi suất vay vốn là 4.25% với các khoản vay có cùng thời hạn và mức độ đảm bảo.

+ Market-Fresh quyết định rằng quyền sử dụng tài sản cần được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời gian thuê.

Cách thức hạch toán cho hợp đồng thuê Market-Fresh Ltd theo IAS 17/VAS 6 và theo IFRS 16 như sau: (Bảng 3)

Bảng 3:

**Kế toán ghi nhận thông tin của hợp đồng thuê Market-Fresh Ltd theo IAS
17/VAS 6 và theo IFRS 16**

Bảng cân đối kế toán	Năm					
	0	1	2	3	4	5
IAS17/VAS6 (Thuê hoạt động)	Không có tài sản hay công nợ được ghi nhận					
IFRS16 (Mô hình BCDKT) PV của 50.000 @4,25%						
- Công nợ thuê	221.036	180.431	138.099	93.968	47.962	-
- Quyền sử dụng TS (GTCL)	221.036	176.829	132.622	88.415	44.207	-
Báo cáo kết quả kinh doanh	Năm					
	0	1	2	3	4	5
IAS17/VAS6 (Thuê hoạt động) - Trả tiền thuê (chi phí hoạt động)		50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
IFRS16 (Mô hình BCDKT)						
- Chi phí lãi (chi phí tài chính)		9.394	7.668	5.869	3.994	2.038
- Khấu hao (chi phí hoạt động)		44.207	44.207	44.207	44.207	44.207

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2002), *Quyết định số 165/2002/QĐ - BTC ngày 31/12/2002 về việc ban hành và công bố (06) chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 2)*, ban hành ngày 31/12/2002
2. Bộ Tài chính (2003), *Thông tư 105/2003/TT-BTC hướng dẫn vận dụng Chuẩn mực kế toán Việt Nam*, ban hành ngày 6/11/2003
3. Bộ Tài chính (2007), *Thông tư 161/2007/TT-BTC hướng dẫn thực hiện 16 Chuẩn mực kế toán*, ban hành ngày 31/12/2007

4. Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế IASB, *IFRS 16 – Thuê tài sản (Bản dịch của Bộ Tài chính và Công ty TNHH Deloitte Việt Nam 2017)*
5. Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế IASB, *IAS 17 – Thuê tài sản (Bản dịch của Bộ Tài chính và ACCA 2015)*
6. Thủ tướng Chính phủ (2013), *Quyết định 480/QĐ -TTg ngày 18/3/2013 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt Chiến lược kế toán - kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030, ban hành ngày 18/3/2013*
7. Tài liệu của Hội thảo về cho thuê tài chính với chủ đề "*Thuê tài chính – Lời giải vốn trung dài hạn cho doanh nghiệp Việt Nam – Kinh nghiệm từ Nhật Bản*" do Ngân hàng TMCP Đầu tư và Phát triển Việt Nam phối hợp với Công ty Cho thuê tài chính TNHH BIDV – SuMi TRUST ngày 01/8/2018 tại TP. Hồ Chí Minh

TÍNH THẬN TRỌNG TRONG KẾ TOÁN VÀ MỐI QUAN HỆ VỚI BẢO TOÀN VỐN

Th.S Nguyễn Thị Hồng Vân – BM LTHTKT

Th.S Lê Thị Hoa – BM LTHTKT

Thận trọng là một trong những nguyên tắc cơ bản và lâu đời nhất của kế toán tài chính có ảnh hưởng đáng kể đến vấn đề bảo toàn vốn của đơn vị. Trên cơ sở nghiên cứu nội dung của tính thận trọng trong kế toán và bảo toàn vốn, các tác giả bài viết hướng tới mục tiêu làm sáng tỏ mối quan hệ giữa hai phạm trù này, từ đó góp phần khẳng định ý nghĩa của tính thận trọng trong kế toán cả về lý thuyết và thực tiễn.

1- TÍNH THẬN TRỌNG TRONG KẾ TOÁN

Tính thận trọng là một trong các tiêu chuẩn đánh giá độ tin cậy của thông tin kế toán. Một hệ thống kế toán đảm bảo tính thận trọng sẽ tin cậy hơn hệ thống kế toán không thận trọng bởi nó giảm thiểu rủi ro cho các đối tượng sử dụng thông tin kế toán trong việc ra quyết định kinh tế. Hạt nhân của tính thận trọng trong kế toán là việc thu nhận, xử lý, cung cấp thông tin phải đảm bảo đơn vị kiểm soát được lợi ích, bảo toàn và phát triển vốn. Mặt khác, tính thận trọng yêu cầu thông tin kế toán phải được dựa trên các nguyên tắc và điều kiện ghi nhận nhất định.

Những nội dung và biểu hiện chủ yếu của tính thận trọng trong kế toán gồm:

(1) *Tính thận trọng có xu hướng đánh giá thấp tài sản ròng ở mức an toàn:* Nhằm giảm thiểu rủi ro cho các đối tượng sử dụng thông tin, kế toán chỉ ghi nhận VCSH tăng và thu nhập (TN) khi có chứng cứ chắc chắn; ghi nhận VCSH giảm và chi phí (CP) ngay khi có chứng cứ có thể. Theo đó, kế toán không đánh giá cao hơn giá trị Tài sản (TS) hoặc TN; không đánh giá thấp hơn giá trị Nợ phải trả (NPT) hoặc CP. Biểu hiện cụ thể trong đo lường và ghi nhận một số khoản mục tài sản khi có dấu hiệu sụt giảm giá trị thì kế toán cần dự tính trước khả năng sụt giảm đó vào chi phí, như dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư tài chính, dự phòng nợ phải thu khó đòi...

(2) *Tính thận trọng có xu hướng coi trọng khả năng kiểm soát hơn quyền sở hữu:* Khả năng kiểm soát là một yếu tố rất quan trọng tham gia xác lập điều kiện ghi nhận các khoản mục trên báo cáo tài chính (BCTC). Kiểm soát được lợi ích hàm ý rằng đơn vị kế toán có quyền thu lợi ích hợp pháp và hạn chế được sự tiếp cận của các đối tượng khác đến lợi ích đó. Việc mất kiểm soát nêu diễn ra trên diện rộng đồng nghĩa với nguy cơ đơn vị không duy trì được khả năng hoạt động liên tục.

(3) *Tính thận trọng được thiết lập nhằm giúp đơn vị bảo toàn và phát triển vốn*: Bảo toàn vốn là một trong những mục tiêu của tính thận trọng kế toán, sẽ được trình bày tại phần 2 bài viết này.

(4) *Tính thận trọng đảm bảo hệ thống tin kế toán (tài chính) có chỗ dựa thẩm quyền*: Tùy thuộc phạm vi áp dụng mà thận trọng có thể là một cấu phần của các nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung, hoặc chỉ là nguyên tắc của một chuẩn mực kế toán cụ thể. Trong bất kể trường hợp nào thì thận trọng luôn là yếu tố đảm bảo cho hệ thống tin kế toán tài chính có chỗ dựa thẩm quyền đáng tin cậy.

(5) *Thận trọng khác với bảo thủ, bi quan*: Thận trọng có khuynh hướng đối lập với lạc quan, nhưng thận trọng không đồng nghĩa với bi quan, không tương tự với bảo thủ. Một hệ thống kế toán tuyệt đối dựa trên cơ sở giá gốc bộc lộ rõ tính bảo thủ của nó, trong khi đó hệ thống kế toán thận trọng sẽ linh hoạt hơn nhiều, ví dụ như đối với trường hợp giá thị trường/ hợp lý có chiều hướng giảm đi so với giá gốc, tính thận trọng cho phép kế toán thay đổi ghi nhận so với ban đầu.

(6) *Thận trọng là một nguyên tắc hơn là một yêu cầu, ít nhiều có tính đối kháng với lạc quan*: Khi thận trọng là một nguyên tắc (thay vì một yêu cầu có tính pháp lý), kế toán có thể lựa chọn hoặc không lựa chọn. Tùy thuộc hoàn cảnh, điều kiện cụ thể, việc lựa chọn sẽ được áp dụng cho toàn bộ hay cục bộ. Khi áp dụng toàn bộ, thận trọng trở thành một yêu cầu quy định trong khuôn mẫu/ chuẩn mực chung; khi áp dụng cục bộ, thận trọng là nguyên tắc cho từng bộ phận, trong chuẩn mực chi tiết. Việc tuân thủ hay áp dụng tính thận trọng cần có ranh giới phạm vi cụ thể, về định lượng mà nói nếu thận trọng thái quá sẽ dẫn đến bất cân xứng thông tin, về định tính có thể tạo nên sự cứng nhắc, từ đó làm triệt tiêu hoàn toàn tính lạc quan và mất đi động lực phát triển của đơn vị.

Từ các nội dung trên, có thể thấy tính thận trọng kế toán cần được hiểu theo phạm vi rộng hơn, không chỉ dừng lại ở sự chi phối về định lượng mà còn bao hàm cả ảnh hưởng về định tính.

Tính thận trọng tỏ ra là một nguyên tắc kế toán khó có thể bị loại bỏ, nhưng trong quá trình áp dụng đã tồn tại những luồng quan điểm phê phán nguyên tắc này (nổi bật vào những thập niên đầu thế kỷ XX) với luận cứ cho rằng:

- Tính thận trọng có xu hướng phá vỡ nguyên tắc nhất quán do sự bất cân xứng giữa ghi nhận thông tin tiêu cực và thông tin tích cực trên các BCTC.

- Tính thận trọng có khuynh hướng không đảm bảo sự phù hợp.

- Tính thận trọng có thể dẫn đến giảm tính hữu ích của thông tin khi nó bị lạm dụng để ghi nhận chi phí quá mức ở thời điểm hiện tại.

- Tính thận trọng xung đột với yêu cầu trung lập khi nó tỏ ra thiên vị những đối tượng sử dụng thông tin về tài sản ròng để ra các quyết định, TS ròng được đánh giá càng thấp họ càng an toàn và có lợi như các tổ chức tín dụng, người cho vay nợ...

Mặc dù các cuộc tranh luận và phê phán xoay quanh tính thận trọng xảy ra trong nhiều thập kỷ nhưng bản thân những nhà phê bình không thể lý giải được tại sao nguyên tắc thận trọng không bị loại bỏ khỏi thực hành kế toán qua nhiều thế kỷ. Trên thực tế, tính thận trọng tiếp tục đóng vai trò nổi bật trong thiết lập chuẩn mực kế toán ngày nay. Ý nghĩa của nó một lần nữa được tái khẳng định bởi Hội đồng Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IASB) khi yêu cầu đưa khái niệm thận trọng quay trở lại khuôn mẫu lý thuyết (Conceptual Framework) vừa ban hành tháng 3/2018, sau một thời gian bị loại bỏ từ năm 2010.

Khả năng xung đột với yêu cầu trung lập được cho rằng xuất phát từ chủ sở hữu là người gánh chịu rủi ro cao nhất nên tính thận trọng trước hết được đánh giá trên góc độ chủ sở hữu và tài sản ròng. Theo đó, vốn chủ sở hữu (VCSH) hay tài sản ròng của đơn vị kế toán có xu hướng được phản ánh ở mức an toàn nhất, tức là có ít nguy cơ bị suy giảm nhất và đây cũng là lý do tại sao thận trọng kế toán luôn xoay quanh vấn đề bảo toàn vốn. Có thể nói, nếu nhìn sâu vào bản chất mối quan hệ giữa tính thận trọng trong kế toán với bảo toàn vốn thì sự xung đột này chỉ là phần nổi.

2- BẢO TOÀN VỐN VÀ MỐI QUAN HỆ VỚI TÍNH THẬN TRỌNG TRONG KẾ TOÁN

2.1. Các quan điểm bảo toàn vốn

Bảo toàn vốn là khái niệm rất thông dụng và là một trong các mục tiêu hàng đầu của quản trị tài chính doanh nghiệp. Hai trường phái lý thuyết điển hình có ảnh hưởng trực tiếp đến quan niệm bảo toàn vốn là lý thuyết sở hữu và lý thuyết thực thể.

- Lý thuyết sở hữu quan niệm vốn tương đương giá trị tài sản ròng (NAV) hay vốn chủ sở hữu. Một đơn vị bảo toàn và phát triển được vốn khi đảm bảo vốn chủ sở hữu cuối kỳ lớn hơn vốn chủ sở hữu đầu kỳ.

- Lý thuyết thực thể quan niệm vốn tương đương giá trị tổng tài sản (AV), hay vốn sử dụng, gồm vốn nợ và vốn chủ sở hữu. Lúc đầu, trường phái lý thuyết thực thể xác định bảo toàn vốn tương đương với tổng tài sản cuối kỳ lớn hơn tổng tài sản đầu kỳ. Sau đó, người ta nhanh chóng nhận ra hạn chế của khái niệm bảo toàn vốn căn cứ vào giá trị tổng tài sản, bởi vì cấu trúc vốn của tài sản bao gồm nợ phải trả và vốn chủ sở hữu nên sẽ xảy ra tình huống tài sản vẫn tăng nhờ giải pháp tăng vay nợ trong khi vốn chủ sở hữu có thể giảm đi. Do vậy, những người ủng hộ lý thuyết thực thể đã xác định lại khái niệm bảo toàn vốn tương đương với thu nhập lớn hơn chi phí (có lãi) và điều này tỏ ra phù hợp với lý thuyết thực thể. Thu nhập và chi phí là những phạm trù có liên quan trực tiếp đến luồng tài sản đi vào và đi ra do hoạt động của đơn vị mang lại. Tuy nhiên, nếu tiếp cận theo hệ quả của lý thuyết thực thể mở rộng thì lãi vay được ghi nhận là chi phí. Cho nên, bảo toàn vốn trong trường hợp này về thực chất vẫn là bảo toàn vốn chủ sở hữu.

Kế toán hiện hành chịu ảnh hưởng kết hợp của hai lý thuyết trên. Vốn và bảo toàn vốn được xác định có liên quan đến vốn chủ sở hữu. Một đơn vị bảo toàn và phát triển được vốn nếu vốn chủ sở hữu cuối kỳ lớn hơn vốn chủ sở hữu đầu kỳ, hoặc thu nhập đủ bù đắp chi phí và có lãi. Các quan niệm này sẽ gặp nhau nếu hệ thống kế toán đơn vị được xây dựng trên cơ sở quan điểm bảo toàn vốn tài chính và thực chất của vấn đề bảo toàn vốn là hoạt động có lợi nhuận. Do chi phối của yếu tố giá nên có sự phân biệt hai quan điểm bảo toàn vốn: Bảo toàn vốn tài chính và bảo toàn vốn hiện vật (vật chất).

- Bảo toàn vốn tài chính dựa trên quan điểm giá trị để xét khả năng duy trì và phát triển vốn của một đơn vị. Theo quan điểm này, đơn vị bảo toàn được vốn nếu: **Giá trị tài sản ròng cuối kỳ > Giá trị tài sản ròng đầu kỳ** (Sau khi loại trừ các khoản đóng góp của chủ sở hữu và các khoản phân phối cho chủ sở hữu trong kỳ đó).

- Bảo toàn vốn hiện vật (vật chất) dựa trên quan điểm hiện vật để xem xét khả năng duy trì và phát triển vốn của một đơn vị. Theo quan điểm này, đơn vị bảo toàn được vốn nếu: **Năng lực vật chất thuộc tài sản ròng cuối kỳ > Năng lực vật chất thuộc tài sản ròng đầu kỳ** (Sau khi loại trừ các khoản đóng góp của chủ sở hữu và các khoản phân phối cho chủ sở hữu trong kỳ đó).

Dưới sự tác động của lý thuyết thực thể, cả hai quan điểm bảo toàn vốn đều phải tính đến khả năng bù đắp chi phí và có lãi. Hệ thống kế toán áp dụng quan điểm bảo toàn vốn tài chính có thể sử dụng cơ sở chi phí lịch sử hoặc chi phí hiện hành, trong khi đó hệ thống kế toán theo quan điểm bảo toàn vốn hiện vật (vật chất) luôn dựa trên cơ sở chi phí hiện hành.

Trên phương diện kinh tế, lợi nhuận là sự chuyển hóa của giá trị thặng dư khi hàng hóa được bán ra (giá trị hàng hóa được thực hiện thông qua trao đổi). Trong kế toán, lợi nhuận có thể được xác định trên cơ sở so sánh vốn chủ sở hữu cuối kỳ với vốn chủ sở hữu đầu kỳ, hoặc so sánh thu nhập với chi phí và chịu ảnh hưởng nhất định của quan điểm bảo toàn vốn. Có thể khái quát sự ảnh hưởng này như sau:

	Bảo toàn vốn tài chính		Bảo toàn vốn vật chất
Cơ sở chi phí	<i>Chi phí lịch sử</i>	<i>Chi phí hiện hành</i>	<i>Chi phí hiện hành</i>
Ghi nhận chênh lệch giá	<i>Thu nhập/ Chi phí</i>		<i>Vốn chủ sở hữu</i>
Đặc điểm	<i>Không phân biệt lợi nhuận hoạt động và thu nhập năm giữ</i>	<i>Có phân biệt lợi nhuận hoạt động và thu nhập năm giữ</i>	<i>Ghi nhận khoản điều chỉnh bảo toàn vốn, thay vì ghi nhận thu nhập năm giữ</i>

Minh họa: Công ty HK kinh doanh bộ sản phẩm dân dụng NS, giá mua gốc 300trđ; giá hợp lý 320trđ; giá bán ra 400trđ. Hệ thống kế toán HK sử dụng đồng tiền ổn định; *giá định bỏ qua các yếu tố và sự kiện khác*. Ta có dữ liệu dưới đây:

<i>(ĐVT: triệu VND)</i>	Bảo toàn vốn tài chính		Bảo toàn vốn vật chất
	<i>Chi phí lịch sử</i>	<i>Chi phí hiện hành</i>	<i>Chi phí hiện hành</i>
Doanh thu	400	400	400
Giá vốn hàng bán ra	300	320	320
Lợi nhuận hoạt động	100	80	80
Thu nhập nắm giữ	-	20	-
Điều chỉnh bảo toàn vốn	-	-	20
Lợi nhuận chưa phân phối	100	100	80
Ảnh hưởng đến VCSH	+100	+100	+100

Khác với bảo toàn vốn tài chính chỉ quan tâm đến duy trì phát triển năng lực tài chính của tài sản ròng, việc điều chỉnh khoản thay đổi giá tài sản (hoặc nợ phải trả) trực tiếp vào vốn chủ sở hữu theo quan điểm bảo toàn vốn hiện vật (vật chất) là nhằm mục tiêu duy trì năng lực vật chất của tài sản ròng đó. Ở minh họa trên, theo quan điểm bảo toàn vốn hiện vật, lợi nhuận chưa phân phối được xác định là 80trđ, không gồm khoản điều chỉnh bảo toàn vốn, do vậy nếu C.ty HK phân phối hết khoản lợi nhuận 80trđ thì số vốn còn lại tiếp tục kinh doanh là 320trđ vẫn đủ năng lực để mua một bộ sản phẩm NS tương đương cho chu kỳ kinh doanh mới. Đối với bảo toàn vốn tài chính, lợi nhuận chưa phân phối được xác định là 100trđ, nếu C.ty HK phân phối hết khoản lợi nhuận này thì số vốn còn lại là 300trđ không đủ năng lực để mua một bộ sản phẩm NS tương đương cho chu kỳ mới, để tiếp tục kinh doanh C.ty HK phải huy động thêm vốn, hoặc giữ lại một phần lợi nhuận với mục đích tái đầu tư.

2.2.Mối quan hệ của tính thận trọng trong kế toán và bảo toàn vốn

Từ những vấn đề nêu trên, có thể nhận thấy rằng xét trên cả hai khía cạnh định tính và định lượng, tính thận trọng trong kế toán có mối quan hệ chặt chẽ với bảo toàn vốn, biểu hiện chủ yếu trên các khía cạnh sau đây:

Thứ nhất, một trong các mục tiêu của thận trọng là nhằm bảo toàn vốn cho đơn vị. Một hệ thống kế toán thận trọng sẽ giúp đơn vị tránh được nguy cơ sụt giảm giá trị tài sản ròng trong tương lai. Bởi vì:

- Hệ thống kế toán thận trọng sẽ không dễ dàng bỏ qua hoặc xem thường các tín hiệu tiêu cực, trên cơ sở đó giúp nhà quản lý nhận diện được thực tế để xây dựng các biện pháp phòng ngừa thích hợp và kịp thời với những rủi ro tiềm ẩn, trước khi chúng trở thành hiện thực và vượt khỏi tầm kiểm soát dẫn đến sự đổ vỡ gây thất thoát tài sản và thâm hụt vốn.

- Hệ thống kế toán thận trọng sẽ giúp cho nhà quản lý tránh được sự lạc quan thái quá. Thái độ lạc quan quá mức rất dễ dẫn đến tình trạng chủ quan, mất cảnh giác, tích cực vay nợ nhiều hơn khiến chi phí lãi vay có thể ăn mòn dần vốn chủ sở hữu một cách âm thầm nếu không được kiểm soát tốt.

Thứ hai, tính thận trọng trong kế toán chi phối đến điều kiện ghi nhận TS, NPT, VCSH, TN, CP trên các BCTC, trong đó có khả năng kiểm soát. Những biểu hiện chính:

- Điều kiện về khả năng tiền tệ hóa yêu cầu giá trị các yếu tố BCTC phải xác định được một cách đáng tin cậy (Trung thực, khách quan, trung lập, thận trọng, thẩm định được).

- Điều kiện về khả năng kiểm soát lợi ích (kinh tế) đối với ghi nhận TS trên BCĐKT yêu cầu nguồn lực kinh tế được ghi nhận là TS trên BCĐKT phải do đơn vị kiểm soát được, nghĩa là đơn vị thu được phần lớn lợi ích hợp pháp từ sử dụng nguồn lực và hạn chế được sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với nguồn lực đó.

- Điều kiện về tính chắc chắn của lợi ích kinh tế thu được trong tương lai đối với ghi nhận TS trên BCĐKT. Một hệ thống kế toán thận trọng sẽ không ghi nhận là TS đối với nguồn lực kinh tế có khả năng mang lại lợi ích kinh tế tương lai nhưng không đủ bằng chứng tin cậy về tính chắc chắn của lợi ích đó.

- Điều kiện về ghi nhận các nghĩa vụ nợ do ảnh hưởng của tính thận trọng, tính phù hợp và tính cân đối kế toán, ví dụ nghĩa vụ nợ phát sinh từ các khoản nhận trước của nhiều kỳ kế toán như lãi vay, tiền cho thuê tài sản, tiền cung cấp dịch vụ...

- Điều kiện về ghi nhận các nghĩa vụ nợ có tính ước đoán phát sinh trên cơ sở giao dịch đã xảy ra như trích trước chi phí bảo hành, chi phí sửa chữa lớn TSCĐ...

- Điều kiện ghi nhận TN và CP trong kế toán dồn tích trên cơ sở tính thận trọng yêu cầu TN ghi nhận khi có chứng cứ chắc chắn về việc đã thực hiện nghĩa vụ đối với giao dịch tạo TN; CP ghi nhận phù hợp với TN trong kỳ, hoặc khi có chứng cứ có thể về các CP dạng tồn thất, hoặc CP không trọng yếu...

Thứ ba, tính thận trọng chi phối ghi nhận, đo lường các khoản mục trên BCTC, biểu hiện chủ yếu ở các nội dung sau:

- Một số khoản mục được kế toán ghi nhận theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá thị trường như: Hàng tồn kho, chứng khoán kinh doanh, đầu tư tài chính dài hạn, nợ phải thu... Khi giá trị các tài sản này có chứng cứ có thể về sự sụt giảm, kế toán cần:

- + Lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho
- + Lập dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh
- + Lập dự phòng tổn thất đầu tư tài chính
- + Lập dự phòng nợ phải thu khó đòi

Khoản trích lập dự phòng của từng đối tượng này được kế toán hiện hành ghi nhận vào chi phí tương ứng (giá vốn hàng bán, chi phí tài chính, chi phí quản lý doanh nghiệp). Như vậy, *hệ thống kế toán thận trọng về thực chất dựa trên quan điểm bảo toàn vốn tài chính và chi phí hiện hành, nhưng chỉ áp dụng trong trường hợp giá giảm*. Thâm hụt giá trị tài sản được ghi nhận ngay trong kỳ kế toán trích lập dự phòng, tạo nguồn để sẵn sàng bù đắp khi tổn thất thực sự xảy đến.

Bên cạnh đó, một số khoản mục TS có thể được kế toán hiện hành đánh giá lại theo giá thị trường và ghi nhận trực tiếp chênh lệch giá đánh giá lại vào VCSH. Trong trường hợp đó, kế toán tuân theo quan điểm bảo toàn vốn vật chất. Tuy nhiên, mục tiêu của bài viết tập trung vào tính thận trọng của kế toán nên nội dung này sẽ không bàn cụ thể tại đây.

- Hệ thống bù đắp trước chi phí dự phòng thông qua trích trước các chi phí ước đoán:

+ Trích trước chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng một cách có căn cứ trên cơ sở sản phẩm, hàng hóa đã bán, công trình xây dựng đã hoàn thành.

+ Trích trước chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định (TSCĐ) trên cơ sở TSCĐ bị hư hỏng được lập dự toán sửa chữa một cách có căn cứ.

- Hệ thống bù đắp nhanh chi phí:

+ Khấu hao nhanh TSCĐ

+ Ghi nhận CP không trọng yếu ngay trong kỳ kế toán đầu tiên

Có thể thấy, việc ghi nhận của kế toán trên cơ sở thận trọng như nêu trên đã chứng tỏ rằng nó không phải là cách thức xử lý thông tin mang tính thiên vị lợi ích của một hay một nhóm đối tượng nào. Trái lại, nếu như TS của đơn vị đang tiềm ẩn nguy cơ bị tổn thất hay suy giảm giá trị, nếu không được kế toán phản ánh kịp thời vào dữ liệu BCTC thì sẽ tạo ra sự bất cân xứng thông tin giữa nhà quản lý đơn vị, chủ sở hữu với các đối tượng sử dụng thông tin khác. Sự che giấu các thông tin bất lợi mới chính là thiên vị lợi ích của nhà điều hành. Mặt khác, nếu ta đặt giả thiết ngay cả nhà điều hành đơn vị cũng không nhận diện được những rủi ro tiềm ẩn, do hệ thống kế toán không thận trọng đã làm mờ đi dấu vết của những

nguy cơ này, thì chắc chắn nguy cơ nổi tiếp sẽ là thái độ lạc quan của người quản lý về một khối TS kém chất lượng, anh ta có thể ung dung vay nợ và vay nợ nhiều hơn mà không biết rằng khả năng thanh toán của các TS là rất thấp. Trong khi, việc ghi chép kế toán thận trọng sẽ không giúp anh ta thiết lập được một khả năng tạo nguồn để sẵn sàng bù đắp cho tổn thất nếu nó trở thành hiện thực, đến lúc đó việc bảo toàn vốn sẽ bị đe dọa nghiêm trọng bởi sự mất kiểm soát tài chính và thiếu hụt nguồn trong tương lai rất gần.

Kết luận:

Thông thường tính thận trọng trong kế toán được đề cập chủ yếu dưới những ảnh hưởng định lượng của nó tới việc ghi nhận đo lường một số khoản mục TS, NTP, VCSH, TN, CP, nhưng xét một cách bản chất thì chi phối của nó đặc biệt quan trọng trên cả phương diện định tính. Theo đó, thận trọng trở thành một trong những cách thức phổ biến mà một hệ thống kế toán sử dụng để đạt tới độ tin cậy của thông tin mà nó cung cấp đến các đối tượng sử dụng. Và trên hết, hạt nhân của sự tin cậy đó chính là khả năng bảo toàn vốn. Có thể đây là một trong các lý do để lý giải tại sao tính thận trọng trong kế toán đã không thể bị loại bỏ hoàn toàn. Vấn đề chỉ là, mỗi hệ thống kế toán tùy vào từng bối cảnh cụ thể để xác định xem nên duy trì tính thận trọng đó ở mức độ và phạm vi nào mà thôi.

Tài liệu tham khảo

1. IASC (1999), *International Accounting Standards*, United Kingdom
2. Vernon Kam (1990), *Accounting Theory*, John Wiley & Son
3. Sterling. R.R (1967), *Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting*, Abacus. Vol.3.No.2.pp.109-132
4. Bộ Tài chính (2002), Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC, Chuẩn mực kế toán số 01- Chuẩn mực chung, ban hành ngày 31/12/2002

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NGUỒN NHÂN LỰC

TS. Trần Thị Ngọc Hân – BM Kế toán quản trị

Ths. Nguyễn Bá Linh – BM Kế toán quản trị

Tóm tắt

Nguồn nhân lực được coi là tài sản rất quan trọng trong bất kỳ một đơn vị, tổ chức nào nhưng nó lại rất khác so với các tài sản vật chất khác trong đơn vị. Tài sản vật chất không có cảm giác và cảm xúc, trong khi “tài sản con người” phải chịu nhiều loại cảm giác và cảm xúc khác nhau. Mặt khác, không giống tài sản vật chất, “tài sản con người” không bao giờ bị khấu hao. Tuy nhiên, yêu cầu việc định giá nguồn nhân lực cùng với các tài sản khác là rất cần thiết để tìm ra tổng chi phí của một tổ chức. Vào những năm 1960, Rensis Likert cùng với các nhà nghiên cứu xã hội khác đã cố gắng xác định khái niệm kế toán nguồn nhân lực (HRA). Kế toán nguồn nhân lực (HRA) là một nhánh mới của kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng. Trước đây quan niệm của kế toán truyền thống cho rằng tất cả các chi phí hình thành vốn nhân lực được coi là một khoản phí trừ vào doanh thu trong kỳ vì nó không tạo ra bất kỳ tài sản vật chất nào. Nhưng bây giờ, khái niệm này đã thay đổi và chi phí phát sinh cho bất kỳ tài sản nào (như nguồn nhân lực) nên được vốn hóa vì nó mang lại lợi ích có thể đo lường được bằng tiền. Bài viết này nhằm giới thiệu về kế toán nguồn nhân lực và các phương pháp định giá khác nhau cũng như 2 phương pháp đo lường chi phí chủ yếu được sử dụng trong kế toán quản trị nguồn nhân lực.

Từ khóa: HRA, kế toán nguồn nhân lực, nguồn nhân lực

Vai trò nguồn nhân lực và khái niệm kế toán nguồn nhân lực (HRA)

Để đảm bảo sự tăng trưởng và phát triển của bất kỳ tổ chức nào, hiệu quả sử dụng con người phải được tăng cường theo quan điểm đúng đắn. Không có nguồn nhân lực, các tài nguyên khác không thể hoạt động hiệu quả. Sức khỏe của một tổ chức được biểu thị bằng cách biến hành vi của con người, như lòng trung thành của nhóm, kỹ năng, động lực và năng lực để tương tác, giao tiếp và ra quyết định hiệu quả. Con người, vật liệu, máy móc, tiền bạc và phương pháp là những tài nguyên cần thiết cho một tổ chức. Các tài nguyên này được phân loại rộng rãi thành hai loại, đó là tài nguyên sống (“animate”) và tài nguyên vô tri (“inanimate”). Con người, còn được gọi là nguồn nhân lực, được coi là tài nguyên sống. Những tài nguyên khác, cụ thể là vật liệu, máy móc, tiền bạc và phương pháp được coi là tài nguyên vô tri hay vật chất. Hay nói cách khác, sự thành công của một tổ chức phụ thuộc vào mức độ tốt nhất mà nguồn nhân lực sử dụng các nguồn lực vật chất khan hiếm. Điều quan trọng ở đây là tài nguyên vật chất đang được hoạt hóa bởi nguồn nhân lực vì tài nguyên vật chất không thể tự hoạt động. Do đó, việc sử dụng hiệu quả các

nguồn tài nguyên vô tri phụ thuộc phần lớn vào chất lượng, tầm cỡ, kỹ năng, nhận thức và đặc tính của con người, đó là nguồn nhân lực làm việc trong đó. Như vậy nguồn nhân lực được coi là nguồn lực hết sức quan trọng đối với một tổ chức và các nhà quản trị tổ chức đó. Hiệu quả sử dụng nguồn lực này chứa đựng những tiềm năng to lớn đối với hiệu quả sử dụng các nguồn lực khác trong một tổ chức. Từ đó kế toán nguồn nhân lực được các nhà quản trị đặc biệt quan tâm so với kế toán quản trị các nguồn lực khác.

Kế toán nguồn nhân lực (HRA) có nghĩa là kế toán cho con người như là nguồn lực của một tổ chức. Đó là sự đo lường chi phí và giá trị của con người đối với các tổ chức. Nó liên quan đến việc đo lường chi phí phát sinh bởi các công ty tư nhân và khu vực công để tuyển dụng, lựa chọn, thuê, đào tạo và phát triển nhân viên và đánh giá giá trị kinh tế của họ đối với tổ chức. Ủy ban kế toán nhân sự của Hiệp hội kế toán Hoa Kỳ (1973) đã định nghĩa Kế toán nguồn nhân lực là “quy trình xác định và đo lường dữ liệu về nguồn nhân lực và truyền đạt thông tin này đến các bên quan tâm”. Do đó, HRA không chỉ liên quan đến việc đo lường tất cả các chi phí / đầu tư liên quan đến tuyển dụng, sắp xếp, đào tạo và phát triển nhân viên, mà còn định lượng giá trị kinh tế của con người trong một tổ chức. HRA liên quan đến việc phân công, lập ngân sách và báo cáo chi phí nhân lực phát sinh trong một tổ chức, bao gồm tiền lương, tiền công và chi phí đào tạo. Về cơ bản, nó là một hệ thống thông tin cho nhà quản trị biết những thay đổi đang xảy ra đối với nguồn nhân lực của doanh nghiệp, và chi phí và giá trị của yếu tố con người đối với tổ chức. Hệ thống kế toán này có thể phục vụ cả nhà quản trị nội bộ và các đối tượng bên ngoài, cung cấp cho ban quản trị (người dùng nội bộ) dữ liệu liên quan để làm cơ sở cho việc tuyển dụng, đào tạo và các quyết định phát triển khác và cung cấp thông tin liên quan đến việc đầu tư và sử dụng nguồn nhân lực trong tổ chức cho các nhà đầu tư, người cho vay và những người sử dụng báo cáo tài chính bên ngoài khác. Tuy nhiên HRA vẫn cho thấy thiên hướng chủ đạo phục vụ cho các nhà quản trị bên trong một tổ chức.

Sự cần thiết của kế toán nguồn nhân lực (HRA)

1. Theo kế toán truyền thống, không có thông tin nào về nguồn nhân lực làm việc trong một tổ chức được cung cấp một cách rõ ràng. Tuy nhiên nếu không có con người, các nguồn lực tài chính và tài nguyên vật chất không thể hoạt động hiệu quả.

2. Các chi phí liên quan đến việc tổ chức con người được tính vào doanh thu hiện tại thay vì được coi là các khoản đầu tư được khấu hao trong một khoảng thời gian, và kết quả là mức thu nhập ròng bị sai lệch đáng kể. Điều này gây khó khăn cho việc đánh giá công ty và so sánh giữa các công ty.

3. Năng suất và lợi nhuận của một công ty phần lớn phụ thuộc vào sự đóng góp của tài sản con người. Hai công ty có tài sản vật chất giống hệt nhau và hoạt động trong cùng

một thị trường có thể có lợi nhuận khác nhau do sự khác biệt về tài sản con người. Nếu giá trị của tài sản con người bị bỏ qua, sẽ khó khăn trong việc định giá tổng thể công ty.

4. Nếu giá trị của nguồn nhân lực không được ghi chép một cách đầy đủ trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và bảng cân đối kế toán, thì sẽ không thể nắm bắt được tầm quan trọng của việc quản lý tài sản con người.

Các phương pháp định giá trong kế toán quản trị nguồn nhân lực

1. *Phương pháp giá gốc (Historical cost approach)* – Cách tiếp cận này được phát triển bởi William C. Pyle (và được hỗ trợ bởi R. Lee Brummet & Eric G. Flamholtz) và tập đoàn R.G. Barry, một nhà sản xuất giày dép có trụ sở tại Columbus, Ohio (Hoa Kỳ) vào năm 1967. Theo cách tiếp cận này, chi phí thực tế phát sinh khi tuyển dụng, thuê, đào tạo và phát triển nguồn nhân lực của tổ chức được vốn hóa và khấu hao theo thời gian hữu dụng dự kiến của nguồn nhân lực. Do đó, một bản ghi chép chi tiêu hợp lý cho việc tuyển dụng, tuyển chọn, đào tạo và phát triển nhân viên được duy trì, và một phần của nó được trừ vào thu nhập của vài năm tới khi nguồn nhân lực cung cấp dịch vụ. Nếu tài sản con người được thanh lý sớm, toàn bộ giá trị còn lại sẽ được trừ vào thu nhập của năm mà việc thanh lý đó diễn ra.

2. *Phương pháp chi phí thay thế (Replacement cost approach)* - Cách tiếp cận này lần đầu tiên được đề xuất bởi Rensis Likert, và được phát triển bởi Eric G. Flamholtz trên cơ sở khái niệm chi phí thay thế. Nguồn nhân lực của một tổ chức sẽ được định giá dựa trên giả định rằng một tổ chức tương tự mới phải được tạo ra từ đầu và chi phí cho công ty là bao nhiêu nếu nguồn lực hiện tại được yêu cầu thay thế bằng những người có tài năng và kinh nghiệm tương đương khác. Nó xem xét tất cả các chi phí liên quan đến tuyển dụng, đào tạo và phát triển nguồn nhân lực thay thế cho mức độ thành thạo và quen thuộc hiện tại với tổ chức. Cách tiếp cận này thực tế hơn vì nó đưa giá trị hiện tại của nguồn nhân lực của công ty vào các báo cáo tài chính được lập vào cuối năm.

3. *Phương pháp chi phí cơ hội (Opportunity cost approach)* - Phương pháp này lần đầu tiên được Hc Kiman và Jones ủng hộ cho một công ty có nhiều trường bộ phận đấu thầu các nhân viên mà họ cần và sau đó đưa giá thầu vào chi phí đầu tư. Chi phí cơ hội là giá trị của một tài sản khi có thể sử dụng tài sản đó vào việc khác. Không có chi phí cơ hội cho những nhân viên không khan hiếm và những nhân viên ở vị trí cao không có sẵn để đấu giá. Như vậy, chỉ những người khan hiếm mới nên bao gồm giá trị của nguồn nhân lực. Phương pháp này có thể thực hiện cho một số người tại phân xưởng sản xuất và quản lý cấp trung gian. Hơn nữa, các tác giả của phương pháp này tin rằng một quy trình đấu thầu như vậy là một cách tiếp cận đầy hứa hẹn hướng tới nhiều tùy chọn phân bổ nhân sự hơn và là cơ sở định lượng để lập kế hoạch, đánh giá và phát triển tài sản con người của công ty.

4. *Phương pháp định giá kinh tế (Economic valuation method)* - Phương pháp định giá kinh tế coi giá trị hiện tại của dịch vụ dự kiến nhận được trong tương lai của nhân viên trong thời gian họ làm việc trong tổ chức là giá trị của nguồn nhân lực của công ty. Mô hình định giá kinh tế khuyến nghị việc vốn hóa tiền lương.

5. *Phương pháp vốn hóa tiền lương (Capitalisation of salary method)* – Trong mô hình này, những người ủng hộ phương pháp này, Baruch Lev và Aba Schwartz, đã sử dụng khái niệm của nguồn nhân lực theo quan điểm giá trị kinh tế. Theo họ, mức lương phải trả cho nhân viên trong thời gian làm việc trong tổ chức có thể được sử dụng để thay thế cho giá trị của nguồn nhân lực, theo quan điểm về sự đồng quan hệ chặt chẽ giữa lương bổng của nhân viên và giá trị của họ đối với tổ chức. Do đó, giá trị của nguồn nhân lực là giá trị hiện tại của thu nhập trong tương lai của nhóm nhân viên đồng giá trị.

6. *Phương pháp đo lường dựa trên nỗ lực cá nhân (return on efforts employed)*– Phương pháp này đo lường giá trị nguồn nhân lực của công ty trên cơ sở những nỗ lực của cá nhân vì lợi ích của tổ chức. Những nỗ lực này được đánh giá đúng trên góc độ của các yếu tố sau: Tiểu sử kinh nghiệm của nhân viên; Mức độ xuất sắc mà nhân viên đạt được.; Vị trí mà một nhân viên đang giữ.

7. *Phương pháp chiết khấu tiền lương tương lai có hiệu chỉnh (Adjusted discounted future wages mothod)* - Roger H. Hermanson đã phát triển mô hình này trong đó ông khuyến nghị đo lường giá trị của nguồn nhân lực trên cơ sở hiệu quả của một tổ chức có liên quan trong ngành. Mô hình này liên hệ giá trị của nguồn nhân lực với lợi nhuận tăng thêm mà công ty kiếm được hơn cả kì vọng của ngành. Trên thực tế, mô hình này cho rằng sự khác biệt về tỷ suất lợi nhuận giữa các công ty của một ngành là do hiệu quả khác nhau của nguồn nhân lực của họ.

8. *Phương pháp định giá phần thưởng (Reward valuation method)* – Như một sự cải tiến của phương pháp vốn hóa tiền lương, Flamholtz đã phát triển một mô hình mới được gọi là Phương pháp Định giá Phần thưởng Stochastic. Phương pháp này tìm cách đo lường giá trị của nguồn nhân lực trên cơ sở giá trị của một nhân viên đối với một tổ chức tại các trạng thái (vai trò) dịch vụ khác nhau mà anh ta dự kiến sẽ giữ trong suốt quãng đời làm việc của anh ta với tổ chức. Tác giả đã xác định các biến số chính xác định giá trị của một cá nhân đối với một công ty.

9. *Phương pháp chi phí tiêu chuẩn (Standard cost method)* - Phương pháp này dự kiến thiết lập một chi phí tiêu chuẩn cho mỗi cấp nhân viên, được cập nhật hàng năm. Các phương sai được tạo ra nên được phân tích và sẽ tạo thành một cơ sở hữu ích cho việc kiểm soát. Chi phí thay thế có thể được sử dụng để phát triển chi phí tiêu chuẩn của việc tuyển dụng, đào tạo và phát triển cá nhân, các tiêu chuẩn đó có thể được sử dụng để so sánh kết quả thực tế với kết quả kế hoạch.

10. *Phương pháp sức mua hiện tại (current purchasing power method)* - Theo đó, thay vì lấy chi phí thay thế để vốn hóa, chi phí đầu tư gốc vào nguồn nhân lực đã vốn hóa được chuyển đổi thành sức mua hiện tại của tiền với sự trợ giúp của các chỉ số. Ưu điểm lớn của nó là sự đơn giản mặc dù nó chỉ có thể tạo ra các câu trả lời gần đúng và dữ liệu gần đúng.

Các nhà quản trị cho rằng, không phải bao giờ những phương pháp định giá trên được dễ dàng chấp nhận, nó đưa ra việc khuyến khích nên được áp dụng hơn là sự bắt buộc vì thế nó thích hợp với hệ thống kế toán quản trị hơn kế toán truyền thống.

Đo lường chi phí nguồn nhân lực trong kế toán quản trị

Khái niệm “chi phí nguồn nhân lực” bắt nguồn từ khái niệm chung về chi phí. Chi phí nguồn nhân lực là chi phí phát sinh để có được hoặc thay thế con người. Giống như các chi phí khác, chúng có các thành phần phí tổn và tài sản; chúng có thể bao gồm tổng phí đầu tư đã chi ra và chi phí cơ hội; và chúng có thể có cả yếu tố chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Ngoài ra, có thể tính đến chi phí nguồn nhân lực tiêu chuẩn cũng như chi phí nguồn nhân lực thực tế. Cuối cùng, các khái niệm kế toán thông thường trong kế toán nguồn nhân lực là chi phí gốc và chi phí thay thế. Bài viết này xin được giới thiệu về chi phí gốc và chi phí thay thế nguồn nhân lực.

Đo lường Chi phí gốc của nguồn nhân lực

Chi phí gốc của nguồn nhân lực đề cập đến sự hi sinh/phí tổn đã phát sinh để có được và phát triển con người. Khái niệm này giống hệt với khái niệm chi phí gốc cho các tài sản khác như nhà máy và thiết bị

Chi phí gốc của nguồn nhân lực thường bao gồm chi phí mua và chi phí học tập. Mỗi yếu tố này đều có cả thành phần chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

Chi phí mua. Những chi phí này đề cập đến sự hi sinh/phí tổn phải chịu để "có được" một người giữ vị trí mới. Chúng bao gồm tất cả các chi phí trực tiếp về tuyển dụng, lựa chọn, thuê và sắp xếp, cũng như các chi phí gián tiếp nhất định.

+ *Chi phí tuyển dụng* là chi phí phát sinh để xác định các nguồn nhân lực, bao gồm những nguồn nhân lực cả trong và ngoài một tổ chức. Chúng cũng phát sinh để thu hút các thành viên tương lai thích hợp của một tổ chức. Các thành phần chính của chi phí tuyển dụng bên ngoài là chi phí quảng cáo, tuyển dụng đại học, phí cho đại lý giới thiệu việc làm, giải trí, du lịch và hành chính. Tùy thuộc vào công ty, các chi phí khác cũng có thể đáng kể và đáng được phân loại riêng. Một vấn đề quan trọng liên quan đến kế toán chi phí tuyển dụng là làm thế nào để xử lý các chi phí liên quan đến những người không được tuyển dụng. Những chi phí này nên được coi là chi phí tuyển dụng những người thực sự được thuê; nghĩa là, chúng nên được phân bổ cho những người được thuê.

+ *Chi phí tuyển chọn* là chi phí phát sinh để xác định ai sẽ được mời làm việc. Chúng bao gồm tất cả các chi phí phát sinh trong việc lựa chọn những người làm thành viên trong một tổ chức. Các thành phần chính của chi phí lựa chọn là chi phí phỏng vấn, kiểm tra và chi phí hành chính cho quá trình xử lý người nộp đơn. Độ lớn của các chi phí này trên mỗi nhân viên sẽ thay đổi trực tiếp theo cấp tổ chức của vị trí cần bổ nhiệm. Ví dụ, các công ty thường đầu tư rất nhiều vào việc lựa chọn nhân sự quản lý, nhưng tương đối ít trong việc lựa chọn nhân viên đánh máy. Cũng như chi phí tuyển dụng, tổng chi phí tuyển chọn phát sinh để có được n người nên được phân bổ cho số lượng thực tế được thuê.

+ *Chi phí thuê (hiring costs) và chi phí sắp xếp (placement costs)* là chi phí phát sinh để đưa một cá nhân vào một tổ chức và đặt anh ta hoặc cô ta vào vị trí công việc. Chi phí thuê bao gồm phụ cấp di chuyển và đi lại và các chi phí liên quan khác. Chi phí sắp xếp bao gồm một loạt các chi phí hành chính phát sinh để đặt một cá nhân vào vị trí công việc. Trong thực tế, người ta mong muốn gộp các chi phí này thành một loại duy nhất - mục đích của chúng là đưa một cá nhân vào tổ chức và đặt vào một vị trí công việc. Độ lớn của các chi phí này cũng sẽ thay đổi tùy vào các cấp vị trí trong tổ chức.

Chi phí học tập. Những chi phí này đề cập đến sự hi sinh/phí tổn phải chịu để đào tạo một người và đưa người đó đến mức hiệu suất thường được mong đợi từ một cá nhân ở một vị trí nhất định. Chi phí học tập được định nghĩa là chi phí chênh lệch phát sinh cho đến khi một cá nhân đạt được mức năng suất thường được mong đợi ở một vị trí nhất định.

Chi phí học tập bao gồm cả chi phí trực tiếp và gián tiếp phát sinh trong định hướng và đào tạo chính quy cũng như đào tạo tại chỗ. Các chi phí trực tiếp liên quan đến chi phí của các chương trình đào tạo chính quy, bao gồm lương của người đào tạo và thực tập sinh. Các chi phí gián tiếp phát sinh trong thời gian học có thể bao gồm chi phí cơ hội của hiệu suất mất đi của người khác ngoài thực tập sinh, điều này có thể xảy ra do sự tương tác của người khác với thực tập sinh trong quá trình học tập của họ có xu hướng làm giảm năng suất của họ.

Chi phí định hướng và đào tạo chính quy (Formal training and orientation costs) liên quan đến việc hướng dẫn và đào tạo chính thức. Việc định hướng có thể liên quan đến việc làm quen với các chính sách nhân sự, sản phẩm của công ty, bộ phận, v.v. Đào tạo chính quy có thể bao gồm từ hướng dẫn rất đơn giản cần thiết để chỉ cho một người cách làm một công việc lặp đi lặp lại đến các chương trình chuyên môn cao duy trì trong nhiều tuần, nhiều tháng hoặc có thể là nhiều năm.

Chi phí đào tạo tại chỗ (On-the-job training costs) phát sinh trong việc đào tạo một cá nhân về chính công việc đó thay vì trong các chương trình đào tạo chính quy. Đào tạo tại chỗ không chỉ được sử dụng cho công nhân sản xuất mà còn cho các nghề như kế toán

và kỹ sư. Chi phí trực tiếp chủ yếu của việc đào tạo như vậy là chi phí tiền lương của thực tập sinh trong khoảng thời gian mà anh ta hoặc cô ta không hữu ích/không sản xuất/không sinh lợi/không có năng suất.

Thời gian của người hướng dẫn (Trainer's time) là chi phí lương giám sát trong thời gian đào tạo. Thời gian mà những người hướng dẫn dành cho đào tạo nên được coi là một chi phí đào tạo.

Năng suất bị mất trong quá trình đào tạo là chi phí của hiệu suất bị mất của những người khác ngoài thực tập sinh trong thời gian đào tạo. Những người khác có thể bị ảnh hưởng cho đến khi một cá nhân đạt được mức năng suất bình thường được mong đợi của một người ở vị trí công việc đó. Ví dụ, trong thời gian học tập của một người mới trên một dây chuyền lắp ráp, cá nhân đó có thể thao tác chậm và cản trở công việc của người khác. Điều này có thể khiến năng suất của một số người giảm xuống dưới mức bình thường và tạo thành chi phí của năng suất bị mất do việc đào tạo.

Đo lường chi phí thay thế nguồn nhân lực

Khái niệm về chi phí thay thế nguồn nhân lực đã được định nghĩa ở đây là sự hi sinh/phí tổn sẽ phải chịu ngày hôm nay để thay thế nguồn nhân lực hiện đang được sử dụng. Ví dụ, nếu một cá nhân rời khỏi một tổ chức, sẽ phát sinh chi phí để tuyển dụng, lựa chọn và đào tạo người thay thế.

Chi phí thay thế nguồn nhân lực thường bao gồm các chi phí liên quan đến doanh thu của một nhân viên hiện tại cũng như chi phí để có được và phát triển một nhân viên thay thế. Nó bao gồm cả chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Vì chi phí thay thế được dành cho mục đích quản trị nên chúng bao gồm thành phần chi phí cơ hội cũng như thành phần tổng phí đầu tư đã chi ra.

Về nguyên tắc, khái niệm chi phí thay thế nguồn nhân lực có thể được mở rộng cho các cá nhân, cho các nhóm người và cho toàn bộ tổ chức con người. Tuy nhiên, hiện tại, các nhà quản lý nhân sự thường nghĩ về mặt có được một người thay thế có khả năng cung cấp một tập hợp các dịch vụ tương đương cho một vị trí được chỉ định/cụ thể, thay vì việc thay thế một cá nhân. Nói cách khác, họ nghĩ về việc thay thế con người liên quan đến vai trò được xác định/cụ thể hơn là về mặt thay thế người đó. Quan điểm này cho thấy rằng có một khái niệm kép về chi phí thay thế: vị trí và cá nhân.

Chi phí thay thế vị trí. Trong bối cảnh này, chi phí thay thế vị trí đề cập đến sự hi sinh/phí tổn sẽ phải chịu ngày hôm nay để thay thế một người hiện đang làm việc ở một vị trí được xác định/cụ thể bằng một người thay thế có khả năng cung cấp một bộ dịch vụ tương đương - ở vị trí đó. Nó đề cập đến chi phí thay thế một tập hợp các dịch vụ cần thiết cung cấp bởi bất kỳ người đương nhiệm nào ở một vị trí được xác định/cụ thể. Có ba yếu

tổ cơ bản của chi phí thay thế vị trí: chi phí mua lại, chi phí học tập và chi phí rời đi. Hai chi phí đầu tiên đã được đề cập ở phần trước, chi phí thứ ba được giới thiệu ở đây.

Chi phí rời đi (separation costs) là chi phí phát sinh do một người giữ vị trí rời khỏi một tổ chức. Chúng có thể bao gồm cả các thành phần trực tiếp và gián tiếp. Trong thời gian tìm kiếm người thay thế, một tổ chức có thể phải chịu một chi phí gián tiếp để tách một người giữ vị trí bởi vì trách nhiệm của vị trí trống không được thực hiện. Nếu hiệu suất ở một vị trí có ảnh hưởng đến hiệu suất ở các vị trí khác, những người giữ vị trí khác đó có thể hoạt động kém hiệu quả hơn khi vị trí kia bị bỏ trống. Ví dụ, trong một công ty bảo hiểm, hiệu suất của một điều tra viên yêu cầu bồi thường ảnh hưởng đến hiệu suất của những điều tra viên khác cũng như người tính toán tổn thất, người giám định và người quản lý yêu cầu bồi thường. Việc mất một điều tra viên dẫn đến chi phí lớn hơn bình thường trong khoảng thời gian tìm kiếm người thay thế. Sự chênh lệch này có thể được hiểu như chi phí của một vị trí trống. Tương tự, trong thời gian tìm kiếm nhân viên bán hàng mới, chi phí cơ hội có thể phát sinh do mất doanh số đáng lẽ đã tăng thêm cho tổ chức. Đây cũng là chi phí của một vị trí trống.

Một yếu tố khác của chi phí rời đi là chi phí của năng suất bị mất trước khi tách một cá nhân khỏi một tổ chức, giả định rằng có xu hướng hiệu suất giảm tại thời điểm đó.

Chi phí thay thế cá nhân. Trái ngược với chi phí thay thế theo vị trí, Chi phí thay thế theo cá nhân đề cập đến sự hi sinh/phí tổn sẽ phải chịu ngày hôm nay để thay thế một người hiện đang làm việc với một người thay thế có khả năng cung cấp một tập hợp các dịch vụ tương đương ở tất cả các vị trí mà người trước đó có thể nắm giữ. Đó là chi phí thay thế một tập hợp các dịch vụ được cung cấp bởi một người bằng một tập hợp tương đương được cung cấp bởi người khác. Cấu trúc này đề cập đến chi phí thay thế một người bằng một người khác tương đương về chức năng thay vì chi phí thay thế người đó bằng một người thay thế tốt nhất hiện có.

Về nguyên tắc, khái niệm thay thế cá nhân có thể được mở rộng cho các cá nhân, nhóm và thậm chí là toàn bộ tổ chức của con người. Tuy nhiên, hiện tại hầu như không có nghiên cứu nào được thực hiện về chi phí thay thế của các nhóm người. Thay vào đó, nghiên cứu đã tập trung vào các cá nhân là đơn vị phân tích cơ bản.

Ưu điểm của kế toán nguồn nhân lực

- Nó kiểm soát công tác quy hoạch của tổ chức. Công tác quy hoạch công ty nhằm mở rộng, đa dạng hóa, thay đổi tăng trưởng công nghệ, v.v. phải được thực hiện với sự sẵn có của nguồn nhân lực cho những sắp xếp hoặc những vị trí quan trọng như vậy. Nếu nguồn nhân lực như vậy không sẵn có, kế toán nguồn nhân lực sẽ đề nghị sửa đổi toàn bộ kế hoạch công tác quy hoạch.

- Nó bù đắp cho sự không chắc chắn và những thay đổi, vì nó giúp tổ chức sử dụng đúng người cho đúng công việc vào đúng thời điểm và địa điểm mong muốn.

- Nó tạo cơ hội cho sự tiến bộ và phát triển của nhân viên bằng cách đào tạo và phát triển nhân viên hiệu quả.

- Nó giúp các cá nhân nhân viên có sự khao khát thăng tiến và các lợi ích tốt hơn.

- Nó nhằm mục đích khuyến khích, khích lệ nhân viên để họ nhận ra rằng sự tham gia của họ trong tổ chức là không bị lãng phí và có thể mang lại lợi nhuận cao cho tổ chức.

- Nó giúp thực hiện các bước để cải thiện sự đóng góp của nhân viên dưới dạng tăng năng suất.

- Nó cung cấp các phương pháp thử nghiệm khác nhau sẽ được sử dụng, các kỹ thuật phỏng vấn sẽ được áp dụng trong quá trình tuyển chọn dựa trên mức độ kỹ năng, trình độ và kinh nghiệm của nguồn nhân lực trong tương lai.

- Nó có thể thấy trước sự thay đổi về giá trị, năng lực và thái độ của nguồn nhân lực và theo đó thay đổi các kỹ thuật quản lý giữa các cá nhân.

Hạn chế của kế toán nguồn nhân lực

- Không có quy trình chuẩn hóa nào được phát triển cho đến nay. Vì vậy, các công ty chỉ cung cấp nó như thông tin bổ sung trên các bản thuyết minh.

- Theo kế toán truyền thống, các phương pháp được chấp nhận khi nó được phổ biến hay áp dụng một cách rộng rãi, điều này là không thể nếu nhà quản trị có thể theo các phương pháp này vì sự thích hợp của công ty họ.

- Tất cả các phương pháp kế toán tài sản của con người đều dựa trên những giả định nhất định, có thể sai bất cứ lúc nào. Ví dụ, người ta cho rằng tất cả người lao động sẽ làm việc cho cùng một tổ chức cho đến khi nghỉ hưu, điều này là không thể.

- Tuổi thọ của nguồn nhân lực không thể ước tính được. Vì vậy, việc định giá theo khái niệm của kế toán truyền thống dường như không thực tế.

Kết luận

Kế toán nguồn nhân lực là một nhánh mới của kế toán đã trở nên phổ biến trong vài năm qua, đặc biệt được quan tâm trong lĩnh vực của kế toán quản trị. Nguồn nhân lực là yếu tố tích cực duy nhất trong các yếu tố sản xuất khác nhau. Vì vậy, nó nên được coi trọng hơn các tài sản vật chất thông thường. Hơn nữa, các tổ chức đã chi một số tiền lớn cho nguồn nhân lực. Vì vậy, cần có một hệ thống kế toán phù hợp để định giá nguồn nhân lực và hạch toán chi phí, doanh thu cho nguồn nhân lực. Trong tương lai kế toán nguồn nhân lực nói chung và kế toán quản trị nguồn nhân lực nói riêng sẽ rất cần thiết cho các tổ chức để biết kết quả, hiệu quả hoạt động thực sự của một tổ chức.

Tài liệu tham khảo:

1. Flamholtz, Eric G , “Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications”, Kluwer academic publishers (1999)
2. K Kanaka Raju , “Human Resource Accounting”, Lambert academic publications, (4 Dec 2013)
3. Reshma P, “Human Resource Accounting – An Overview”, CASIRJ Volume 7 – Issue 10 (2016)

ẢNH HƯỞNG CỦA ĐẠI DỊCH CORONA VIRUS 2019 ĐẾN BÁO CÁO TÀI CHÍNH LẬP THEO KHUÔN KHỔ IFRS

Ths. Hoàng Thị Trang – BM Kiểm toán

Ths. Trần Thị Như Quỳnh – BM Kiểm toán

Đặt vấn đề:

Kể từ cuối năm 2019 đến nay, thế giới nói chung và Việt Nam nói riêng đã và đang trải qua một giai đoạn vô cùng khó khăn, đó là đối phó với đại dịch Corona Virus, còn được nhắc đến với tên gọi COVID 19. Đại dịch này ảnh hưởng đến rất nhiều các khía cạnh khác nhau, theo những cách khác nhau của mọi mặt đời sống xã hội, văn hóa và kinh tế. Ở nhiều quốc gia, người lớn không thể đi làm, học sinh không thể đến trường, các cửa hàng bị đóng cửa, nhà máy, xí nghiệp vắng lặng.

Từ khóa: COVID 19, IFRS, BCTC, IAS1, IAS36, IFRS9, IAS10

Nội dung

Nhà nước ở một số quốc gia, trong đó có Việt Nam đã áp dụng rất nhiều các biện pháp khác nhau nhằm hạn chế mức độ lây lan của bệnh dịch, và một trong những biện pháp cứng rắn nhất đó là cách li toàn xã hội. Những biện pháp này đã cho thấy sự hiệu quả trong ngăn ngừa tốc độ phát triển của virus, tuy nhiên xã hội phải đánh đổi bằng sự sụt giảm đáng kể trong kinh tế. Những tác động này cũng ảnh hưởng đến BCTC ở những khía cạnh khác nhau.

Trong bài viết này, tác giả sẽ đề cập đến những ảnh hưởng lớn nhất của dịch bệnh đến BCTC, dựa trên các nguyên tắc của chuẩn mực kế toán quốc tế.

Thứ nhất, ảnh hưởng của đại dịch tới giả định hoạt động liên tục.

Để hạn chế tốc độ lây lan của dịch bệnh, chính phủ đã ban hành các biện pháp giới nghiêm, hạn chế, cách li toàn xã hội. Các cửa hàng bị đóng cửa, nhà máy xí nghiệp tạm nghỉ, người lao động làm việc tại nhà. Điều này đồng nghĩa rằng, rất nhiều công ty đã và đang không tạo ra doanh thu. Vì vậy, liệu họ có thể tồn tại và hoạt động bình thường trong ít nhất 12 tháng tới hay không.

Theo khuôn khổ khái niệm (*Conceptual Framework*), doanh nghiệp cần lập BCTC tuân thủ giả định về hoạt động liên tục. Điều đó nghĩa là, doanh nghiệp sẽ hoạt động bình thường trong tương lai gần (*foreseeable future*)

Theo chuẩn mực IAS 1, nhà quản lý đơn vị cần đánh giá giả định về hoạt động liên tục khi chuẩn bị báo cáo tài chính. Nghĩa là việc đánh giá cần được thực hiện trước khi phát hành báo cáo tài chính chứ không phải được thực hiện tại ngày lập báo cáo.

Đại dịch xảy ra vào tháng 1 năm 2020, và chúng ta không thể dự đoán được ảnh hưởng tài chính của nó cũng như các giải pháp được sử dụng để ngăn chặn nó. Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp vẫn đang chuẩn bị BCTC trong đại dịch, doanh nghiệp cần đánh giá khả năng tồn tại của mình:

- Liệu doanh nghiệp có khả năng tài chính tốt không?
- Liệu tài sản có còn giá trị cao hay không?
- Liệu công ty có khả năng thanh toán các nghĩa vụ nợ tới hạn trong tương lai gần hay không?
- Liệu công ty có tìm được nguồn tài chính thay thế nào khác không?

Sau khi đánh giá những điều trên, có thể xảy ra hai tình huống sau:

- Một là, công ty hoạt động liên tục. Hay nói một cách khác, nhà quản lý tin rằng công ty có thể tồn tại qua đại dịch. Trong trường hợp này, ít nhất công ty cần thuyết minh rõ ràng trong BCTC rằng mặc dù BCTC được lập theo giả định hoạt động liên tục, tuy nhiên vẫn có những vấn đề không chắc chắn liên quan đến những đánh giá của nhà quản lý.

- Thứ hai, công ty không hoạt động liên tục. Hay nói một cách khác, nhà quản lý không tin rằng công ty có thể tồn tại trong ít nhất 12 tháng tới. Trong trường hợp này, BCTC cần được lập theo một khuôn khổ khác.

Thứ hai, lỗ kì vọng đối với tài sản tài chính theo IFRS 9 (Expected Credit Loss on Financial Assets)

Gần đây đã có sự sụt giảm nghiêm trọng về giá trị hợp lý của nhiều tài sản tài chính, đặc biệt là chứng khoán vốn. Ngoài ra, khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng vay và các công cụ tài chính cũng bị ảnh hưởng xấu. Vì thế doanh nghiệp cần cân nhắc và áp dụng các hướng dẫn ghi nhận cho những tổn thất này một cách thích hợp.

Một doanh nghiệp có thể không bị ảnh hưởng trực tiếp bởi đại dịch nhưng khách hàng của họ có thể không như vậy. Và điều đó khiến cho họ không có khả năng thanh toán nợ cho doanh nghiệp. Khi đó, lỗ kì vọng sẽ nhiều hơn những gì họ đã ước tính dựa vào những thông tin quá khứ và những dự báo trước đó.

IFRS 9 nói rằng, lỗ kì vọng nên phản ánh một cách trung thực và ước tính xác xuất của các kết quả có thể xảy ra (*theo IFRS 9.5.5.17a*), và doanh nghiệp nên sử dụng các thông tin hỗ trợ hợp lý về các sự kiện quá khứ, sự kiện hiện tại và dự báo điều kiện kinh tế trong tương lai tại ngày báo cáo (*theo IFRS 9. 5.5.17c*).

Theo IFRS 9, việc đo lường lỗ kỳ vọng cần phản ánh giá trị bình quân các khoản lỗ tính dụng tính theo xác suất một cách hợp lý, khách quan; giá trị theo thời gian của tiền và các thông tin hỗ trợ hợp lý.

Yêu cầu bắt buộc đóng cửa của Chính phủ là một thông tin quan trọng trong tương lai và được đặt ra sau năm tài chính kết thúc 31/12/2019 ở nhiều quốc gia mặc dù các báo cáo đầu tiên về virus đã xuất hiện trước cuối năm 2019, tuy nhiên không ai có thể ước tính mức độ nghiêm trọng của tác động đối với doanh nghiệp? Do đó, nếu lỗ kỳ vọng được xác định vào cuối năm 2019 có thể sẽ không phù hợp do chưa kết hợp hiệu quả tất cả các biện pháp được chính phủ thực hiện vào năm 2020 để ngăn chặn virus (vì thông tin không có sẵn tại ngày báo cáo). Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp có các khoản phải thu hoặc cho vay với các con nợ có hoạt động kinh doanh và dòng tiền bị ảnh hưởng nặng nề bởi virus và các biện pháp liên quan, doanh nghiệp có thể kết hợp thông tin này vào phép đo lường lỗ kỳ vọng trong các giai đoạn tiếp theo.

Ví dụ

Công ty A có một khoản nợ phải thu khách hàng B là 1,000 đvt. Công ty B là một chuỗi thời trang bán lẻ. Do đại dịch Coronavirus, Chính phủ yêu cầu đóng cửa tất cả các cửa hàng và công ty B bị tổn thất doanh thu từ yêu cầu đó. Hiện tại công ty B chưa phá sản nhưng rõ ràng đang gặp khó khăn thanh toán khoản nợ đúng hạn. Dựa trên các thông tin, các chuyên gia đưa ra các giả định đối với công ty B như sau:

1. Đại dịch sẽ được kiểm soát trong 1 tháng tới, các cửa hàng sẽ mở cửa và trong trường hợp này, công ty B sẽ chỉ tổn thất 10% doanh thu. Sự sụt giảm này không ảnh hưởng đến khả năng trả đầy đủ khoản nợ vì kết quả kinh doanh của B vẫn tương đối ổn định. Tuy nhiên khả năng tình huống này xảy ra chỉ là 10%
2. Đại dịch diễn ra lâu hơn và các cửa hàng sẽ chỉ được mở lại sau 6 tháng. Trường hợp này công ty B bị sụt giảm đáng kể doanh thu và công ty B sẽ chỉ có thể trả được 70% khoản nợ cho A. Khả năng tình huống này xảy ra là 70%
3. Đại dịch kéo dài khủng khiếp và chỉ có thể kinh doanh lại sau 1 năm. Công ty B không thể trụ được và phá sản. Tuy nhiên công ty A vẫn nhận về được 10% khoản nợ từ việc bán tài sản thanh lý của công ty B. Khả năng tình huống này xảy ra là 20%.

Giải pháp:

Trường hợp	LGD	Khả năng	Lỗ tín dụng
1) Cửa hàng mở lại sau 1 tháng	0%	10%	0
2) Cửa hàng được mở lại sau 6 tháng	30%	70%	210
3) Cửa hàng được mở lại sau 1 năm	90%	20%	180
Tổng cộng			390

Lưu ý:

- Trong ví dụ ECL được tính dựa vào bình quân các khả năng có thể xảy ra, chúng ta không xem xét lỗ tín dụng dựa trên khả năng xảy ra lớn nhất, ở ví dụ là 210đvtt với khả năng xảy ra là 70%
- $ECL = 1,000đvtt * LGD * \text{khả năng xảy ra}$.
- LGD: Loss Given Default: lỗ khi khả năng xảy ra

Ở trên là một ví dụ đơn giản kết hợp dữ kiện thông tin tương lai vào việc tính toán ECL phát sinh từ đại dịch. Và trong ví dụ trên, ECL được tính toán dựa trên ước tính và các dữ kiện không chắc chắn.

IFRS foundation cũng phát hành văn bản cung cấp những hướng dẫn ngắn gọn cho vấn đề này.³

Thứ ba, tổn thất tài sản theo IAS 36 (Impairment of assets)

Chuẩn mực IAS 36 chỉ ra một số dấu hiệu cho thấy tài sản bị suy giảm giá trị. Các biện pháp mà chính phủ sử dụng để ngăn ngừa sự lan rộng của dịch bệnh là một ví dụ điển hình. Vì vậy, ở nhiều lĩnh vực kinh doanh, dấu hiệu tổn thất tồn tại điển hình là các lĩnh vực như du lịch, nhà hàng, giải trí, giá trị hợp lý của tài sản cũng như giá trị sử dụng sẽ suy giảm, bởi vì ước tính dòng tiền tương lai được tạo ra bởi tài sản (hoặc đơn vị tạo tiền – cash generating unit) sẽ thấp hơn dự kiến do thời gian giãn cách xã hội không tạo ra bất kỳ luồng tiền vào nào. Thêm nữa giá cổ phiếu suy giảm trong thời gian này cũng khiến cho giá trị ghi sổ tài sản thuần của các công ty vượt quá giá trị vốn hóa thị trường của họ. Vì thế các công ty cần thực hiện đánh giá tổn thất tài sản bổ sung bên cạnh yêu cầu kiểm tra tổn thất

³ <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-and-coronavirus.pdf?la=en>

tài sản định kì hằng năm đối với lợi thế thương mại và tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định.

Các doanh nghiệp thường sử dụng chiết khấu dòng tiền trong việc ước tính giá trị có thể thu hồi của tài sản (Recoverable amount). Để tính toán một cách hợp lý giá trị thu hồi của tài sản trong điều kiện thị trường hiện nay, việc xem xét đến tính thích hợp của dự báo dòng tiền, tốc độ tăng trưởng, tỷ lệ chiết khấu là hết sức quan trọng. Cụ thể, dòng tiền được dự báo cần dựa vào những thông tin hợp lý được biết tại thời điểm đó. Ví dụ, trong tính toán giá trị sử dụng (value in use), không nên phản ánh tác động của các kế hoạch tái cấu trúc không được cam kết tại ngày báo cáo vì điều này sẽ không phù hợp với yêu cầu xác định giá trị sử dụng của CGU trong điều kiện hiện tại vào cuối của kỳ báo cáo. Tương tự, lợi ích của hỗ trợ chính phủ chỉ được phản ánh dưới dạng dòng tiền nếu có đủ sự hiểu biết tại ngày báo cáo của chương trình hỗ trợ của chính phủ, để có thể xây dựng các ước tính hỗ trợ hợp lý về số tiền mà công ty dự kiến sẽ được hưởng.

Đối với tỷ lệ chiết khấu dòng tiền, tỷ lệ chiết khấu được sử dụng là tỷ lệ ước tính mà một người tham gia thị trường mong đợi với một khoản đầu tư có rủi ro tương đương. Do đó, ở mức độ rủi ro và sự không chắc chắn về tác động trong tương lai của đại dịch COVID - 19 không nên được phản ánh trong dự báo dòng tiền của CGU được kiểm tra, chúng nên được phản ánh trong tỷ lệ chiết khấu được áp dụng.

Trong những thời điểm không chắc chắn này, nhà quản lý có thể phải đối mặt với những thách thức đáng kể trong việc chuẩn bị ngân sách và dự báo cần thiết để ước tính số tiền có thể thu hồi được của một tài sản (hoặc CGU). Nhà quản lý có thể xác định rằng sử dụng phương pháp tiếp cận dòng tiền dự kiến là phương pháp hiệu quả nhất để phản ánh sự không chắc chắn của đại dịch COVID-19 trong các ước tính về số tiền có thể thu hồi được. Cách tiếp cận này phản ánh tất cả các kỳ vọng về dòng tiền có thể thay vì kết quả dự kiến duy nhất. Ví dụ: một dòng tiền có thể là CU100, CU200 hoặc CU300, với xác suất lần lượt là 10%, 60% và 30%, mang lại một dòng tiền dự kiến là CU220, tức là $(CU100 \times 10\%) + (CU200 \times 60\%) + (CU300 \times 30\%)$. Mặc dù cách tiếp cận dòng tiền dự kiến phụ thuộc nhiều vào việc gán xác suất cho ước tính dòng tiền trong tương lai, nhưng những đánh giá về đầu vào có thể vẫn minh bạch và dễ dàng hơn với các kỳ vọng thương mại cơ bản.

Thông tin về suy giảm tài sản sẽ rất quan trọng trong việc giúp người dùng báo cáo tài chính hiểu được tác động của đại dịch COVID-19 đến BCĐKT và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Việc thuyết minh các giả định chính được sử dụng để xác định giá trị có thể thu hồi được, cùng với mô tả phương pháp nhà quản lý sử dụng để xác định giá trị phải được cung cấp đủ chi tiết.

Thứ tư, sự kiện sau ngày báo cáo (Event after the reporting period)

Theo chuẩn mực IAS10, doanh nghiệp nên:

- Xác định các sự kiện quan trọng diễn ra sau ngày khóa sổ
- Xác định xem liệu đó là sự kiện cần điều chỉnh hay sự kiện không cần điều chỉnh
- Điều chỉnh BCTC đối với các sự kiện cần điều chỉnh, và thuyết minh đối với sự kiện không cần điều chỉnh.

Đại dịch và các biện pháp ngăn ngừa đại dịch chắc chắn là một sự kiện quan trọng sau ngày khóa sổ. Tuy nhiên đó là các sự kiện cần điều chỉnh hay không? Bản thân virus không ảnh hưởng đến doanh nghiệp mà chính các biện pháp ngăn ngừa đại dịch của Chính phủ các nước làm ảnh hưởng đến họ. Những biện pháp này được đưa ra sau ngày kết thúc niên độ kế toán 31.12/2019 và vì vậy đây là những sự kiện không cần điều chỉnh. Tuy nhiên, những sự kiện này có sự ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, do đó doanh nghiệp cần phải thuyết minh và ước tính mức độ ảnh hưởng của sự kiện đến BCTC của mình.

Thứ năm, những ảnh hưởng khác

- Trích lập dự phòng theo IAS 37

Đại dịch có thể ảnh hưởng tới quy mô hoạt động của doanh nghiệp. Doanh nghiệp có thể tái cấu trúc, thu hẹp và cắt giảm một lượng lớn nhân viên. Theo chuẩn mực IAS 37, doanh nghiệp cần trích lập dự phòng trong trường hợp cắt giảm nhân sự.

- Đo lường giá trị hàng tồn kho theo IAS 2

Đại dịch có thể ảnh hưởng đến giá trị có thể thực hiện được đối với hàng tồn kho. Một số doanh nghiệp có đặc điểm hàng tồn kho theo mùa hoặc có thời hạn có thể phải cân nhắc trích lập dự phòng giảm giá do hàng tồn kho chậm luân chuyển. Một số doanh nghiệp khác cần đánh giá khả năng giá bán ước tính trong tương lai bị giảm, dẫn đến giá trị hàng tồn kho cần phải ghi giảm. Các doanh nghiệp sản xuất cần phải đánh giá lại việc phân bổ chi phí sản xuất chung cố định nếu khối lượng sản xuất bị thu hẹp đáng kể trong năm do đóng cửa nhà máy hoặc do nhu cầu thấp từ thị trường.

- Hợp đồng với khách hàng theo IFRS 15

Một số khách hàng sẽ không có khả năng tuân thủ các nghĩa vụ của hợp đồng và có thể dẫn đến hệ quả là chấm dứt hợp đồng sớm trước thời hạn, điều chỉnh hợp đồng...

- Hợp đồng thuê theo IFRS 16

Trong một số trường hợp, bên cho thuê có thể sẽ điều chỉnh kế hoạch thanh toán để hỗ trợ người thuê, bởi vì có thể do yêu cầu của chính phủ yêu cầu họ không được tính tiền

thuê trong một số giai đoạn nhất định...Điều này yêu cầu điều chỉnh hạch toán liên quan đến hợp đồng thuê và các khoản thanh toán liên quan.

Tài liệu tham khảo

[https://www.bdo.global/getmedia/5f0d9621-8c56-493a-b4bc-72c03ba2c122/IFRB-2020-07-Impairment-implications-of-COVID-19-\(IAS-36\).aspx](https://www.bdo.global/getmedia/5f0d9621-8c56-493a-b4bc-72c03ba2c122/IFRB-2020-07-Impairment-implications-of-COVID-19-(IAS-36).aspx)

<https://www.pwccn.com/en/ifrs/acct-implication-coronavirus-apr2020.pdf>

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>

TIÊU CHUẨN KỸ NĂNG NGHỀ NGHIỆP CỦA NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG BỐI CẢNH CÁCH MẠNG CÔNG NGHỆ 4.0

ThS. Bùi Tố Quyên – BM Kế toán quản trị

Tóm tắt

Năm 2019, IMA (Hiệp hội Kế toán quản trị Hoa Kỳ) đã điều chỉnh Khung tiêu chuẩn kỹ năng nghề nghiệp cho người làm kế toán quản trị. Nguyên nhân chính thúc đẩy những thay đổi xuất phát từ nhận thức về tác động của công nghệ và kỷ nguyên số tới lĩnh vực kế toán, kiểm toán nói chung và người làm kế toán quản trị nói riêng. Trong đó, có thể thấy nhiều thay đổi đã tập trung vào các kiến thức và kỹ năng cần thiết gắn với công nghệ và đạo đức nghề nghiệp của kế toán. Bài nghiên cứu tập trung vào phân tích những nội dung cơ bản của Khung năng lực làm cơ sở tham chiếu phục vụ khâu đánh giá, quản trị và phát triển nghề nghiệp trong quá trình hành nghề kế toán quản trị.

Từ khóa: kế toán quản trị, kỹ năng nghề nghiệp, cách mạng công nghệ 4.0

Mở đầu

Bản cập nhật về Khung tiêu chuẩn kỹ năng nghề nghiệp cho người làm kế toán quản trị (gọi tắt là Khung năng lực) năm 2019 của IMA bao gồm 6 nhóm kỹ năng, kiến thức và năng lực cốt lõi nhằm đáp ứng những thay đổi về kế toán, tài chính trong bối cảnh kỷ nguyên số. Các nhóm kỹ năng bao gồm: (1) Chiến lược, hoạch định, đánh giá hiệu quả; (2) Lập báo cáo và kiểm soát; (3) Công nghệ và phân tích số liệu; (4) Nhảy bèn trong kinh doanh và điều hành hoạt động; (5) Lãnh đạo; (6) Đạo đức và các giá trị nghề nghiệp. Việc nghiên cứu sự cần thiết khách quan phải cập nhật Khung năng lực cũng như nội dung của Khung năng lực theo quan điểm của IMA là cơ sở để xây dựng khung tham chiếu cơ bản nhằm phát triển nghề nghiệp kế toán quản trị tại Việt Nam trong giai đoạn hiện nay.

Nội dung

1. Sự cần thiết khách quan phải điều chỉnh Khung tiêu chuẩn kỹ năng nghề nghiệp cho người làm kế toán quản trị.

Thứ nhất, xuất phát từ những thay đổi trong vai trò của người làm kế toán – tài chính trong doanh nghiệp.

Bộ phận kế toán – tài chính có vai trò truyền thống là lập báo cáo tài chính, quản trị giá trị và đảm bảo tính tuân thủ trong doanh nghiệp thông qua chức năng giám sát và kiểm tra, đánh giá. Quá trình giám sát (oversight) được thể hiện qua việc phân bổ các nguồn lực, đảm bảo tình hình tài chính lành mạnh phục vụ hoạt động sản xuất, kinh doanh và đầu tư trong tương lai. Kiểm tra, đánh giá được ghi nhận là hoạt động “nhận thức muộn”

(hindsight), tức là căn cứ vào các dữ liệu quá khứ để phân tích, đánh giá, xem xét tác động của các sự kiện, giao dịch quá khứ tới kế hoạch tương lai của doanh nghiệp. Hai chức năng này vẫn luôn là nhân tố quan trọng đảm bảo vai trò của bộ phận kế toán – tài chính doanh nghiệp trong tương lai.

Tuy nhiên, giai đoạn hiện nay cho thấy đang có sự dịch chuyển không ngừng về chức năng của kế toán – tài chính, trong đó, bộ phận này ngày càng được định hướng tới tầm chiến lược, gắn với các hoạt động chiến lược và tạo ra giá trị gia tăng lớn trong doanh nghiệp hơn là với các hoạt động vận hành thường xuyên, diễn ra hàng ngày và đem lại giá trị gia tăng thấp. Có nghĩa là, chức năng của kế toán – tài chính sẽ bao gồm tạo dựng giá trị, phân tích sâu thông tin, dự báo tương lai. Đồng thời, bộ phận kế toán – tài chính sẽ vận hành với vai trò là đối tác kinh doanh định hướng chiến lược của chính doanh nghiệp.

Để gặt hái được thành công trong vai trò mới, người làm kế toán quản trị phải vận dụng sâu sắc hơn các kỹ năng về phân tích dữ liệu. Trước đây, kế toán quản trị chỉ cần đảm bảo cung cấp dữ liệu có tính chất mô tả (là dữ liệu quá khứ về các nghiệp vụ, kinh tế tài chính đã phát sinh, đồng thời, phân tích nguyên nhân phát sinh). Ngày nay, vai trò được đẩy cao hơn, thể hiện qua việc phân tích sâu dữ liệu quá khứ để tiến hành dự báo “điều gì có thể sẽ xảy ra”, tư vấn khả năng “doanh nghiệp sẽ nên làm gì”. Cùng với sự phát triển về năng lực ứng dụng công nghệ vào môi trường kinh doanh, nhiều doanh nghiệp đã biến chuyển bộ phận kế toán – tài chính thành đối tác hiệu quả và đi đầu trong thúc đẩy các hoạt động nâng cao giá trị gia tăng cho doanh nghiệp.

Thứ hai, xuất phát từ tác động của công nghệ và phân tích dữ liệu tới công việc của kế toán.

Kế toán – tài chính luôn giữ vai trò trung tâm trong công tác xử lý số liệu. Tuy nhiên, hiện nay, cuộc cách mạng dữ liệu đã tạo ra sự biến động lớn trong triển vọng nghề nghiệp về phân tích dữ liệu trong doanh nghiệp, từ đó, bản chất công việc của kế toán – tài chính cũng bị ảnh hưởng lớn. Đồng thời, thay đổi công nghệ tạo ra những thách thức và cả cơ hội cho người làm kế toán quản trị. Kế toán sẽ không còn tập trung nhiều thời gian và nguồn lực vào khâu thu nhận, tổ chức, hệ thống hóa thông tin và dữ liệu nữa, thay vào đó là thực hiện đánh giá, phân tích thông tin. Chính nhờ vào khả năng tiếp cận thông tin chất lượng hơn mà kế toán quản trị có cơ hội phát triển vai trò ra quyết định. Mặt khác, kế toán quản trị có thể phân bổ nhiều nguồn lực vào phân tích xu hướng, phân tích giá trị nguồn thông tin và kết nối sâu sắc hơn với nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp.

Thành tựu của khoa học công nghệ trong giai đoạn hiện nay cho phép các doanh nghiệp ứng dụng nhiều mô hình và kỹ thuật xử lý, phân tích dữ liệu, trong đó có sử dụng Dữ liệu lớn (Big Data). Doanh nghiệp tin rằng đẩy mạnh năng lực phân tích dữ liệu là nhân

tổ quan trọng giúp họ tồn tại và thành công trong bối cảnh cách mạng công nghệ 4.0. Do vậy, các mô hình xử lý và phân tích dữ liệu đã dần phổ biến trong các mảng trọng yếu như đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, xây dựng và triển khai chiến lược, phân tích khả năng sinh lời tối ưu. Các nghiên cứu cho thấy doanh nghiệp có thành tích vượt trội so với các đối thủ cạnh tranh trong xây dựng và triển khai chiến lược hiệu quả thường có xu hướng ra quyết định kịp thời trên cơ sở ứng dụng công nghệ vào mô hình xử lý và phân tích dữ liệu. Ngược lại, doanh nghiệp bị hạn chế về năng lực phân tích thông tin, nghĩa là tốn nhiều thời gian và nguồn lực vào khâu thu thập thông tin và xử lý thông tin phục vụ quá trình ra quyết định, thường thiếu nhạy bén trước những biến động của thị trường và môi trường kinh doanh.

Thứ ba, xuất phát từ tầm quan trọng của đạo đức nghề nghiệp trong kỷ nguyên công nghệ.

Doanh nghiệp ứng dụng công nghệ mới vào hoạt động sản xuất, kinh doanh đòi hỏi triển khai các quy tắc đạo đức nghề nghiệp mới phù hợp với thực trạng. Những vấn đề như bảo mật thông tin của nhân viên và khách hàng, mức độ nào công nghệ được sử dụng để thu thập và phân tích sâu dữ liệu, doanh nghiệp được quyền giám sát hoạt động công nghệ của nhân viên tới mức độ nào đang trở thành các chủ đề bàn luận toàn cầu. Trong thời đại giá trị doanh nghiệp có thể tăng lên nhanh chóng nhờ các yếu tố vô hình như thương hiệu hay hình ảnh của doanh nghiệp thì việc thất bại trong xây dựng và tuân thủ đạo đức nghề nghiệp có khả năng ảnh hưởng tiêu cực lớn tới chính giá trị của doanh nghiệp.

Một trong số những vai trò truyền thống của kế toán – tài chính là xây dựng chính sách và quy trình nhằm bảo toàn các nguồn lực và kiểm soát tính tuân thủ trong thực hiện. Duy trì vai trò này nghiêm ngặt chính là biểu hiện của khía cạnh đạo đức nghề nghiệp. Việc tích hợp ứng dụng công nghệ vào các quy trình sẽ phát sinh các vấn đề gắn với đạo đức nghề nghiệp. Khi người làm kế toán quản trị không đơn thuần chỉ thu nhận và báo cáo thông tin mà tập trung vào vai trò chiến lược, họ sẽ đối mặt nhiều hơn với các tình huống phức tạp đòi hỏi sự hiểu biết trong cách thức ứng xử phù hợp với khía cạnh đạo đức nghề nghiệp. Như vậy, người làm kế toán quản trị phải lựa chọn cách ứng xử tuân thủ theo các giá trị và quy định về đạo đức nghề nghiệp nói chung và của doanh nghiệp nơi họ hành nghề nói riêng.

Thứ tư, xuất phát từ triển vọng nghề nghiệp kế toán quản trị trong tương lai.

Môi trường làm việc của kế toán quản trị đã, đang và sẽ tiếp tục trải qua những thay đổi vô cùng lớn tạo ra nhiều thách thức cũng như cơ hội đòi hỏi sự thích ứng chuyên nghiệp của người làm kế toán quản trị. Nghiên cứu của Forrester Research Inc. (tháng 4.2017) dự báo đến năm 2020 khoảng 72% công việc trong lĩnh vực quản trị, kinh doanh, và tài chính sẽ được thay thế bởi công nghệ. Đồng nghĩa với việc thành tựu của CMCN 4.0 sẽ thay thế

các công việc kế toán giản đơn. Do vậy, người làm kế toán quản trị cần thiết phải vươn tới chuỗi giá trị cao hơn thông qua cải thiện và trau dồi kiến thức, kỹ năng nghề nghiệp mới bao gồm cả kiến thức công nghệ, xử lý tình huống, tư duy phản biện.

2, Nội dung Khung tiêu chuẩn kỹ năng nghề nghiệp cho người làm kế toán quản trị của IMA

Nhóm 1: Nhóm năng lực và kiến thức về chiến lược, hoạch định, đánh giá hiệu quả

Nhóm một gồm các kỹ năng và kiến thức cần thiết sau: hoạch định chiến lược, phân tích quyết định, quản trị chi phí chiến lược, các quyết định đầu tư vốn, quản trị rủi ro doanh nghiệp, dự báo và lập dự toán, tài chính doanh nghiệp, quản trị hiệu quả hoạt động.

Vùng kiến thức về chiến lược, hoạch định và đánh giá hiệu quả cung cấp cho kế toán quản trị những kỹ năng về dự báo tương lai, hoạch định chiến lược, kiểm soát rủi ro, phục vụ khâu ra quyết định của nhà quản trị và kiểm soát hiệu quả hoạt động trong doanh nghiệp. Dễ dàng nhận thấy, các kỹ năng trong nhóm “Lập kế hoạch, báo cáo và ra quyết định” thuộc Khung năng lực cũ được kết cấu lại vào nhóm mới này. Một sự thay đổi nữa là kỹ năng thuộc nhóm Kế toán chi phí và Quản trị chi phí được tách ra thành hai mảng là Quản trị chi phí chiến lược và Kế toán chi phí, trong đó Quản trị chi phí chiến lược theo Khung năng lực mới là kỹ năng thuộc nhóm “Chiến lược, hoạch định, đánh giá hiệu quả”; còn Kế toán chi phí thuộc nhóm “Lập báo cáo và kiểm soát”. Điều này cho thấy IMA đã nhận thức được vai trò cốt lõi của kỹ năng quản trị chi phí trong khâu ra quyết định chiến lược, theo đó, nâng cao vai trò và vị thế của kế toán quản trị trong quy trình xây dựng và triển khai chiến lược doanh nghiệp.

Nhóm 2: Nhóm năng lực và kiến thức về lập báo cáo và kiểm soát

Nhóm hai gồm các kỹ năng và kiến thức cần thiết sau: kiểm soát nội bộ; thu nhận, ghi chép thông tin giao dịch kinh tế, tài chính của doanh nghiệp; kế toán chi phí; lập báo cáo tài chính; phân tích báo cáo tài chính; lập kế hoạch và báo cáo thuế; lập báo cáo tổng hợp.

Đáp ứng được kỹ năng thuộc nhóm này, kế toán quản trị phải có khả năng đánh giá, đo lường và lập báo cáo về tình hình hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp tuân thủ theo các chuẩn mực và quy định hiện hành. Có nghĩa là, nhóm kỹ năng này có sự tương đồng đáng kể với vai trò truyền thống của kế toán là thu nhận thông tin và cung cấp thông tin qua hoạt động giám sát và đánh giá. Mặc dù kế toán quản trị có nhiều thay đổi dưới tác động của CMCN 4.0 nhưng những vai trò cơ bản vẫn đảm bảo được thực hiện và cải biến phù hợp. Việc bổ sung kỹ năng rà soát và lập báo cáo thuế và báo cáo tổng hợp phản ánh những thay đổi trong môi trường cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài và nhu cầu của các bên liên quan về nâng cao hiệu quả công bố thông tin đa chiều.

Nhóm 3: Nhóm năng lực và kiến thức về công nghệ và phân tích dữ liệu.

Nhóm ba gồm các kỹ năng và kiến thức cần thiết sau: tổ chức hệ thống thông tin, quản trị dữ liệu, phân tích dữ liệu, mô hình hóa dữ liệu.

Thay đổi lớn nhất của Khung năng lực mới là việc bổ sung nhóm năng lực và kiến thức về “Công nghệ và phân tích số liệu”. Mặc dù Khung năng lực cũ đã đề cập tới sự cần thiết phải tích lũy kỹ năng về công nghệ đối với kế toán quản trị, nhưng trước những biến động không ngừng của khoa học công nghệ và việc ứng dụng mô hình phân tích dữ liệu hiện đại vào công việc kế toán đã thúc đẩy IMA tích cực rà soát nhằm hoàn thiện nhóm năng lực này.

Đáp ứng được nhóm kỹ năng này giúp người làm kế toán quản trị làm chủ được công nghệ và kỹ thuật phân tích dữ liệu, qua đó nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Ngày nay, quy trình xử lý dữ liệu và thông tin đòi hỏi góc nhìn toàn diện cũng như năng lực liên quan tới từng khâu thu nhận, phân tích và báo cáo kết quả phân tích dữ liệu, đồng thời, phải luôn đảm bảo tính trung thực và bảo mật của dữ liệu.

Để gặt hái được thành công trong giai đoạn hiện nay, IMA cho rằng người làm kế toán quản trị nhất thiết phải củng cố, trau dồi kỹ năng thuộc nhóm lĩnh vực này, phải thường xuyên cập nhật những phương pháp hiện đại nhất về quản trị, truy xuất, phân tích và mô hình hóa dữ liệu. Đồng thời, phải có khả năng chọn lọc và phân tích thông tin thích hợp phục vụ các nhu cầu quản trị nhất định. Việc kết hợp kiến thức về công nghệ với các kỹ năng lãnh đạo chiến lược là cơ sở giúp kế toán quản trị “giải mã” “ngôn ngữ kinh doanh” từ các nguồn dữ liệu vô tận.

Nhóm 4: Nhóm năng lực và kiến thức về nhạy bén trong kinh doanh và điều hành hoạt động doanh nghiệp.

Nhóm bốn gồm các kỹ năng và kiến thức cần thiết sau: kiến thức về lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp, kiến thức điều hành doanh nghiệp, quản trị chất lượng và cải tiến liên tục, quản lý dự án.

Trước đây, nhóm kỹ năng này chỉ tập trung vào kiến thức và năng lực về điều hành kinh doanh. Khung năng lực mới đã mở rộng thêm các kỹ năng nhằm củng cố vai trò của kế toán quản trị với tư cách là “đối tác” của chính doanh nghiệp, trực tiếp tham gia hỗ trợ vào mọi hoạt động và chức năng của doanh nghiệp. Mặc dù việc hiểu biết về điều hành doanh nghiệp luôn là một năng lực không thể thiếu nhưng phạm vi của kỹ năng này đã rộng hơn trước. Để đáp ứng được môi trường kinh doanh trong bối cảnh CMCN 4.0, người làm kế toán quản trị cần hiểu rõ tác động của công nghệ tới các mô hình, quy trình kinh doanh và rủi ro kinh doanh. Vấn đề này bao gồm những tác động hiện thời của công nghệ cũng như phỏng đoán về tác động có thể phát sinh trong tương lai vào cách thức vận hành và đánh giá hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Người làm kế toán quản trị phải có

đủ nhạy bén để đánh giá các kết quả trong bối cảnh cụ thể thông qua lựa chọn nguồn dữ liệu thích hợp, tiến hành phân tích nhằm hỗ trợ quy trình ra quyết định kinh doanh và kiểm soát mọi hoạt động của doanh nghiệp.

Nhóm 5: Nhóm năng lực và kiến thức về lãnh đạo

Nhóm này bao gồm các kỹ năng và kiến thức cần thiết sau: kỹ năng giao tiếp; kỹ năng thúc đẩy và tạo động lực cho nhân viên; phối hợp, làm việc nhóm và quản trị mối quan hệ; quản trị trong môi trường biến động; kỹ năng đàm phán; quản trị xung đột phát sinh trong môi trường kinh doanh; quản trị năng lực.

Kỹ năng lãnh đạo bao gồm năng lực hợp tác và khả năng truyền cảm hứng cho tập thể nhằm đạt được mục tiêu chung của doanh nghiệp. Đây là nhóm duy nhất không có sự khác biệt khi so sánh với Khung năng lực cũ của IMA. Điều này thể hiện tầm quan trọng có tính chất nền tảng của người làm kế toán quản trị khi triển khai công việc với tư cách là người điều phối không những trên phương diện tài chính mà còn trên mọi phương diện khác của một doanh nghiệp. Năng lực lãnh đạo sẽ càng được đề cao khi kế toán quản trị trở thành đối tác của doanh nghiệp trong mục tiêu đẩy mạnh hiệu quả hoạt động kinh doanh.

Nhóm 6: Nhóm năng lực và kiến thức về Đạo đức và các giá trị nghề nghiệp.

Nhóm sáu gồm các kỹ năng và kiến thức cần thiết sau: hành vi đạo đức nghề nghiệp; nhận diện và xử lý hành vi/ứng xử vi phạm đạo đức nghề nghiệp; tiêu chuẩn khuôn mẫu và tiêu chuẩn luật định về đạo đức và giá trị nghề nghiệp.

Trước đây, đạo đức nghề nghiệp là một nội dung thuộc nhóm kỹ năng về ra quyết định. Việc bổ sung nhóm năng lực và kiến thức về đạo đức và các giá trị nghề nghiệp thành một nhóm năng lực riêng biệt là một sự thay đổi lớn của Khung năng lực mới. Điều này cho thấy IMA nói riêng và cộng đồng kế toán tài chính nói chung đã nhận thức được vai trò quan trọng của vấn đề đạo đức và các giá trị nghề nghiệp trong quá trình thực hành kế toán quản trị trong xã hội. Mặt khác, nhóm năng lực này được cho là đóng vai trò nền tảng, không những có giá trị lâu dài mà còn chi phối tới mọi năng lực và các kỹ năng nghề nghiệp khác.

Người làm kế toán quản trị cần thể hiện được hành vi đạo đức nghề nghiệp của bản thân. Có nghĩa là họ phải tuân thủ các quy chế, quy định về hành vi ứng xử nơi làm việc. Tuy nhiên, các giá trị và đạo đức nghề nghiệp cần được nhận thức rộng hơn, bao gồm cả năng lực hoài nghi nghề nghiệp, nhận diện các hành vi xung đột và sai lệch với quy định, từ đó lựa chọn cách thức hành xử phù hợp. Ngoài ra, nhóm năng lực này còn đòi hỏi khả năng triển khai chiến lược của tổ chức một cách trung thực, tuân thủ theo quy định của pháp luật, chuẩn mực và chế độ của từng quốc gia, địa phương hoặc lĩnh vực nơi tổ chức đang hoạt động.

Kết luận

Việc nghiên cứu tiêu chuẩn năng lực nghề nghiệp kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng từ kinh nghiệm của các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp trên thế giới là vô cùng cần thiết. Qua đó, giúp định hướng và xây dựng khung kỹ năng tại Việt Nam phục vụ cho quá trình phát triển nghề nghiệp kế toán trong xu thế hội nhập và CMCN 4.0. Đối với người làm kế toán, trong đó có kế toán quản trị, Khung năng lực giúp họ có được nhận thức và định hướng đúng đắn trong quá trình hành nghề. Đối với các Hiệp hội nghề nghiệp và cơ quan quản lý Nhà nước, Khung năng lực là cơ sở phục vụ khâu chọn lọc, đánh giá, quản trị nghề nghiệp. Đối với các cơ sở đào tạo, Khung năng lực là bản tham chiếu phục vụ quá trình hoàn thiện và đổi mới chương trình đào tạo phù hợp hơn với nhu cầu của thị trường, bối cảnh và thông lệ quốc tế. Qua đó, trang bị và rèn giũa các kiến thức và kỹ năng cho nguồn nhân lực kế toán quản trị trong tương lai nhằm đáp ứng nhu cầu của nền kinh tế - xã hội trong bối cảnh CMCN 4.0.

Tài liệu tham khảo:

- 1, Website: imanet.org/framework
- 2, Raef Lawson, SF Strategic finance, March.2019, “*New competencies for management accountants*”.
- 3, Lachlan Colquhoun, In the Black, Nov. 2018, “*The core skills required of the new management accountant*”.
- 4, Mishelle Thurai, theaccountant-online.com, 13.01.2019, “*IMA releases management accounting competency framework*”

TRÍ TUỆ NHÂN TẠO VÀ NHỮNG TÁC ĐỘNG ĐẾN ĐÀO TẠO NGHỀ KẾ TOÁN TRONG THỜI ĐẠI CÔNG NGHỆ SỐ

ThS. Mai Thị Bích Ngọc – BM Kế toán tài chính

TÓM TẮT:

Trong thời đại công nghiệp 4.0 với trí tuệ nhân tạo (AI) có xu hướng máy móc dần thay thế các công đoạn của các quy trình, hoạt động sản xuất, dịch vụ đã tác động mạnh mẽ và toàn diện đến kinh tế, xã hội, môi trường trên toàn thế giới và tác động đến tất cả các ngành, các lĩnh vực với tốc độ công nghệ đột phá chưa từng có trong lịch sử, trong đó có cả lĩnh vực kế toán. Với sự phát triển của trí tuệ nhân tạo, công việc kế toán được xử lý bằng máy tính đã và đang đặt ra những yêu cầu cao hơn trong kế toán. Theo đó số lượng nhân lực làm các công đoạn thủ công của nghề kế toán giảm nhanh trong các công việc như: Thu thập thông tin, xử lý thông tin và cung cấp thông tin. Tuy nhiên, máy móc không thể thay được con người, lúc đó đòi hỏi trình độ nhân lực kế toán cao hơn trong nhận biết xử lý các quy trình về kỹ thuật, quản lý kinh tế và ra quyết định cho máy xử lý, đòi hỏi nhân lực kế toán cần có kỹ năng chuyên sâu không chỉ về kế toán mà còn là công nghệ trong kế toán.

Bài viết này đề cập đến trí tuệ nhân tạo và những tác động của nó đến nghề kế toán. Đồng thời, đưa ra một số kiến nghị nhằm chuẩn bị cho xu hướng đào tạo kế toán ở Việt Nam trong tương lai.

Từ khóa: *Trí tuệ nhân tạo (AI), Cách mạng công nghiệp 4.0, nghề kế toán, đào tạo kế toán*

NỘI DUNG:

1. Những vấn đề chung về trí tuệ nhân tạo (Artificial Intelligence – AI):

Trong dòng chảy của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0, trí tuệ nhân tạo ngày càng phổ biến hơn trong mọi lĩnh vực của cuộc sống. Dù được John McCarthy – nhà khoa học máy tính người Mỹ đề cập lần đầu tiên vào những năm 1950 nhưng đến ngày nay thuật ngữ trí tuệ nhân tạo mới thực sự được biết đến rộng rãi và được các “ông lớn” của làng công nghệ chạy đua phát triển. Có thể kể đến như Google, Apple, Facebook, Microsoft, IBM... Trí tuệ nhân tạo còn được biết đến với cái tên trí thông minh nhân tạo (Artificial Intelligence – viết tắt là AI), một lĩnh vực thuộc ngành khoa học máy tính. Đây là trí tuệ do con người lập trình với mục tiêu giúp máy tính có thể tự động hóa các hành vi một cách thông minh như con người. Trí tuệ nhân tạo có khả năng tự học hỏi, tự phát triển, tự lập

luyện giải quyết vấn đề, biết giao tiếp do hiểu tiếng nói, biết tự thích nghi thông qua các dữ liệu được nạp vào và tái lập trình với những kiến thức mới.

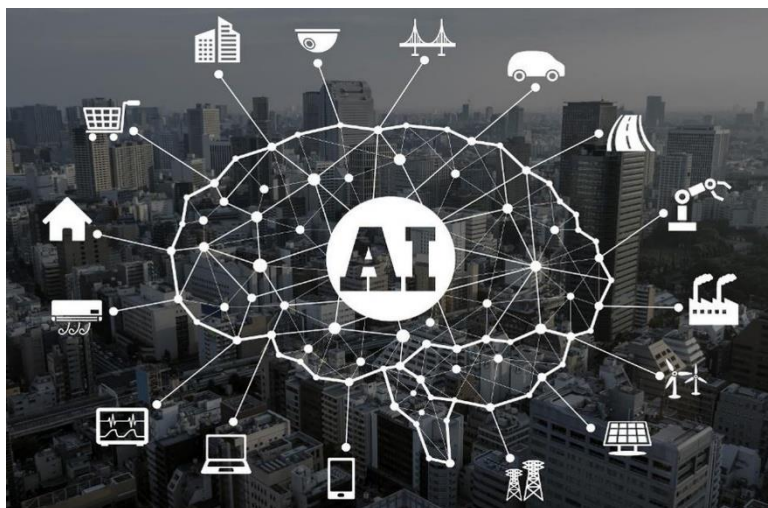
Theo báo cáo của công ty kiểm toán và tư vấn tài chính PWC, đến năm 2030, GDP toàn cầu sẽ tăng thêm 14% nhờ sự hỗ trợ từ trí tuệ nhân tạo.

Ngày nay AI đã trở nên phổ biến hơn nhờ những phát triển về dữ liệu, thuật toán và năng lực của phần cứng. Hiện nay, các hệ thống nhân tạo được dùng thường xuyên trong kinh tế, y dược, các ngành kỹ thuật và quân sự...

Trí tuệ nhân tạo có thể được định nghĩa như một ngành của khoa học máy tính liên quan đến việc tự động hóa các hành vi thông minh. AI là một bộ phận của khoa học máy tính và do đó nó phải được đặt trên những nguyên lý lý thuyết vững chắc, có khả năng ứng dụng được của lĩnh vực này.

Thuật ngữ này thường dùng để nói đến các máy tính có mục đích không nhất định và ngành khoa học nghiên cứu về các lý thuyết và ứng dụng của trí tuệ nhân tạo. Tức là mỗi loại trí tuệ nhân tạo hiện nay đang dừng lại ở mức độ những máy tính hoặc siêu máy tính dùng để xử lý một loại công việc nào đó như điều khiển một ngôi nhà, nghiên cứu nhận diện hình ảnh, xử lý dữ liệu của bệnh nhân để đưa ra phác đồ điều trị, xử lý dữ liệu để tự học hỏi, khả năng trả lời các câu hỏi về chẩn đoán bệnh, trả lời khách hàng về các sản phẩm của một công ty,... Hay nói cách khác: đó là trí tuệ của máy móc được tạo ra bởi con người. Trí tuệ này có thể tư duy, suy nghĩ, học hỏi,... như trí tuệ con người. Xử lý dữ liệu ở mức rộng lớn hơn, quy mô hơn, hệ thống, khoa học và nhanh hơn so với con người. Rất nhiều hãng công nghệ nổi tiếng có tham vọng tạo ra được những AI (trí tuệ nhân tạo) vì giá trị của chúng là vô cùng lớn, giải quyết được rất nhiều vấn đề của con người mà loài người đang chưa giải quyết được.

Trí tuệ nhân tạo mang lại rất nhiều giá trị cho cuộc sống loài người, nhưng cũng tiềm ẩn những nguy cơ nhất định.



Trí tuệ nhân tạo (AI) là một lĩnh vực thuộc ngành khoa học máy tính, công nghệ thông tin (Nguồn: Internet)

2. Tác động của trí tuệ nhân tạo đối với nghề kế toán:

Cách đây không lâu trí thông minh nhân tạo (AI), robot và máy học (ML) được cho là những thứ chỉ có trong các bộ phim khoa học viễn tưởng. Ngày nay, loại công nghệ này đang chiếm vị trí trung tâm tại các nơi làm việc trên toàn cầu. Các ngành công nghiệp, bao gồm sản xuất, bán lẻ, nông nghiệp và dịch vụ khách hàng đã có AI thay thế một số vị trí công việc khiến công nhân phải vật lộn để tìm kiếm các lựa chọn nghề nghiệp mới.

Với sự phát triển nhanh chóng và mạnh mẽ, AI thay thế sức lao động của con người đối với rất nhiều loại công việc với năng suất cao và kết quả, sản phẩm cực kỳ chính xác và trong một số trường hợp, vượt xa những nỗ lực của con người. Tuy nhiên, chúng không thể tái tạo trí thông minh của con người và đó chính là giới hạn của trí tuệ nhân tạo. Để có thể đạt được lợi ích và kết quả cao nhất thì chúng ta cần hiểu biết những điểm mạnh và giới hạn của từng loại và những cách kết hợp tốt nhất giữa con người và máy móc. Tiềm năng của AI trong tương lai đối với ngành kinh tế được biểu hiện như sau: Góp phần thay đổi cách thức vận hành của nhiều doanh nghiệp, tổ chức; Thúc đẩy quá trình tự động hóa, loại bỏ các quy trình thủ công tốn nhiều thời gian, giúp nâng cao hiệu quả công việc, tiết kiệm thời gian và sức lao động; Cải thiện chất lượng cuộc sống con người; Giải quyết các vấn đề mà tư duy con người khó, không hoặc phải mất rất nhiều thời gian mới có thể làm được; Có khả năng tự học hỏi để xử lý thông tin, dữ liệu ở quy mô lớn hơn, khoa học hơn so với con người; Thúc đẩy quá trình tự động hóa, số hóa nền kinh tế, tối ưu hơn về chi phí; Là nền tảng để hình thành và phát triển rất nhiều ứng dụng, dịch vụ trong tương lai

AI là một phần của bộ chuyển đổi kỹ thuật số mới, cho phép doanh nghiệp cải thiện quy trình kinh doanh hiện thời. 10 năm cuối của thời đại di động, internet vạn vật (IoT) và dữ liệu lớn đã tập trung vào các thiết bị kết nối, thu thập lượng dữ liệu khổng lồ và xử lý nó trước cho các phân tích nâng cao. Các mảng AI khác nhau, chẳng hạn như máy học và học sâu (deep learning), sẽ là sự phát triển kế tiếp của hành trình phân tích doanh nghiệp.

Mặc dù các kỹ thuật về trí tuệ nhân tạo không phải là mới mẻ và tốc độ thay đổi phát triển của chúng rất nhanh chóng nhưng việc áp dụng rộng rãi trong kinh doanh và kế toán vẫn còn ở giai đoạn đầu. Để có được định hướng phát triển nghề nghiệp trong tương lai, chúng ta cần phải phát triển những hiểu biết sâu sắc và cách trí tuệ nhân tạo có thể giải quyết các vấn đề về kế toán và kinh doanh, những thách thức đặt ra và những kỹ năng cần thiết của kế toán để làm việc song song cùng với hệ thống trí tuệ nhân tạo.

Công nghệ AI có khả năng xử lý nhiều nghiệp vụ kế toán tiêu chuẩn nhanh hơn và hiệu quả hơn nhưng điều đó không có nghĩa là không cần đến sự tồn tại của nhân viên kế

toán. Trên thực tế, các công ty sẽ luôn cần kế toán viên có thể phân tích và giải thích dữ liệu AI, cũng như cung cấp dịch vụ tư vấn. Thay vì thay thế vai trò của một kế toán viên, công nghệ AI sẽ biến đổi và trợ giúp các nhiệm vụ mà một kế toán viên thực hiện. Công nghệ AI xử lý nhiều công việc thủ công, lặp đi lặp lại, kế toán viên sẽ có nhiều thời gian hơn để tập trung vào các khía cạnh khác của công việc, như tư vấn và phân tích dữ liệu. Thay vì dành hàng giờ để hoàn thành các công việc mang tính thủ công, kế toán viên sẽ có thể sử dụng và phân tích dữ liệu do AI cung cấp để đưa ra các quyết định hợp lý nhất. Công nghệ AI sẽ cải thiện độ chính xác trong việc nhập dữ liệu và giảm rủi ro trách nhiệm cho kế toán; hiệu quả hơn trong việc phát hiện gian lận; cung cấp dữ liệu thời gian thực, cho phép kế toán viên cung cấp các giải pháp theo thời gian thực; khả năng phân tích lượng lớn dữ liệu ngay lập tức; đánh giá những thành công và thất bại trong quá khứ để hoạch định cho tương lai.

Với sự phát triển của trí tuệ nhân tạo, công việc kế toán được xử lý bằng máy tính đã và đang đặt ra những yêu cầu cao hơn trong kế toán: xử lý và phân tích dữ liệu bằng mạng máy tính, bảo mật thông tin... khiến cho yêu cầu, chất lượng kế toán có những bước thay đổi so với trước. Theo đó số lượng nhân lực làm các công đoạn thủ công của nghề kế toán giảm nhanh trong các công việc như: Thu thập thông tin, xử lý thông tin và cung cấp thông tin. Tuy nhiên, máy móc không thể thay thế hết con người, lúc đó đòi hỏi trình độ nhân lực kế toán cao hơn trong nhận biết xử lý các quy trình về kỹ thuật, quản lý kinh tế và ra quyết định cho máy xử lý, đòi hỏi nhân lực kế toán cần có kỹ năng chuyên sâu không chỉ về kế toán mà còn là công nghệ trong kế toán.

Như vậy, AI sẽ hỗ trợ cho hoạt động kế toán chứ không thay thế nhân viên kế toán. Nếu kết hợp tốt giữa AI và kế toán viên thì hiệu quả và chất lượng của công việc kế toán sẽ rất cao. Theo ông Alan FitzGerald, cố vấn kỹ thuật cho kế toán của Công ty PracticeConnections “AI là công cụ thông minh nhưng nó không thể thay thế sự giám sát và đánh giá của con người.

AI đã đặt ra thách thức không nhỏ cho sinh viên mới ra trường nói riêng và nhân viên kế toán trong thị trường việc làm thế giới nói chung. Viễn cảnh tương lai của các kế toán viên sẽ như thế nào khi mà nghiệp vụ tuân thủ họ thường làm giờ đây đang dần được thực hiện bởi trí tuệ nhân tạo, dây chuyền robot tự động, công nghệ chuỗi khối và một số công nghệ khác. Đối với các kế toán viên, công nghệ chuỗi khối có tác động đáng kể lên hệ thống thuế quan, giúp thúc đẩy việc tuân thủ và loại bỏ các sai sót. Báo cáo của công ty công nghệ toàn cầu Atherton Research cảnh báo rằng vào năm 2020, các nhiệm vụ kế toán, thuế, biên chế, kiểm toán và ngân hàng có thể sẽ hoàn toàn tự động bằng cách sử dụng các công nghệ dựa trên trí tuệ nhân tạo, phá vỡ ngành kế toán theo quy trình thủ công.

3. Một số kiến nghị cho xu hướng đào tạo nghề kế toán trong thời đại công nghệ số

Trong môi trường số hóa như hiện nay, kế toán luôn luôn ghi nhớ vai trò của mình là giải quyết những thắc mắc và mối lo ngại của khách hàng, cung cấp cho họ những hiểu biết trong kinh doanh. Để làm được điều này, kế toán viên cần trang bị kỹ năng về truyền thông xã hội để “thu hút sự chú ý, phát triển các mối quan hệ, khiến khách hàng muốn được hợp tác với bạn và biến họ trở thành những khách hàng tiềm năng.” Trước bối cảnh đó, các nhân viên kế toán đang phải đối mặt với thách thức làm thế nào để nâng cao trình độ chuyên môn của mình? Thay vì tập trung vào tác động tiêu cực mà những tiến bộ trong trí tuệ nhân tạo (AI) có thể gây ra cho nghề nghiệp, nhiều tổ chức và nhà cung cấp trình độ kế toán đang chọn nắm lấy công nghệ hiện đại, một số thậm chí còn sử dụng nó để làm lợi thế cho họ. Điều đó mang đến một cơ hội vì sinh viên có thể tập trung hơn vào việc phát triển các kỹ năng để trở thành những chuyên gia đáng tin cậy trong thời gian ngắn. Như Rob Sowerby, giám đốc các khóa học chuyên nghiệp tại London School of Business and Finance London ở Anh nói, AI sẽ mang lại những thay đổi mạnh mẽ cho nghề nghiệp, nhưng không nhất thiết là tiêu cực. Phân tích dữ liệu của dữ liệu sẽ trở thành nền tảng cho công việc mà một kế toán viên sẽ giải quyết và kế toán viên thực tập sẽ bắt đầu thấy một môi trường làm việc rất khác theo thời gian. Nếu một sinh viên có kỹ năng và được đào tạo kế toán phù hợp, điều đó có nghĩa là họ có thể làm công việc tương tự trong bất kỳ công ty nào ở bất kỳ nơi nào trên thế giới. Chính vì vậy, theo chúng tôi xu hướng đào tạo nghề nghiệp kế toán ở Việt Nam trong thời gian tới khi cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 ngày càng diễn ra mạnh mẽ sẽ làm thay đổi mô hình kế toán truyền thống, thay đổi quy trình ghi chép và báo cáo, công bố và khai thác thông tin kinh tế - tài chính. Lao động kế toán sẽ phải nâng cao trình độ để tồn tại, các thể chế phải có sự điều chỉnh môi trường làm việc nhất là khi có sự tham gia của trí tuệ nhân tạo. Chính vì vậy, chương trình đào tạo tại các trường trên cả nước cần phải định hướng tiếp cận theo xu thế của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0. Trước những yêu cầu khắt khe của thị trường lao động nghề kế toán trong nước và trên thế giới, việc đổi mới và hoàn thiện chương trình đào tạo ngành kế toán ở Việt Nam là hết sức cần thiết, cụ thể như sau:

Thứ nhất: Các trường đại học đào tạo ngành kế toán nhanh chóng rà soát lại nội dung, chương trình đào tạo kế toán tài chính cho phù hợp với sự thay đổi của khung pháp lý kế toán tại Việt Nam, cần có sự tham chiếu, so sánh với chương trình đào tạo kế toán của các trường đại học trên thế giới và các tổ chức nghề nghiệp quốc tế uy tín để tích hợp cao nhất nội dung và chương trình đào tạo của các tổ chức này nhằm đảm bảo các chương trình đào tạo kế toán của Việt Nam hội nhập với các trường trên thế giới và các tổ chức nghề nghiệp quốc tế danh tiếng; Bộ Tài chính đã công bố lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam. Điều này sẽ tạo ra cơ hội lớn cho ngành nghề kế toán phát triển. Các DN của Việt Nam trong tương lai gần sẽ đòi hỏi nhân lực kế toán của mình có một nền tảng vững chắc về IFRS. Để đáp ứng được nhu cầu đó, nguồn nhân lực kế toán của Việt Nam cần được đào

tạo và cập nhật IFRS trước một bước. Bên cạnh đó, tăng cường đào tạo ứng dụng công nghệ thông tin cho đội ngũ giảng viên thông qua việc mời các hội nghề nghiệp phối hợp với các doanh nghiệp tổ chức các khóa học về mô hình hóa thông tin, quản lý thông tin và bảo mật thông tin. Đồng thời cần chủ động và nhanh chóng đưa chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) vào chương trình đào tạo một cách rộng rãi để người học tăng dần các cấp độ hiểu, vận dụng, phân tích, tổng hợp và đánh giá thông qua các tình huống;

Thứ hai: Cần đa dạng hóa các hình thức tuyên sinh, giới thiệu hình ảnh, thông tin về các trường đào tạo chuyên ngành kế toán, đặc biệt chú trọng nhấn mạnh đến tầm quan trọng của nghề kế toán trong điều kiện công nghệ số và hội nhập quốc tế đến các bậc phụ huynh, học sinh để họ dễ dàng định hướng khi chọn ngành nghề theo học.

Thứ ba: Các trường đại học cần chủ động đổi mới quá trình đào tạo, giảm bớt tính hàn lâm, lý thuyết thuần túy trong chương trình đào tạo, tăng cường thực hành cho sinh viên ngành kế toán. Mạnh dạn đầu tư công nghệ giúp sinh viên có điều kiện tìm hiểu, thực hành để có kinh nghiệm về ứng dụng của trí tuệ nhân tạo, điện toán đám mây, dữ liệu lớn, máy học vào trong ngành nghề của mình để thích nghi và ứng phó với sự phát triển của cách mạng công nghệ 4.0; giúp người học có được các kiến thức về những tác động xã hội tiềm ẩn của hệ thống tự động hóa và cách thức giải quyết các vấn đề này bởi trí tuệ nhân tạo không thể thay thế hoàn toàn cho con người, nhưng sẽ đặt ra yêu cầu cao hơn trong lĩnh vực kế toán như: xử lý bằng máy tính, bảo mật thông tin, phân tích dữ liệu... Xây dựng chương trình đào tạo với tiêu chuẩn đầu ra đạt yêu cầu về kiến thức chuyên môn, kỹ năng sử dụng công nghệ liên quan đến tài chính, kế toán và đạo đức nghề nghiệp hướng tới tuân thủ các Chuẩn mực đào tạo quốc tế là mục tiêu mà các trường đào tạo kế toán ở Việt Nam đã và đang hướng tới.

Thứ tư: Cần hướng người học đến những tình huống xử lý nghiệp vụ liên quan đến việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp nhằm mục tiêu đào tạo người kế toán đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế; Bên cạnh việc được đào tạo về chuyên môn các cơ sở đào tạo giúp kế toán viên được thực hành đạo đức nghề nghiệp của mình và nâng cao đạo đức nghề nghiệp cho chính bản thân họ ngay khi còn là sinh viên, nhà trường nên thiết kế một chương trình thực hành đạo đức nghề nghiệp trong kế toán – kiểm toán. Chương trình này nên được thiết kế với phần lý thuyết chung về các mối đe dọa mang tính công nghệ đối với kế toán, các chuẩn mực đạo đức, hướng giải quyết chung và có thiết kế các tình huống thực tế cho sinh viên tập dượt.

Thứ năm: Chúng ta cần phải từng bước thay thế chế độ xử lý số liệu theo hướng thủ công mà thay vào đó là những kỹ thuật tiên tiến hiện đại như việc sử dụng những mô hình kế toán ảo và việc áp dụng mô hình này sẽ mang lại hiệu quả công việc cao và đỡ rất nhiều chi phí và thực hiện một cách nhanh chóng. Tăng cường giảng dạy kỹ năng khác như ngoại

ngữ, tin học và các kỹ năng sống cho sinh viên. Mặt khác, các trường đào tạo kế toán cần nâng cao tính thực hành cho sinh viên thông qua việc liên kết với doanh nghiệp, tạo môi trường thuận lợi cho sinh viên khi đến tìm hiểu thực tế công tác kế toán ở đơn vị bởi khi gắn giảng dạy với thực tiễn sẽ giúp sinh viên ngành Kế toán tự tin hơn khi tiếp cận với thực tế sau này. Bên cạnh đó người học cần được đào tạo, trang bị và rèn luyện các kỹ năng tổ chức, quản trị thông tin, quản trị mạng, kỹ năng phân tích đánh giá, dự báo, năng lực tư vấn, kỹ năng khai thác, vận hành mạng, sử dụng thông tin và bảo mật thông tin, đặc biệt là thông tin kinh tế, tài chính do kế toán cung cấp.

Thứ sáu, Công nghệ AI tạo ra các bài giảng, bài nghiên cứu theo yêu cầu của người học, người nghiên cứu, và từ đó các cơ sở đào tạo về kế toán cần đưa công nghệ AI vào quá trình đào tạo và hơn thế nữa công nghệ AI còn kiểm soát quá trình hoạt động, hành nghề của người kế toán sau khi được đào tạo.

Kết luận:

Trí tuệ nhân tạo không thể thay thế hoàn toàn cho con người nhưng sẽ đặt ra yêu cầu cao hơn trong lĩnh vực kế toán. Nghề kế toán ở Việt Nam đã đang và sẽ tiếp tục đóng vai trò quan trọng cho nền kinh tế hội nhập và ứng phó hiệu quả với những tác động của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0, để có được nguồn nhân lực chất lượng cao đáp ứng được nhu cầu của thị trường trong nước và quốc tế công tác đào tạo kế toán cần phải được chủ động đổi mới nhằm tạo ra nguồn nhân lực kế toán đầy đủ phẩm chất đạo đức nghề, năng lực chuyên môn, kỹ năng làm việc tốt.

Tài liệu tham khảo

- 1/ <https://khoahoc.tv/tri-tue-nhan-tao-la-gi-ai-artificial-intelligence-la-gi-80106>
- 2/ "Tiềm năng và tương lai của AI," Trí tuệ nhân tạo, Ngày xuất bản: 19/01/2020, URL:<https://trituenhantao.io/suu-tam/suu-tam-tri-tue-nhan-tao-la-gi-tiem-nang-va-tuong-lai-cua-ai/>
- 4/<https://duhocinec.com/tai-sao-tri-tue-nhan-tao-ai-se-thay-doi-the-gioi-trong-tuong-lai/>
- 5 /tapchitaichinh.vn/tai-chinh-quoc-te/ke-toan-vien-va-tri-tue-nhan-tao-thich-ung-voi-tuong-lai-ky-thuat-so-303364.html
- 6/ <http://m.baokiemtoannhanuoc.vn/kiem-toan-trong-nuoc/tri-tue-nhan-tao-se-dat-ra-yeu-cau-cao-hon-cho-linh-vuc-ke-toan-kiem-toan-140369>
- 7/ Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia “*Kế toán – Kiểm toán Việt Nam trong bối cảnh cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 – Cơ hội và thách thức*” tháng 11 năm 2019 tại trường Đại học Thương mại.

KẾ TOÁN ĐIỀU TRA VÀ SỰ CẦN THIẾT NGHIÊN CỨU VỀ KẾ TOÁN ĐIỀU TRA

Ths. Trần Ngọc Diệp – BM Kế toán quản trị

Abstract:

The recent wave of corporate fraudulent financial reporting has prompted global actions for reforms in accounting and auditing standard-setting. The integration of accounting, auditing and investigative skills creates the specialty, known as forensic accounting. In fact, Forensic is a specific practice accounting area that describes engagements, which result from actual or anticipated disputes or litigation. Because forensic accounting is relatively a new area of study, a series of working definitions and sharing of corporate experiences should be undertaken and encouraged to ensure a common understanding. This paper presents a set of acceptable definitions of forensic accounting, the importance and motivates to research for this special field.

Key words: forensic accounting, fraud, auditing, forensics.

Mở đầu:

Gian lận trong công bố thông tin trên báo cáo tài chính là một trong những chủ đề thời sự hiện nay, đặc biệt sau sự kiện hàng loạt các công ty hàng đầu trên thế giới bị phá sản vào đầu thế kỷ 21, có thể kể ra rất nhiều như: Lucent, Rite Aid, Waste Management, Micro Strategy, Raytheon, Sunbeam, Enron, Worldcom, Global Crossing, Adelphia, Qwest... Nhà quản lý cao cấp gồm cả giám đốc điều hành, kế toán trưởng và công ty kiểm toán của những công ty này đều bị cho rằng đã tham gia vào việc chế biến số liệu đưa đến báo cáo tài chính gian lận. Việc phát sinh gian lận trên báo cáo tài chính ở những công ty có tầm vóc lớn đã làm phát sinh sự quan tâm ngày càng nhiều về tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính cũng như những lo ngại về chất lượng công việc kiểm toán, kế toán. Trong bối cảnh đó, khái niệm kế toán điều tra được đưa ra nhằm kết nối các ngành kế toán, kiểm toán và các cơ quan pháp luật nhằm mục đích phát hiện và ngăn ngừa gian lận trong kế toán. Bài báo này sẽ trình bày khái quát một số nội dung về kế toán điều tra và sự cần thiết phải nghiên cứu về kế toán điều tra tại Việt Nam.

Từ khóa: kế toán điều tra, gian lận, kiểm toán, điều tra.

1. Tổng quan một số vấn đề lý luận về Kế toán điều tra.

KTĐT (KTĐT) là một lĩnh vực kế toán mới được hình thành từ các nước phát triển phương tây nhằm đáp ứng sự phát triển của kinh tế thị trường và sự hoàn thiện dần của hệ thống pháp lý. Công việc KTĐT được một bên thứ ba độc lập thực hiện, bao gồm các thủ

tục và phương pháp để kiểm tra, tính toán, phân tích các vấn đề quản lý và tài chính, các thiệt hại kinh tế, hoặc các vấn đề pháp lý liên quan đến mâu thuẫn lợi ích giữa các nhà quản lý, và phát hành báo cáo KTĐT làm bằng chứng chuyên môn trước tòa án hoặc tư vấn doanh nghiệp. KTĐT ra đời như một sản phẩm của sự thay đổi môi trường kinh tế xã hội và xuất hiện khi sự phát triển của các chuyên ngành kế toán đến nút cổ chai.

1.1 Quá trình hình thành và phát triển của Kế toán điều tra.

Theo Crumbley (2001), KTĐT bắt nguồn từ công việc giám định bằng chứng trước tòa (Expert Witnessing). Bằng chứng đầu tiên về dịch vụ KTĐT xuất hiện vào năm 1817 trong phiên xét xử Meyer v. Sefton tại Canada, Tòa án đã trả phí một kế toán viên để làm nhân chứng xác nhận giá trị bất động sản. Đến năm 1824, tại Glasgow, Scotland, kế toán viên James McClelland đã đưa ra thông báo quảng cáo về dịch vụ hỗ trợ trong các vụ án trọng tài liên quan đến tài chính. Đây là những hình thái đầu tiên của dịch KTĐT.

Thuật ngữ “Forensic Accounting” lần đầu tiên được đề cập đến trong một bài báo của Maurice E. Peloubet vào năm 1946. Theo Peloubet (1946), KTĐT bao gồm điều tra thu thập bằng chứng về gian lận, xác định thiệt hại do gian lận gây ra, cuối cùng là giải trình kết quả tại tòa án.

Sự quan tâm đến KTĐT lan rộng tại Bắc Mỹ, và Anh vào đầu thế kỷ XX. Một trong những tổ chức đầu tiên sử dụng dịch vụ của KTĐT là Sở Thuế vụ Mỹ IRS. Trong những năm gần đây, các tổ chức tài chính, cơ quan cảnh sát và cơ quan quản lý tại các quốc gia như Mỹ, Canada, Latvia... đã liên tục gia tăng việc sử dụng các giám định viên gian lận và kế toán viên điều tra. Sự gia tăng tội phạm cổ cồn trắng và những khó khăn mà các cơ quan thực thi pháp luật phải đối mặt trong việc phát hiện gian lận cũng đã góp phần vào sự phát triển của KTĐT. Sarbanes-Oxley năm 2002 đặt ra các yêu cầu chính cho kế toán, quản lý và kiểm toán viên, và mở ra một lĩnh vực điều tra hoàn toàn mới cho KTĐT (Dreyer, 2014). Nhiều công ty kế toán tin rằng thị trường này đủ lớn để hỗ trợ một đơn vị độc lập dành riêng cho KTĐT (Oyedokun, 2017). Đến giờ tất cả các công ty kế toán lớn như KPMG, Deloitte, PWC, EY, DBO ...đều có bộ phận KTĐT (Ozkul và Pamukcu, 2012). KTĐT tại Bắc Mỹ và một số quốc gia khác đã trở thành một dịch vụ kế toán được công nhận và mang lại nhiều lợi ích cho thị trường và xã hội.

1.2 Khái niệm của Kế toán điều tra

Các công trình nghiên cứu liên quan đến KTĐT ngày càng nhiều và các tác giả cũng đề cập đến khái niệm về KTĐT với nhiều cách tiếp cận.

- “Forensic” là một tính từ, chỉ các vấn đề liên quan đến điều tra pháp lý. Forensics hay Forensic Science chỉ khoa học điều tra nói chung, xuất phát từ lĩnh vực điều tra pháp y từ thế kỉ 18, sau đó mở rộng ra nhiều lĩnh vực khác; có mục đích chính là cung cấp thông

tin phục vụ mục đích điều tra. Forensic Accounting - KTĐT là kế toán phục vụ cho việc cung cấp thông tin kế toán phục vụ điều tra. Mục tiêu cốt lõi của KTĐT là phát hiện, khai thác, tài liệu hóa và đưa ra kết luận về dữ liệu kế toán thu thập được, cung cấp cho các đối tượng sử dụng thông tin là tòa án hoặc các đối tượng khác. (Crumbley, Heitger, & Smith, 2005), (Singleton and Singleton, 2010),

Theo Apostolou, Hassell, và Webber (2000) KTĐT là sự kết hợp chuyên môn kế toán, kiểm toán và các kỹ năng điều tra để hỗ trợ các vấn đề pháp lý. Đây là một lĩnh vực chuyên ngành kế toán nhằm cam kết xác định kết quả các vụ tranh chấp, kiện tụng thực tế hoặc dự kiến. KTĐT có thể, do đó, được xem như là một lĩnh vực của kế toán, kết hợp với mục đích pháp lý và cung cấp mức độ đảm bảo cao nhất.

Theo Hopwood, (2008) KTĐT là việc vận dụng kỹ năng điều tra và phân tích để giải quyết các vấn đề tài chính theo yêu cầu của tòa án, KTĐT là dịch vụ kết hợp công việc của kế toán viên, kiểm toán viên truyền thống và đại diện ủy quyền trước pháp luật.

KTĐT là một loại hình kế toán đặc biệt, cung cấp báo cáo làm cơ sở giải quyết các tranh luận trước tòa án. KTĐT không thực hiện hoạt động hạch toán nợ - có truyền thống, mà cung cấp thông tin phân tích về dữ liệu kế toán, phù hợp để giải quyết các tranh chấp (Wallace, 1991), (Mohammed, 2008).

Oyedokun (2013) cho rằng KTĐT là vận dụng nguyên tắc và phương pháp kế toán để điều tra gian lận, cung cấp các kết quả có thể sử dụng cho tòa án. Năm 2018, tác giả này đã thay đổi khái niệm của chính mình thông qua mở rộng phạm vi của KTĐT, theo đó, KTĐT là việc sử dụng nguyên tắc, phương pháp kế toán, thủ tục kiểm toán để phát hiện, ngăn ngừa gian lận và tội phạm kinh tế, có thể được sử dụng làm bằng chứng trước tòa án.

1.3 Vai trò của KTĐT

Các nghiên cứu có sự thống nhất về vai trò của KTĐT, thể hiện qua chức năng Hỗ trợ pháp lý và Điều tra kế toán.

Hỗ trợ pháp lý (Litigation Support): là sự hỗ trợ chuyên môn kế toán trong các vấn đề liên quan đến pháp lý. Nó chủ yếu liên quan đến việc định lượng giá trị thiệt hại và tư vấn các vấn đề kế toán, làm bằng chứng trước Tòa án.

Điều tra kế toán (Investigative Accounting): là việc tìm kiếm bằng chứng xác định thủ phạm như điều tra biển thủ tài sản của nhân viên, hoặc tìm kiếm bằng chứng làm cơ sở bồi thường thiệt hại như bồi thường bảo hiểm, bồi thường tai nạn lao động...

Tại các nước KTĐT đã được công nhận là một phân hệ kế toán đặc biệt như Mỹ, Úc, Latvia,...các nhà nghiên cứu quan tâm đến chương trình đào tạo KTĐT, hoàn thiện quy trình hoạt động của KTĐT, tiêu chuẩn cấp chứng chỉ kế toán viên điều tra cũng như đo

lượng mức độ ảnh hưởng của KTĐT đến gian lận, tham nhũng và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.... Còn tại các nước mà KTĐT đang trong giai đoạn hình thành, các nhà nghiên cứu chủ yếu quan tâm đến kinh nghiệm tổ chức KTĐT, nhu cầu KTĐT, nhân tố ảnh hưởng đến hình thành và phát triển KTĐT. Tại Việt Nam, KTĐT là một khái niệm mới, cần nghiên cứu về mức độ nhận biết, nhu cầu vận dụng và mức độ hình thành tại Việt Nam.

1.4 Nhiệm vụ của kế toán điều tra

Kế toán điều tra là dịch vụ được thực hiện theo yêu cầu từ khách hàng. Khách hàng của kế toán điều tra có thể là các cá nhân, doanh nghiệp hoặc các cơ quan pháp luật. Kế toán điều tra được sử dụng trong các trường hợp như đo lường thiệt hại kinh tế của các tổ chức trong trường hợp tái cơ cấu, xảy ra tranh chấp hay kiện tụng, định giá tài sản, đo lường thiệt hại của các cá nhân trong các trường hợp tranh chấp như ly hôn, bảo hiểm... và điều tra thủ phạm theo yêu cầu của tòa án. Tùy theo yêu cầu của khách hàng, kế toán điều tra sẽ thực hiện các nhiệm vụ khác nhau. Nhìn chung, kế toán điều tra thực hiện các nhiệm vụ sau:

+ Thực hiện điều tra về vấn đề kế toán theo yêu cầu của khách hàng, phục vụ cho việc giải quyết các tranh chấp của cá nhân, tổ chức hay hỗ trợ pháp lý trước tòa. Điều tra được thực hiện thông qua việc lập kế hoạch điều tra, tổ chức điều tra và đưa ra báo cáo điều tra dựa trên các bằng chứng thu thập được.

+ Phân tích dữ liệu điều tra, hỗ trợ xử lý hậu quả, tư vấn điều chỉnh các vấn đề về kế toán trong phạm vi của mình.

+ Nhận diện, dự đoán các rủi ro, gian lận có thể xảy ra và tư vấn hỗ trợ cách phòng ngừa rủi ro, gian lận đó.

1.5 Quy trình của trong kế toán điều tra

Theo Zysman (2004), Godwind (2015), kế toán điều tra hoạt động theo quy trình gồm các bước như sau:

1. Gặp khách hàng: nắm rõ các thông tin chính xác về khách hàng, xác định các vấn đề cần điều tra và các bên có liên quan.
2. Đưa ra các thỏa thuận: đưa ra các điều khoản rõ ràng trước khi tiến hành hoạt động về các thông tin như phạm vi của dịch vụ kế toán điều tra, khoảng thời gian cần tiến hành điều tra, các nội dung cần điều tra, mục đích điều tra đồng thời thỏa thuận về chi phí thực hiện dịch vụ kế toán điều tra...
3. Điều tra ban đầu: thực hiện điều tra thu thập thông tin ban đầu liên quan đến cuộc điều tra. Thu thập thông tin từ các bằng chứng có sẵn và thông tin từ các cuộc điều tra khác đã hoàn thành có liên quan nếu có. Báo cáo điều tra ban đầu cần chỉ rõ các thông tin còn thiếu, cần bổ sung, chỉ rõ các nghi ngờ và rủi ro có liên quan.

4. Xây dựng kế hoạch: Lập kế hoạch cụ thể để tiến hành điều tra, chỉ rõ phạm vi điều tra, mục đích và phương pháp tiến hành điều tra.
5. Tìm kiếm các bằng chứng có liên quan: Dựa vào kỹ năng kế toán, kiểm toán và điều tra để tiến hành tìm kiếm, phát hiện các bằng chứng là các chứng từ, sổ sách, nhân chứng... về vấn đề cần điều tra.
6. Phân tích dữ liệu: tùy vào mục đích, nội dung từng cuộc điều tra để tiến hành các nội dung phân tích, có thể bao gồm đo lường thiệt hại kinh tế, thống kê số lượng các giao dịch, đo lường giá trị hiện tại, phân tích hồi quy tuyến tính...
7. Lập báo cáo: trình bày và phân tích tất cả các thông tin liên quan đến vấn đề cần điều tra, các nghi ngờ và rủi ro có liên quan. Báo cáo cũng cần chỉ ra ý kiến của kế toán viên điều tra về việc thông tin cho điều tra đã đủ hay cần bổ sung thêm, có cần tiếp tục điều tra hay không thể tiến hành thêm do các lý do khách quan và chủ quan nếu có.

2. Sự cần thiết phải nghiên cứu về kế toán điều tra tại Việt Nam

Thứ nhất, cần phát triển kế toán điều tra để tăng cường phát hiện và kiến nghị xử lý gian lận trong kế toán. Cùng với sự phát triển của kinh tế thị trường, gian lận trong công tác hạch toán và lập báo cáo kế toán nhằm trục lợi cho các cá nhân, tổ chức ngày càng gia tăng. Mặt khác, nội dung nghiệp vụ kế toán ngày càng phức tạp, do đó việc rà soát, tìm kiếm và phân tích các hành vi vi phạm đòi hỏi người thực hiện phải có am hiểu về kế toán, kiểm toán đồng thời biết vận dụng các phương pháp, kỹ thuật điều tra. Xét từ khía cạnh kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán nhấn mạnh việc đảm bảo báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, do đó tập trung thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán trong phạm vi và nội dung vừa đủ để phát hiện các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính (không quan tâm đến bản chất, nguồn gốc của sai sót). Mặt khác, kế toán điều tra tổ chức điều tra theo yêu cầu của khách hàng, tập trung giải quyết vấn đề cụ thể dựa trên các bằng chứng, tìm hiểu ai, cái gì, khi nào, ở đâu, cách thức cũng như động cơ sai sót, gian lận xảy ra hay có thể xảy ra, từ đó tư vấn cách khắc phục và ngăn chặn các hành vi tương tự diễn ra. Kế toán điều tra là sự kết nối giữa kế toán, kiểm toán và điều tra, kết hợp các lý luận, phương pháp và kỹ thuật của cả ba lĩnh vực, là công cụ hữu hiệu để điều tra gian lận trong kế toán.

Thứ hai, cần nghiên cứu và phát triển kế toán điều tra để hoàn thiện và đa dạng hóa các chuyên ngành kế toán. Kế toán điều tra đã và đang được nghiên cứu và tổ chức vận dụng tại nhiều quốc gia. Các quốc gia như Canada, Hoa Kỳ, Úc... đã thừa nhận kế toán điều tra là một nghề nghiệp, xây dựng và ban hành các quy định cụ thể về nội dung kế toán điều tra cũng như các tiêu chuẩn hành nghề của kế toán viên điều tra. Môn học về kế toán điều tra cũng được đưa vào chương trình đào tạo tại các trường đại học và các tổ chức nghề

ng nghiệp kế toán kiểm toán quốc tế. Mặt khác, theo Chiến lược kế toán, kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 được Chính phủ phê duyệt theo Quyết định số 480/QĐ-TTG ngày 18/03/2013 đã chỉ rõ, Việt Nam sẽ phát triển mạnh mẽ thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán, tăng nhanh số lượng doanh nghiệp dịch vụ kế toán - kiểm toán và số lượng kiểm toán viên, kế toán viên hành nghề; Mở rộng thị trường dịch vụ kế toán - kiểm toán trong và ngoài nước; Nâng cao chất lượng dịch vụ kế toán - kiểm toán; đa dạng hóa các sản phẩm dịch vụ kế toán - kiểm toán đáp ứng yêu cầu quản lý của nền kinh tế quốc dân. Do đó, kế toán điều tra, với tư cách là một phân nhánh của kế toán, cần được đưa vào nghiên cứu, xem xét định hướng để tổ chức vận dụng trong bối cảnh Việt Nam.

Thứ ba, thông tin về kế toán điều tra tại Việt Nam còn rất ít. Khái niệm kế toán điều tra không được đề cập trong các văn bản về kế toán, kiểm toán. Số lượng các công trình nghiên cứu, các bài báo về chủ đề này cũng rất nhỏ: có duy nhất một đề tài thạc sĩ về đề tài này đã được công bố, chưa có giáo trình chuyên ngành nào đề cập cụ thể đến kế toán điều tra. Đây là một khoảng trống trong nghiên cứu của kế toán. Do đó, cần phải dành nhiều sự quan tâm cho nghiên cứu về kế toán điều tra, đáp ứng nhu cầu xã hội về ngành nghề kế toán, kiểm toán.

3. Kết luận

Tác giả đã trình bày khái quát về quá trình hình thành và phát triển, vai trò và quy trình hoạt động của kế toán điều tra. Kế toán điều tra là sự kết hợp giữa kế toán, kiểm toán và các phương pháp điều tra nhằm giải quyết một vấn đề tài chính cụ thể trong phạm vi kế toán, nội dung của kế toán điều tra nhằm cung cấp dịch vụ điều tra kế toán hoặc hỗ trợ pháp lý trước tòa.

Xuất phát từ vai trò quan trọng và nhu cầu từ thị trường cũng như nhu cầu trong nghiên cứu, cần thiết phải đẩy mạnh các nghiên cứu nhằm xem xét, định hướng việc phát triển và vận dụng kế toán điều tra trong bối cảnh Việt Nam. Việc nghiên cứu nội dung của KTĐT, phân tích sự hữu dụng của KTĐT, xác định nhu cầu về vận dụng KTĐT và khả năng tương thích của dịch vụ này với Việt Nam là điều cần thiết. Nhu cầu về vận dụng KTĐT không phải là nhu cầu hình thành nghề KTĐT trên thị trường ngay tại bối cảnh kinh tế xã hội này mà nhu cầu nghiên cứu về một nội dung mới, các phương pháp kỹ thuật mới của kế toán quốc tế, xem xét khả năng áp dụng tại thị trường Việt Nam; sau đó mới mở rộng nghiên cứu đến việc xã hội hóa dịch vụ KTĐT.

Tài liệu tham khảo

A. Danh mục tài liệu tiếng Việt

1. Nguyễn Đình Hựu, 2005. Cơ sở lý luận và thực tiễn áp dụng kiểm toán điều tra trong điều kiện hiện nay của Kiểm toán Nhà nước. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ. Kiểm toán Nhà nước, 2005.

2. Nguyễn Thị Hải Vân, 2015, Luận văn thạc sĩ : Định hướng phát triển kế toán điều tra tại Việt Nam, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.

3. Trần Khánh Lâm, 2011. Luận văn tiến sĩ: Xây dựng cơ chế kiểm soát chất lượng cho hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam. Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.

B. Danh mục tài liệu tiếng Anh

1. AICPA (2009). Characteristics and Skills of the Forensic Accountant. [pdf]. <<http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/DownloadableDocuments/ForensicAccountingResearchWhitePaper.pdf>>

2. Apostolou, Hassell, and S.A. Webber (2000): "Forensic Expert Classification of Management Fraud Risk Factors," Journal of Forensic Accounting, Vol. I, 181-192.

3. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2014). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2014 Global Fraud Study. [pdf]. <<http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>>.

4. Arokiasamy, L., & Cristal-Lee.S. (2009). Forensic accounting: Public acceptance towards occurrence of fraud detection. International Journal of Business and Management.Pp.145-160

5. Crumbley, L.D. (2001). Forensic Accounting Older Than You Think.Journal of Forensic Accounting; Vol. 2; RT. Edwards.

6. Efiog (2012). Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies - Nigeria as a Case Study. International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 4; February 2012.

7. Grippò, F.I and Ibex, IW. (2003). "Introduction to Forensic Accounting". The National Public Accountant; Washington.

8. Godwin Enmauel (2015), Approach to Forensic Accounting and Forensic Audit, SSKN journal, January 2015.

9. Fraud Forensic Audit Approach:<http://www.cpajerseycitynj.com/forensic-audit-approach.html>

10. Okoye & Akenbor (2009). Forensic Accounting in Developing Economics: Problems and Prospects. The University: Advanced Research Journal ISSN: 1119 –8125, Issue 1, July – Sept 2009.

11. Ozkul, F.U. and Pamukcu, A. (2012), “Fraud Detection and Forensic Accounting,” Emerging Fraud, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, Volume 35, pp. 19-41.

12. Xianghua Hao (2010). Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China. International Journal of Business and Management Vol. 5, No. 5; May 2010.

PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ TRỰC TIẾP

TS. Nguyễn Thu Hoài – BM Kế toán tài chính

Ths. Mai Thị Bích Ngọc – BM Kế toán tài chính

TÓM TẮT

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (BCLCTT) là Báo cáo tài chính tổng hợp cung cấp thông tin về sự hình thành và sử dụng các luồng tiền trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. BCLCTT cung cấp các thông tin hữu ích giúp cho các nhà quản lý, nhà cho vay, nhà đầu tư xác định được lượng tiền mang lại từ các hoạt động trong kỳ của doanh nghiệp và dự đoán các dòng tiền trong tương lai; đánh giá khả năng thanh toán nợ gốc vay, lãi vay và khả năng trả cổ tức bằng tiền; chỉ ra mối quan hệ giữa lãi lỗ và việc thay đổi tiền của doanh nghiệp; là công cụ lập kế hoạch ngân sách... Tuy vậy BCLCTT và phương pháp lập BCLCTT luôn là vấn đề phức tạp đặc biệt là các doanh nghiệp gặp vô vàn khó khăn khi lập BCLCTT theo phương pháp trực tiếp (phương pháp mà được Chuẩn mực kế toán quốc tế khuyến khích sử dụng) theo quy định của thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BTC vì kế toán phải nhập số liệu thủ công trên các sổ kế toán tiền, sổ kế toán chi tiết có liên quan... Trong bài viết này, chúng tôi tập trung vào việc làm rõ cách lập BCLCTT theo phương pháp trực tiếp nhưng không bằng cách nhập số liệu trên các sổ kế toán tiền, các sổ kế toán có liên quan... mà bằng cách điều chỉnh các khoản doanh thu, giá vốn, các khoản mục khác trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQKD) từ cơ sở dồn tích sang các dòng tiền thu chi của BCLCTT. Với cách này kế toán chỉ cần căn cứ vào số liệu trên BCKQKD, Bảng cân đối kế toán (BCĐKT) và thiết kế các tài khoản chi tiết để phân biệt các loại hoạt động trên BCLCTT là có thể lập được BCLCTT một cách tự động.

TỪ KHÓA: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, phương pháp trực tiếp, trực tiếp có điều chỉnh, Báo cáo kết quả kinh doanh, tài khoản kế toán.

1. MỞ ĐẦU

BCLCTT khi sử dụng, kết hợp với các phần còn lại của Báo cáo tài chính giúp cho người đọc Báo cáo tài chính đánh giá và dự đoán được một cách toàn diện tình hình tài chính của doanh nghiệp trong tương lai. Tuy vậy, hiện nay tại Việt Nam các doanh nghiệp đang kế toán theo hệ thống tài khoản ban hành theo thông tư thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BTC- hệ thống tài khoản được xây dựng theo cơ sở kế toán dồn tích dẫn đến những khó khăn nhất định cho doanh nghiệp trong việc nhập số liệu để lập BCLCTT theo cả phương pháp trực tiếp và gián tiếp. Với mục đích là có thể thiết kế phần mềm để tự động hóa việc lập BCLCTT, bài viết đi sâu vào cách lập BCLCTT trực tiếp bằng cách

điều chỉnh từ các chỉ tiêu doanh thu, chi phí của Báo cáo kết quả kinh doanh kết hợp với số liệu của Bảng cân đối kế toán và thiết kế hệ thống tài khoản kế toán chi tiết.

2. NỘI DUNG

2.1 Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và các phương pháp lập BCLCTT

BCLCTT là một bộ phận hợp thành của Báo cáo tài chính phản ánh các luồng tiền vào (luồng tiền thu) và luồng tiền ra (luồng tiền chi) của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Các luồng tiền thu và luồng tiền chi của doanh nghiệp bao gồm tiền và các khoản tương đương tiền, không bao gồm chuyển dịch nội bộ giữa các khoản tiền và tương đương tiền trong doanh nghiệp.

BCLCTT phản ánh các luồng tiền vào và luồng tiền ra phát sinh trong kỳ của doanh nghiệp theo ba loại hoạt động là hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, trong đó:

- Hoạt động kinh doanh: Là các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là các hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính.

- Hoạt động đầu tư: Là các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền.

- Hoạt động tài chính: Là các hoạt động tạo ra các thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp.

Theo đoạn 19, VAS 24 “*Doanh nghiệp phải báo cáo các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo một trong hai phương pháp sau:*

(a) Phương pháp trực tiếp: Theo phương pháp này các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền vào và các luồng tiền ra được trình bày trên báo cáo và được xác định theo một trong 2 cách sau đây:

- Phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

- Điều chỉnh doanh thu, giá vốn hàng bán và các khoản mục khác trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho:

+ Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;

+ Các khoản mục không phải bằng tiền khác;

+ Các luồng tiền liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

(b) Phương pháp gián tiếp: Các chỉ tiêu về luồng tiền được xác định trên cơ sở lấy tổng lợi nhuận trước thuế và điều chỉnh cho các khoản doanh thu, chi phí không phải bằng tiền; lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện; tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp; các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh (trừ thuế thu nhập và các khoản phải nộp khác sau thuế thu nhập doanh nghiệp); lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

Đồng thời, theo đoạn số 19 của Chuẩn mực kế toán quốc tế số 7- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, “Doanh nghiệp được khuyến khích trình bày lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh sử dụng phương pháp trực tiếp. Phương pháp trực tiếp cung cấp thông tin hữu ích hơn trong việc ước tính luồng tiền trong tương lai mà phương pháp gián tiếp không cung cấp được”.

Như vậy, theo VAS 24 việc lập BCLCTT theo phương pháp trực tiếp có thể thực hiện theo hai cách: cách thứ nhất là thực hiện phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán để ghi vào các chỉ tiêu tương ứng và cách thứ hai là xác định các khoản thu, chi thông qua việc điều chỉnh các chỉ tiêu doanh thu, giá vốn và các khoản mục khác của BCKQHĐKD. Và hiện nay thông tư 200/2014/TT-BTC đang hướng dẫn các doanh nghiệp lập BCLCTT trực tiếp theo cách thứ nhất là phân tích, tổng hợp số liệu để ghi vào các dòng tiền thu, chi tương ứng với từng loại hoạt động dẫn đến khó khăn cho kế toán trong việc nhật số liệu thủ công từ sổ kế toán tiền và các sổ kế toán có liên quan... đặc biệt là tại các doanh nghiệp lớn, hàng ngày có nhiều khoản thu, chi phát sinh. Do vậy, để khắc phục nhược điểm của cách thứ nhất, chúng ta nghiên cứu cách lập thứ hai với BCLCTT trực tiếp và gọi là cách lập “trực tiếp có điều chỉnh” từ đó làm rõ việc thiết kế hệ thống tài khoản cũng như việc tổng hợp số liệu để ghi vào các chỉ tiêu thu, chi của hoạt động kinh doanh.

2.2 Lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trực tiếp có điều chỉnh

BCLCTT theo phương pháp trực tiếp hay phương pháp gián tiếp chỉ khác nhau ở cách xác định lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh, còn lưu chuyển tiền thuần của hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính là giống nhau. Với phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh được lập thông qua các chỉ tiêu:

2.2.1 Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác: chỉ tiêu này là tổng số tiền đã thu (tổng giá thanh toán) trong kỳ do bán hàng hóa, thành phẩm, cung cấp dịch vụ, tiền bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản doanh thu khác (như bán chứng khoán kinh doanh) kể cả các khoản tiền đã thu từ nợ phải thu từ việc bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ kỳ trước và số tiền ứng trước của người mua hàng hóa, thành phẩm, dịch vụ

bao gồm tiền thu từ bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác, trong đó:

(a) Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ

Tiền thu từ bán hàng, dịch vụ	=	Doanh thu bán hàng và CCDV trong kỳ	+	Thuế GTGT đầu ra từ bán hàng trong kỳ	+	Các khoản phải thu thương mại đầu kỳ	-	Các khoản phải thu thương mại cuối kỳ
-------------------------------	---	-------------------------------------	---	---------------------------------------	---	--------------------------------------	---	---------------------------------------

Trường hợp người mua trả tiền trước thì tiền thu từ bán hàng, dịch vụ phải được cộng thêm số tiền người mua trả trước (=Số dư cuối kỳ người mua trả tiền trước-Số dư đầu kỳ người mua trả tiền trước)

- Doanh thu bán hàng, dịch vụ trong kỳ là số tiền bán sản phẩm, hàng hóa dịch vụ trong kỳ không bao gồm thuế GTGT đầu ra, bao gồm cả doanh thu thu tiền ngay và doanh thu bán chịu, lấy số liệu là lũy kế Số phát sinh Có của TK 511 trong kỳ báo cáo.

- Thuế GTGT đầu ra từ bán hàng hóa trong kỳ là thuế GTGT từ bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ không bao gồm thuế GTGT do bán tài sản cố định, bất động sản đầu tư hay bán các khoản đầu tư tài chính, lấy số liệu là số phát sinh Có TK33311(chi tiết thuế GTGT đầu ra của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ)

- Các khoản phải thu thương mại (của khách hàng): là các khoản phải thu từ hoạt động bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ, bao gồm cả thuế GTGT đầu ra từ bán hàng hóa, dịch vụ tạo ra doanh thu; không bao gồm phải thu do bán tài sản cố định, bất động sản đầu tư hay bán các khoản đầu tư tài chính. Các khoản phải thu thương mại đầu kỳ và cuối kỳ là Số dư đầu kỳ và Số dư cuối kỳ của TK 131 (chi tiết cho phải thu bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ)

(b) Tiền thu từ doanh thu khác đó là thu từ bán chứng khoán kinh doanh

Để xác định được tiền thu từ bán chứng khoán kinh doanh, các khoản phải thu do bán chứng khoán kinh doanh cần được hạch toán thông qua tài khoản TK 131 (Phải thu bán chứng khoán kinh doanh) và căn cứ vào Số phát sinh Có TK 131 (phải thu bán chứng khoán kinh doanh) và phát sinh Nợ TK 112, 111 để ghi vào chỉ tiêu này.

2.2.2 Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ: chỉ tiêu này là tổng số tiền đã trả trong kỳ do mua hàng hóa, dịch vụ, thanh toán các khoản chi phí phục vụ cho sản xuất kinh doanh kể cả số tiền chi mua chứng khoán kinh doanh và số tiền thanh toán các khoản nợ phải trả hoặc ứng trước cho người bán hàng hóa, dịch vụ liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh, bao gồm:

(a) Tiền chi trả cho nhà cung cấp hàng tồn kho

Đối với các doanh nghiệp sản xuất và thương mại, dòng tiền chi về hàng tồn kho (nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa) thường là lớn nhất và cần được kiểm soát chặt chẽ. Công thức Tiền chi trả cho nhà cung cấp hàng tồn kho (HTK):

$$\begin{array}{rccclcl} \text{Tiền trả cho} & & \text{Hàng tồn} & & \text{Thuế} & & \text{Các khoản} & & \text{Các khoản} \\ \text{hàng tồn} & = & \text{kho mua} & + & \text{GTGT của} & + & \text{phải trả đầu} & - & \text{phải trả cuối} \\ \text{kho} & & \text{trong kỳ} & & \text{hàng tồn} & & \text{kỳ cho hàng} & & \text{kỳ cho hàng} \\ & & & & \text{kho mua} & & \text{tồn kho} & & \text{tồn kho} \\ & & & & \text{trong kỳ} & & & & \end{array}$$

Trường hợp có trả trước cho người bán hàng tồn kho công thức trên phải cộng thêm tiền trả trước cho nhà cung cấp hàng tồn kho mà chưa nhận hàng (=Số dư cuối kỳ tài khoản trả trước cho người bán hàng tồn kho – Số dư đầu kỳ tài khoản trả trước cho người bán hàng tồn kho)

- Hàng tồn kho mua trong kỳ có thể được tính bằng một số phương pháp khác nhau như:

$$\begin{array}{rccclcl} \text{Hàng tồn} & & \text{Hàng tồn kho} & & \text{Hàng tồn} & & \text{Hàng tồn kho} \\ \text{kho mua} & = & \text{xuất trong kỳ} & + & \text{kho tồn cuối} & - & \text{tồn đầu kỳ} \\ \text{trong kỳ} & & & & \text{kỳ} & & \end{array}$$

+ Hàng tồn kho xuất trong kỳ tùy thuộc vào cách ghi chép của doanh nghiệp để có thể tính toán. Nếu là doanh nghiệp sản xuất có thể lấy từ số phát sinh Nợ TK 621 hoặc là doanh nghiệp thương mại là Số phát sinh Có TK 632.

+ Hàng tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ căn cứ vào số dư của các tài khoản tương ứng.

- Thuế GTGT hàng tồn kho mua trong kỳ được tính theo:

$$\begin{array}{rccclcl} \text{Thuế GTGT hàng tồn kho} & & \text{Hàng tồn kho mua} & & \text{Thuế suất} \\ \text{mua trong kỳ} & = & \text{trong kỳ chịu thuế} & \times & \text{thuế GTGT} \end{array}$$

- Các khoản phải trả người bán là các khoản phải trả do mua hàng hóa, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mà doanh nghiệp chưa trả tiền bất luận là có hóa đơn hay chưa. Các khoản phải trả người bán về mua hàng tồn kho cuối kỳ căn cứ vào Số dư TK 331- Phải trả người bán, Số dư TK 335 (chi tiết mua hàng tồn kho).

(b) Tiền trả cho các chi phí sản xuất chung và chi phí hoạt động không bao gồm chi phí nhân công, chi phí lãi vay, thuế TNDN, được tính theo công thức:

$$\begin{array}{rccclcl} \text{Tiền trả} & & \text{Chi phí} & & \text{CP trả} & & \text{CP phải} & & \text{CP phải} \\ \text{cho các} & = & \text{trả trước} & - & \text{trước} & + & \text{trả đầu} & - & \text{trả cuối kỳ} \\ \text{CPSXC,} & & \text{cuối kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{kỳ (cho} & & \text{(cho SX,} \\ \text{CP HĐ} & & & & & & \text{SX,KD)} & & \text{KD)} \\ & & & & & & & & \end{array}$$

lương, (cho (cho
khấu hao SX,KD) SX,KD)

- Chi phí sản xuất chung và chi phí hoạt động: Là tất cả các chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp trừ đi các chi phí nhân công (được tính riêng), chi phí khấu hao (chi phí khấu hao về bản chất bao gồm cả các khoản chi phí phân bổ của các chi phí trả trước như phân bổ công cụ dụng cụ, phân bổ chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí trước giai đoạn hoạt động). Số liệu lấy Số phát sinh Nợ TK 627, TK 641, TK 642 sau khi trừ đi Số phát sinh Nợ TK 6271, 6411, 6421- Chi phí nhân viên; Số phát sinh Nợ TK 6274, 6414, 6424; trừ đi Số phát sinh Nợ TK 627, 641, 642 đối ứng với phát sinh Có TK 242.

- Chi phí phải trả: là các khoản chi phí sản xuất chung, chi phí hoạt động mà doanh nghiệp đã sử dụng các dịch vụ hàng hóa nhưng chưa trả tiền bất luận là có hóa đơn hay chưa? Kế toán lấy số liệu là Số dư TK 331, Số dư TK 335- phải trả về chi phí sản xuất chung, chi phí hoạt động.

- Chi phí trả trước (cho hoạt động kinh doanh) là các khoản chi phí đã trả tiền trước cho các hoạt động sản xuất kinh doanh mà chưa được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, không bao gồm tiền lãi vay trả trước, không bao gồm chi phí trả trước còn lại chưa phân bổ của chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí công cụ dụng cụ...

2.2.3 Tiền chi trả cho người lao động: chi tiêu này là tổng số tiền đã trả cho người lao động trong kỳ báo cáo về tiền lương, tiền công, phụ cấp, tiền thưởng... do doanh nghiệp đã thanh toán hoặc tạm ứng.

Tiền trả cho nhân viên	=	Chi phí nhân công	-	Các khoản phải trả cho nhân viên cuối kỳ	+	Các khoản phải trả cho nhân viên đầu kỳ
------------------------	---	-------------------	---	--	---	---

- Chi phí nhân công sẽ lấy từ số phát sinh của các TK 622, TK 6271, TK 6411, TK 6421

- Các khoản trả cho người lao động đầu kỳ, cuối kỳ: Số dư đầu kỳ, cuối kỳ của TK 334.

2.2.4 Tiền lãi vay đã trả: là số tiền lãi vay mà doanh nghiệp đã trả trong kỳ cho hoạt động kinh doanh, nó không bao gồm các khoản lãi tiền vay đã trả được vốn hóa vào giá trị tài sản dài hạn.

Tiền lãi vay đã trả	=	Chi phí lãi vay trong kỳ	-	Lãi tiền vay phải trả đầu kỳ	+	Lãi tiền vay phải trả cuối kỳ	+	Chi phí trả trước lãi tiền vay cuối kỳ	-	Chi phí trả trước lãi tiền vay đầu kỳ
---------------------	---	--------------------------	---	------------------------------	---	-------------------------------	---	--	---	---------------------------------------

- Chi phí lãi tiền vay phải trả: là khoản chi phí lãi tiền vay mà doanh nghiệp đã tính vào chi phí lãi vay nhưng chưa trả tiền. Căn cứ vào Sổ dư của TK 335 (chi tiết cho chi phí lãi vay)

- Chi phí trả trước lãi vay: là các khoản lãi vay đã trả trước nhưng chưa được ghi vào chi phí lãi vay. Căn cứ vào sổ dư TK 242 (chi tiết lãi vay)

2.2.5 Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp: tổng số tiền đã nộp thuế TNDN cho Nhà nước trong kỳ báo cáo bao gồm số thuế TNDN đã nộp kỳ này, số còn nợ ký trước nộp trong kỳ này và số thuế TNDN nộp trước (nếu có)

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Thuế TNDN} & & \text{CP thuế} & & \text{Thuế TNDN} & & \text{Thuế TNDN} \\ \text{đã nộp} & = & \text{TNDN hiện} & + & \text{phải nộp đầu} & - & \text{phải nộp cuối} \\ & & \text{hành} & & \text{kỳ} & & \text{kỳ} \end{array}$$

Trường hợp có nộp trước thuế TNDN (nếu có) sẽ phải cộng thêm vào công thức.

2.2.6 Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh: tổng số tiền đã thu từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản tiền đã thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác bao gồm các khoản thu về tiền bồi thường, được phạt, tiền thưởng, thu được hoàn thuế, tiền thu nhận ký cược ký quỹ, tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, thu kinh phí dự án (nếu có), tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ, tiền nhận được ghi tăng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp lên...

Trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh, các khoản thu khác phát sinh không nhiều, chiếm tỷ trọng nhỏ do vậy kế toán có thể lấy số tiền cho từng lần phát sinh trên các tài khoản tương ứng.

2.2.7 Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh: bao gồm tổng số tiền chi cho hoạt động kinh doanh ngoài tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa, dịch vụ, người lao động, trả lãi vay, nộp thuế TNDN bao gồm chi bồi thường, chi bị phạt, chi ký cược ký quỹ, chi nộp các loại thuế (không bao gồm thuế TNDN), tiền nộp các khoản trích theo lương, chi trực tiếp từ Quỹ khen thưởng phúc lợi, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ, chi từ nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án...

Trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh, các khoản chi khác kế toán lấy số liệu cho từng lần phát sinh trên các tài khoản tương ứng.

2.3 Thiết kế hệ thống tài khoản kế toán để lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trực tiếp có điều chỉnh

Với cách lập BCLCTT trực tiếp có điều chỉnh từ các chỉ tiêu của Báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo cơ sở dồn tích sang các dòng tiền thu, chi theo cơ sở tiền của BCLCTT, kế toán cần thiết kế lại hệ thống tài khoản kế toán cho phù hợp. Cụ thể là:

- TK 131 “Phải thu của khách hàng” cần được theo dõi chi tiết riêng: phải thu về tiền bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ; phải thu về bán tài sản cố định và bất động sản đầu tư; phải thu về bán chứng khoán kinh doanh; phải thu về bán các khoản đầu tư tài chính vào công ty con, liên doanh, liên kết, đầu tư khác và các công cụ vốn; phải thu về bán các công cụ nợ.

- TK 331 “Phải trả người bán” phản ánh số tiền phải trả cho người bán về số sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã nhận của người bán nhưng chưa trả tiền bất kể là đã nhận được hóa đơn hay chưa. TK 331-Phải trả người bán cần được theo dõi chi tiết riêng: phải trả người bán về tiền mua hàng tồn kho; phải trả về tiền mua các dịch vụ thuộc chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp; phải trả về mua chứng khoán kinh doanh; phải trả mua các khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác, mua công cụ vốn; phải trả về mua công cụ nợ.

+ TK 242- Chi phí trả trước cần được tách riêng chi phí trả trước về lãi vay; chi phí trả trước bản chất như chi phí khấu hao như chi phí thành lập doanh nghiệp, quảng cáo trước khi đi vào hoạt động, phân bổ công cụ dụng cụ...; chi phí trả trước đã chi tiền trong kỳ nhưng chưa tính vào CPSXKD trong kỳ.

+TK 335-Chi phí phải trả cần được tách riêng chi phí phải trả về lãi vay và chi phí phải trả khác.

Sau khi thiết kế lại hệ thống tài khoản kế toán để phục vụ cho việc tổng hợp số liệu, bằng việc thiết lập các đoạn chương trình để phần mềm kế toán có thể tự động tổng hợp số liệu trình bày trên các chỉ tiêu của BCLCTT theo phương pháp trực tiếp. Theo cách này các dòng thu, chi của BCLCTT được điều chỉnh trực tiếp từ các khoản doanh thu, chi phí từ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và số dư đầu kỳ, cuối kỳ của Bảng cân đối kế toán giúp cho người đọc thấy được mối quan hệ thống nhất giữa các Báo cáo cũng như mối quan hệ giữa các khoản doanh thu, chi phí và dòng tiền lưu chuyển.

KẾT LUẬN

BCLCTT là một bộ phận hợp thành của hệ thống Báo cáo tài chính giúp cho người đọc Báo cáo tài chính đánh giá một cách toàn diện tình hình tài chính của doanh nghiệp, dự đoán khả năng tạo tiền và nhu cầu về tiền của doanh nghiệp trong tương lai cũng như những thay đổi trong tài sản thuần, khả năng thanh khoản và khả năng thanh toán của doanh nghiệp. Với thực tế hiện nay tại Việt Nam, các doanh nghiệp đang thực hiện kế toán theo hệ thống tài khoản ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BTC- được xây dựng nhằm phục vụ cho việc tổng hợp số liệu theo cơ sở dồn tích để lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh dẫn đến những khó khăn nhất định cho doanh nghiệp trong việc nhập số liệu để lập BCLCTT theo cả phương pháp trực tiếp và gián tiếp. Với mong

muốn thiết kế hệ thống tài khoản kế toán chi tiết để phần mềm có thể tự động tổng hợp số liệu lập BCLCTT theo phương pháp trực tiếp (phương pháp được Chuẩn mực kế toán quốc tế khuyến khích sử dụng) bài viết làm rõ cách lập BCLCTT trực tiếp nhưng bằng cách điều chỉnh từ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và các số liệu trên Bảng Cân đối kế toán- cách lập được đề cập tại Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 24 nhưng chưa được hướng dẫn tại thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BTC.

Tài liệu tham khảo

1. *Trần Xuân Nam, Kế toán tài chính, Nhà xuất bản Tài chính, 2015*
2. *Bộ Tài Chính, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 24- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*
3. *Chuẩn mực kế toán quốc tế số 7-Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (IAS 7- Statement of Cash Flows)*

**TĂNG CƯỜNG THỂ CHẾ CHÍNH SÁCH PHÙ HỢP
VỚI VIỆC NÂNG CAO HIỆU QUẢ QUẢN LÝ ĐỐI VỚI KINH TẾ TƯ NHÂN
TRONG ĐIỀU KIỆN HIỆN NAY**

PGS.TS.Trần Văn Hoi – BM Kế toán quản trị

Kinh tế tư nhân là thành phần kinh tế dựa trên chế độ sở hữu tư nhân về tư liệu sản xuất, là bộ phận cấu thành quan trọng của nền kinh tế quốc dân. Phát triển kinh tế tư nhân là vấn đề chiến lược lâu dài trong phát triển nền kinh tế nhiều thành phần định hướng xã hội chủ nghĩa, góp phần quan trọng trong thực hiện thắng lợi nhiệm vụ trung tâm là phát triển kinh tế, công nghiệp hoá, hiện đại hoá, nâng cao nội lực của đất nước trong hội nhập kinh tế quốc tế. Kinh tế tư nhân có vai trò quan trọng, là một trong những động lực của nền kinh tế. Hàng năm, kinh tế tư nhân đóng góp tới 43% GDP và đang tạo ra 12 triệu việc làm. Đóng góp vào tăng thu NSNN cho thấy sự phát triển của kinh tế tư nhân đã phát huy vai trò đối với việc củng cố nền tài chính quốc gia.

***Từ khóa:** Kinh tế tư nhân; động lực quan trọng; hội nhập kinh tế quốc tế; vai trò của kinh tế tư nhân; thể chế chính sách; kinh tế thị trường; tổng sản phẩm nội địa (GDP)*

1.Thể chế chính sách của Đảng và Nhà nước nhằm phát triển kinh tế tư nhân

Trong những năm gần đây, kinh tế tư nhân ở nước ta phát triển khá nhanh và mạnh, trở thành động lực quan trọng trong phát triển kinh tế Việt Nam. Đây là khu vực kinh tế gồm các doanh nghiệp (DN), cơ sở sản xuất kinh doanh không dựa trên sở hữu nhà nước về các yếu tố của quá trình sản xuất, mà thuộc sở hữu tư nhân, tồn tại dưới các hình thức như: DN tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần và các hộ kinh doanh cá thể.

Thực hiện chủ trương của Đảng, Nhà nước đã ban hành nhiều thể chế, chính sách về cải thiện môi trường kinh doanh, tạo điều kiện thuận lợi phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) và các DN thuộc kinh tế tư nhân, như: Luật Đầu tư và Luật Doanh nghiệp; Luật Thuế giá trị gia tăng Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp; Luật Khoa học và Công nghệ, Luật Phá sản, Luật Hải quan, Luật Ngân sách nhà nước, Luật Đầu tư công...; Nghị quyết số 19/NQ-CP năm 2014 và năm 2015 về “*Những nhiệm vụ, giải pháp chủ yếu cải thiện môi trường kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh quốc gia*” ; ... Chính phủ đã ban hành Nghị định số 90/2001/NĐ-CP ngày 23/11/2001 về “*Trợ giúp phát triển DNNVV*”; Quyết định số 236/2006/QĐ-TTg về “*Phê duyệt Kế hoạch phát triển DNNVV 05 năm giai đoạn 2006-2010*”; Nghị định số 56/2009/NĐ-CP ngày 30/6/2009 về “*Trợ giúp phát triển DNNVV*”.

Tại Hội nghị Trung ương 5 khóa XII đã ban hành Nghị quyết số 10-NQ/TW ngày 3/6/2017 về “*Phát triển kinh tế tư nhân trở thành một động lực quan trọng của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa*”, với mục tiêu phát triển kinh tế tư nhân trở thành một động lực quan trọng của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, đưa kinh tế tư nhân phát triển nhanh, bền vững, đa dạng với tốc độ tăng trưởng cao cả về số lượng, quy mô, chất lượng và tỷ trọng trong tổng sản phẩm nội địa (GDP). Nghị quyết được đánh giá là một bước tiến mới, tạo động lực thúc đẩy phát triển cho khu vực kinh tế tư nhân và toàn bộ nền kinh tế.

Mục tiêu cụ thể : Chú trọng nâng cao chất lượng, hiệu quả kinh doanh trong khu vực kinh tế tư nhân. Phân đầu đến năm 2020 có ít nhất 1 triệu DN; đến năm 2025 có hơn 1,5 triệu DN và đến năm 2030, có ít nhất 2 triệu doanh nghiệp. Tốc độ tăng trưởng của kinh tế tư nhân cao hơn tốc độ tăng trưởng chung của nền kinh tế. Phân đầu tăng tỉ trọng đóng góp của khu vực kinh tế tư nhân vào GDP để đến năm 2020 đạt khoảng 50%, năm 2025 khoảng 55%, đến năm 2030 khoảng 60 - 65%. Bình quân giai đoạn 2016 - 2025, năng suất lao động tăng khoảng 4 - 5%/năm. Thu hẹp khoảng cách về trình độ công nghệ, chất lượng nhân lực và năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp tư nhân so với nhóm dẫn đầu ASEAN-4; nhiều DN tư nhân tham gia mạng sản xuất, chuỗi giá trị khu vực và toàn cầu.

Năm 2015, Ban Kinh tế Trung ương đã tổ chức nghiên cứu và xây dựng Báo cáo Chủ trương, chính sách đổi mới, phát triển và nâng cao hiệu quả đối với DNNVV trong điều kiện tái cơ cấu nền kinh tế. Đồng thời, Ban Kinh tế Trung ương đã tổ chức Tọa đàm lấy ý kiến của các chuyên gia, nhà khoa học và một số DNNVV tiếp thu ý kiến đóng góp của các Bộ, ngành trung ương, Hiệp hội (*Bộ Kế hoạch và Đầu tư; Bộ Tài chính; Bộ Công thương; Bộ Giao thông; Bộ Khoa học và Công nghệ; Bộ Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn; Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (VCCI); Hiệp hội DNNVV,...*).

Nghị quyết Đại hội XII của Đảng năm 2016 cũng chỉ rõ: “*Hoàn thiện cơ chế chính sách để tạo thuận lợi phát triển mạnh kinh tế tư nhân ở hầu hết các ngành và lĩnh vực kinh tế, trở thành một động lực quan trọng của nền kinh tế. Hoàn thiện chính sách hỗ trợ phát triển DNNVV, DN khởi nghiệp. Khuyến khích hình thành các tập đoàn kinh tế tư nhân đa sở hữu và tư nhân góp vốn vào các tập đoàn kinh tế nhà nước, kinh tế tư nhân là một động lực quan trọng của nền kinh tế*”.

Về vai trò quan trọng của kinh tế tư nhân mà trong đó lực lượng chủ yếu là các DNNVV đã được đảng ta khẳng định và nhất quán qua các kỳ đại hội (từ đại hội VII đến nay); Đặc biệt từ năm 2002 đã có Nghị quyết Hội nghị lần thứ năm Ban Chấp hành Trung ương Đảng khóa IX số 14-NQ/TW ngày 18/3/2002 về tiếp tục đổi mới cơ chế, chính sách, khuyến khích và tạo điều kiện phát triển kinh tế tư nhân và năm 2010 có Kết luận số 64-KL/TW ngày 9/2/2010 về kết quả kiểm tra tình hình thực hiện Nghị quyết số 14-NQ/TW...

2. Đóng góp của kinh tế tư nhân cho nền kinh tế

Sau hơn 3 năm thực hiện Nghị quyết Trung ương số 10-NQ/TW của Hội nghị lần thứ năm Ban Chấp hành Trung ương Đảng khóa XII về, kinh tế tư nhân bước đầu có sự phát triển mạnh mẽ hơn và từng bước khẳng định vai trò quan trọng của nền kinh tế. Đồng thời có đóng góp lớn vào tăng trưởng kinh tế quốc gia, thu hút lao động và nộp ngân sách nhà nước.

Khu vực kinh tế tư nhân của Việt Nam hiện có khoảng trên 750.000 DN đang tạo ra 12 triệu việc làm, đóng góp tới 43% GDP (so với khu vực kinh tế nhà nước 28,9% GDP và khu vực có vốn đầu tư nước ngoài FDI là 18% GDP; riêng trong lĩnh vực dịch vụ, khu vực tư nhân đóng góp tới 85% GDP). Thành quả đó là quá trình đổi mới tư duy kinh tế của Đảng, là bước đi đúng đắn phù hợp với phát triển nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, là sự vào cuộc quyết liệt của Chính phủ nhằm "cởi trói" về cơ chế, thể chế, tạo điều kiện cho kinh tế tư nhân phát triển. Phát triển kinh tế tư nhân là nhân tố không chỉ bảo đảm cho việc duy trì tốc độ tăng trưởng GDP, tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước mà còn tham gia vào giải quyết hàng loạt những vấn đề xã hội như: Tạo việc làm, xóa đói giảm nghèo, phát triển nguồn nhân lực... Thương hiệu của khu vực tư nhân đã không chỉ được ghi nhận ở thị trường trong nước mà cả ở thị trường khu vực và Quốc tế, đã xuất hiện những Tập đoàn kinh tế tư nhân có quy mô lớn cả về vốn và công nghệ cao.

Điểm tích cực trong 3 năm thực hiện Nghị quyết là tinh thần khởi nghiệp lan tỏa rộng rãi trong xã hội và sự phát triển mạnh mẽ của kinh tế tư nhân trong một số lĩnh vực như: Xây dựng, chế biến, chế tạo, công nghiệp ô tô, hàng không, tài chính, ngân hàng... góp phần không nhỏ trong phát triển thương hiệu quốc gia Việt Nam trong những ngành, lĩnh vực có nhiều tiềm năng, thế mạnh. Xu hướng phát triển các mô hình kinh doanh khởi nghiệp sáng tạo diễn ra sôi động; hiện có hơn 3.000 công ty khởi nghiệp sáng tạo (startup) đang hoạt động, trong đó có nhiều doanh nghiệp thành công.

Khu vực doanh nghiệp tư nhân cũng tạo nhiều việc làm mới; số lượng lao động từ 15 tuổi trở lên đang làm việc trong khu vực kinh tế chiếm đa số lực lượng lao động và ngày càng tăng. Năm 2019, số lao động đang làm việc trong khu vực kinh tế tư nhân chiếm 83,3% tổng số lao động từ 15 tuổi trở lên đang làm việc của cả nước, tương đương gần 45,2 triệu người (năm 2017: 44,9 triệu người). Trong 2 năm 2017-2018, số doanh nghiệp thành lập mới đã tạo gần 2,3 triệu việc làm mới.

Trong 2 năm 2017-2018, vốn đầu tư của kinh tế tư nhân tăng trưởng lần lượt 17,1% và 18,5% so với năm trước, cao hơn tốc độ tăng trưởng của tổng vốn đầu tư toàn xã hội (khoảng 11-12%/năm). Theo đó, tỷ trọng vốn đầu tư của khu vực kinh tế tư nhân trong

tổng vốn đầu tư toàn xã hội tăng nhanh và đã vượt mức 40% (năm 2017: 40,6% và năm 2018: 43,27%).

Kinh tế tư nhân huy động nguồn vốn lớn trong xã hội cho phát triển kinh tế. Trong 2 năm 2017-2018, số doanh nghiệp thành lập mới có tổng số vốn đăng ký là 2,77 triệu tỷ đồng (chưa bao gồm gần 4,28 triệu tỷ đồng vốn tăng thêm của các doanh nghiệp đang hoạt động).

Kinh tế tư nhân đóng vai trò quan trọng trong hoạt động thương mại của Việt Nam. Trong hai năm 2017-2018, khu vực kinh tế tư nhân chiếm tỷ trọng 25,3-26,3% tổng kim ngạch xuất khẩu hàng hóa và chiếm tỷ trọng 34,7-34,8% tổng kim ngạch nhập khẩu hàng hóa, lớn gấp hơn 10 lần về xuất khẩu và gần 7 lần về nhập khẩu của khu vực DNNN (không kể dầu thô). Thu NSNN từ sản xuất kinh doanh của khu vực kinh tế tư nhân tăng nhanh, trên 15%/năm, cao khoảng gấp 2 lần khu vực kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài, trong khi nộp NSNN từ sản xuất kinh doanh của khu vực DNNN giảm. Những nỗ lực của Chính phủ trong thúc đẩy phong trào khởi sự kinh doanh và cải thiện môi trường kinh doanh đã đem lại kết quả bước đầu. Thu NSNN từ các DN ngoài quốc doanh liên tục tăng trên 16%. Năm 2018 là năm đầu tiên thu NSNN từ sản xuất kinh doanh của khu vực kinh tế tư nhân vượt khu vực có vốn đầu tư nước ngoài và khu vực DNNN. Những tín hiệu này phản ánh sự lớn mạnh về quy mô, số lượng chủ thể và sự cải thiện về hiệu quả của kinh tế tư nhân.

Đóng góp vào thu NSNN của kinh tế tư nhân ngày càng lớn. Từ năm 2016 trở về trước, thu NSNN từ hoạt động sản xuất kinh doanh của kinh tế tư nhân chỉ chiếm tỷ trọng dưới 30% tổng thu từ sản xuất kinh doanh của các thành phần kinh tế, thấp hơn cả tỷ trọng của DNNN (thấp hơn đến 11%) và tỷ trọng của khu vực có vốn đầu tư nước ngoài. Tuy nhiên, đến năm 2018 thì tỷ trọng này của kinh tế tư nhân đã vượt khu vực có vốn đầu tư nước ngoài và vượt xa (gần 9%) khu vực DNNN. Đóng góp vào tăng thu NSNN cho thấy sự phát triển của kinh tế tư nhân đã phát huy vai trò đối với việc củng cố nền tài chính quốc gia.

Hiệu ứng từ các chính sách, chương trình trợ giúp phát triển đối với kinh tế tư nhân thời gian qua đã đạt được một số kết quả như: (1) Giúp doanh nghiệp thuộc kinh tế tư nhân tăng cường tiếp cận tài chính, tín dụng, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn; (2) Công tác đào tạo nâng cao năng lực quản trị doanh nghiệp cho các doanh nghiệp tư nhân đã được chú trọng và quan tâm của các Bộ ngành liên quan; (3) Doanh nghiệp tư nhân được trang bị các kiến thức có hệ thống, giúp doanh nghiệp tự tin trong kinh doanh và xây dựng chiến lược kinh doanh; (4) Chương trình xúc tiến thương mại quốc gia đã thu hút được sự tham gia tích cực của các địa phương, tổ chức hiệp Hội doanh nghiệp ngành nghề, hỗ trợ cho kinh tế tư nhân; (5) Chợ Techmart và những chính sách hỗ trợ về khoa học công nghệ đã giúp doanh nghiệp kết nối cung - cầu, đổi mới công nghệ, nâng cao chất lượng sản phẩm và sức cạnh tranh... Từ đó DN thuộc kinh tế tư nhân đã có bước phát triển nhanh, mạnh

trong thời gian gần đây, đã đóng góp to lớn vào phát triển kinh tế - xã hội, giải quyết việc làm, tăng thu nhập cho người lao động ...

3. Vướng mắc từ các thể chế, chính sách và nguyên nhân

Tuy nhiên, chính sách hỗ trợ còn thiếu tính đồng bộ, hệ thống; và có sự xung đột. Một số chính sách còn thiếu qui định cụ thể áp dụng cho DN thuộc kinh tế tư nhân. Chính sách còn mang nặng tính khuyến khích và chung chung như hỗ trợ về mặt bằng sản xuất, tham gia mua sắm, cung ứng dịch vụ công; hệ thống chính sách thuế phức tạp, chưa ổn định, một số ưu đãi thuế cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân còn nhiều vướng mắc trong quá trình thực hiện. Quy mô hỗ trợ DN thuộc kinh tế tư nhân còn hạn hẹp, như chính sách về vườn ươm doanh nghiệp, bảo lãnh tín dụng, chính sách tư vấn về quản trị kinh doanh và nâng cao hiệu quả sản xuất. Chất lượng và nội dung hỗ trợ chưa cao, như hỗ trợ về thông tin tư vấn còn lạc hậu, chưa cụ thể, kịp thời; công tác đào tạo nguồn nhân lực chưa bám sát nhu cầu thực tế của DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân. Các hỗ trợ theo cơ cấu vùng, miền và ngành nghề chưa hợp lý, nhiều chính sách còn thiếu hỗ trợ đặc thù cho khu vực nông thôn, miền núi và trong các ngành nông, lâm, thủy sản làm giảm hiệu quả đầu tư. Tác động của hoạt động trợ giúp đối với các DN thuộc kinh tế tư nhân chưa thể hiện rõ, hoạt động trợ giúp DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân còn chông chéo và phân tán, chưa có trọng tâm, hiệu lực, hiệu quả thực thi còn thấp (Tỷ lệ DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân tiếp cận được nguồn vốn tín dụng và vốn ngân hàng thấp, Quỹ bảo lãnh tín dụng cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân kém hiệu quả, khó khăn trong tiếp cận đất đai...). Các cơ quan Trung ương và địa phương còn thiếu những đánh giá cụ thể, về hoạt động của v, phần lớn các chính sách và chương trình trợ giúp DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân chưa được tổng kết, đánh giá cụ thể, mới chỉ ước tính. Hệ thống triển khai các chương trình, chính sách trợ giúp DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân chưa được kiện toàn từ Trung ương tới địa phương.

Vì vậy, tuy đứng đầu về số lượng nhưng DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân có năng lực cạnh tranh thấp, hiệu quả sản xuất kinh doanh không cao, còn nhiều khó khăn, tiềm ẩn nhiều rủi ro. Quy mô của DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân còn nhỏ bé; Cơ cấu ngành, lĩnh vực hoạt động của khu vực DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân cũng chưa hợp lý; Trình độ công nghệ của khu vực DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân còn quá thấp; Chưa tận dụng được tác động của các doanh nghiệp đầu tư nước ngoài; Trình độ quản lý yếu kém; Kỹ năng của người lao động không đáp ứng được yêu cầu; Các doanh nghiệp chưa tạo được độ tin cậy cao, năng lực cạnh tranh kém, chưa bảo đảm về vệ sinh, an toàn và bảo vệ môi trường.

Nguyên nhân: Nhận thức về vai trò của DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân chưa đúng, công tác thể chế hóa còn nhiều bất cập; tổ chức thực hiện chính sách, pháp luật của

các bộ, ngành, địa phương trong phân bổ nguồn lực và môi trường đầu tư chưa thực sự bình đẳng và có sự phân biệt giữa các loại hình doanh nghiệp. Hệ thống thị trường hàng hoá, dịch vụ và các yếu tố đầu vào của sản xuất chưa đồng bộ, chưa thông suốt; Nguồn lực để thực hiện chính sách còn rất hạn chế; Công tác nghiên cứu bổ sung lý luận, tổng kết thực tiễn, áp dụng kinh nghiệm của nước ngoài để thúc đẩy DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân phát triển còn hạn chế; Công tác tuyên truyền, phổ biến về các chính sách, chương trình hỗ trợ của Nhà nước chưa được chú trọng nên sự lan tỏa các chính sách tới các vùng, miền và địa phương còn chậm, ít doanh nghiệp DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân biết để tham gia; Vai trò hiệp hội ngành hàng tham gia vào cơ chế điều hành quản lý ngành hàng còn hạn chế; Những yếu kém hạn chế xuất phát từ nội tại của các DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân và quản lý nhà nước; Chưa ban hành được Luật hỗ trợ DNNVV để nâng cao hiệu lực hiệu quả của công cụ chính sách; chính sách hỗ trợ DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân chưa có một chiến lược lớn, tổng thể, ngắn hạn và dài hạn phát triển các DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân, đặc biệt trong điều kiện mở rộng hội nhập quốc tế hiện nay.

Qua nghiên cứu kinh nghiệm của Nhật Bản, Hàn Quốc, Đài Loan, Hoa Kỳ, Vương quốc Anh, Pháp,... đã rút ra một số bài học cho Việt Nam về chính sách hỗ trợ kinh tế tư nhân như sau: Cần có nhận thức đầy đủ, quan điểm toàn diện, coi trọng vai trò và vị trí của kinh tế tư nhân trong phát triển kinh tế - xã hội. Hoàn thiện xây dựng thể chế, chính sách cho DNNVV, sớm ban hành Luật hỗ trợ DNNVV. Xây dựng chính sách hỗ trợ DNNVV một cách toàn diện, có sự tham gia của các tổ chức tài chính, ngân hàng và các cơ quan nhà nước. Cùng với việc ban hành hệ thống chính sách hỗ trợ là việc thiết lập hệ thống các thiết chế (cơ quan, tổ chức) thực thi cơ chế chính sách này. Hỗ trợ xây dựng hệ thống cung cấp dịch vụ cho DNNVV, nâng cao việc chỉ đạo và dịch vụ công của Chính phủ dành cho các DNNVV. Tăng cường vai trò của Nhà nước trong xây dựng quan hệ hợp tác nhiều mặt giữa các DNNVV với các doanh nghiệp lớn, hợp tác, phân công sản xuất và kinh doanh giữa các DNNVV.

4. Chủ trương, chính sách đổi mới, phát triển, nâng cao hiệu quả kinh tế tư nhân trong điều kiện nền kinh tế hiện nay

Từ những hạn chế yếu kém và nguyên nhân cùng với bài học kinh nghiệm của một số nước trên thế giới. Đưa ra các quan điểm và mục tiêu về chủ trương, chính sách đổi mới, phát triển, nâng cao hiệu quả kinh tế tư nhân trong điều kiện tái cơ cấu nền kinh tế, gắn với các giải pháp chủ yếu là: Thực hiện đánh giá lại toàn diện hoạt động của khu vực kinh tế tư nhân; Tiếp tục hoàn thiện thể chế, chính sách hỗ trợ; Hoàn thiện cơ chế chính sách thúc đẩy phát triển hệ sinh thái khởi nghiệp đổi mới sáng tạo; Phát triển đồng bộ thị trường hàng hoá, dịch vụ và thị trường các yếu tố đầu vào của sản xuất để tạo điều kiện cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân hoạt động có hiệu quả, có các nguồn lực để phát triển sản xuất

kinh doanh; Thực thi hỗ trợ về tài chính, thuế và đảm bảo an sinh xã hội; Đẩy mạnh hoạt động đào tạo, bồi dưỡng nguồn nhân lực, nâng cao năng lực quản trị; Tăng cường năng lực nghiên cứu và phát triển, đổi mới công nghệ; Hoàn thiện mạng lưới hệ thống thông tin hỗ trợ DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân Tăng cường xúc tiến thương mại và quản lý thị trường; Phát triển quan hệ hợp tác giữa DNNVV với doanh nghiệp lớn, giữa DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân với doanh nghiệp FDI; Khuyến khích phát triển các cụm công nghiệp, các dịch vụ phát triển kinh doanh; Cải thiện môi trường đầu tư kinh doanh thuận lợi, tạo sự cạnh tranh bình đẳng, minh bạch; Đẩy mạnh hợp tác với các tổ chức quốc tế (ADB, JICA, WB...)

Để triển khai thực hiện các chủ trương, chính sách trên, kiến nghị với Bộ Chính trị, Ban Bí thư ban hành Nghị quyết của Trung ương khoá XII về “*Đẩy mạnh phát triển và hỗ trợ DNNVV trong sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá đất nước và hội nhập quốc tế hiện nay*”.

Ban cán sự Đảng Chính phủ xây dựng và ban hành “*Chiến lược phát triển và hỗ trợ DNNVV giai đoạn 2016 - 2020, tầm nhìn 2030*”. Ban cán sự Đảng các bộ, ngành Trung ương tổ chức triển khai quán triệt và thực hiện có hiệu quả các chủ trương, chính sách của Đảng và Nhà nước về DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân, kịp thời báo cáo kết quả tình hình thực hiện và các tồn tại, vướng mắc để xử lý; hướng dẫn, thực hiện đồng bộ các giải pháp để đảm bảo chính sách hỗ trợ DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân thực hiện hiệu quả, thiết thực, đồng thời chủ động bố trí nguồn kinh phí hỗ trợ theo một số nội dung cơ bản sau: đổi mới, sáng tạo trong kinh doanh; tài chính và thuế; hỗ trợ tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá; phát triển thị trường; cung cấp thông tin; tư vấn kinh doanh; lao động và nguồn nhân lực; liên kết giữa các DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân và với doanh nghiệp lớn; hỗ trợ khởi nghiệp...

Cấp ủy đảng, chính quyền các địa phương là: Triển khai thực hiện chính sách phù hợp, chủ động tháo gỡ khó khăn cho các DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân, tăng cường phối hợp chặt chẽ có hiệu quả giữa các ngành, địa phương và với Trung ương. Tiếp tục đẩy mạnh đơn giản hóa thủ tục hành chính, cải thiện môi trường kinh doanh tại địa phương để tạo điều kiện thuận lợi và tiết kiệm thời gian, chi phí cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân.

Các Hiệp hội DNNVV, Hiệp hội ngành nghề: Nâng cao uy tín năng lực và tầm ảnh hưởng các tổ chức Hiệp hội. Phát huy vai trò là cầu nối giữa các cơ quan quản lý Nhà nước và DNNVV, tham vấn DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân. Thực hiện tốt vai trò là kênh quan trọng phản biện chính sách về DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân.

Các tổ chức tài chính, tín dụng, các tổ chức khoa học - công nghệ, giáo dục và đào tạo: Tạo điều kiện thuận lợi cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân, tư vấn hướng dẫn,

giúp đỡ vì lợi ích của DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân để mang lại lợi ích cho chính mình. Tập trung tháo gỡ khó khăn, vướng mắc về cơ chế chính sách bảo lãnh tín dụng cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân, đẩy mạnh triển khai bảo lãnh tín dụng cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân tại Ngân hàng phát triển Việt Nam và hệ thống Quỹ bảo lãnh tín dụng cho DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân tại các địa phương.

Các DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân cần tự hoàn thiện, nâng cao năng lực quản trị doanh nghiệp theo hướng hiện đại, nâng cao năng lực cạnh tranh; hoàn thiện hệ thống kế toán theo hướng minh bạch, rõ ràng; đầu tư đổi mới công nghệ; nâng cao trình độ quản lý, đào tạo nâng cao tay nghề của công nhân. Tham gia các Hiệp hội trên địa bàn để học hỏi kinh nghiệm trong công tác quản lý và kinh doanh... Tăng cường liên kết, hợp tác giữa các DN thuộc thành phần kinh tế tư nhân. Chủ động hợp tác với DN lớn trong nước và nước ngoài để tranh thủ vốn, công nghệ, thị trường./.

Tài liệu tham khảo

- 1) Nghị định số 90/2001/NĐ-CP ngày 23/11/2001 của Thủ tướng Chính phủ về “*Trợ giúp phát triển Doanh nghiệp nhỏ và vừa*”;
- 2) Quyết định số 236/2006/QĐ-TTg ngày 23/10/2006 của Thủ tướng Chính phủ “*Phê duyệt Kế hoạch phát triển DNNVV 05 năm giai đoạn 2006-2010*”;
- 3) Nghị định số 56/2009/NĐ-CP ngày 30/6/2009 của Thủ tướng Chính phủ về “*Trợ giúp phát triển Doanh nghiệp nhỏ và vừa*”;
- 4) Nghị quyết số 10-NQ/TW ngày 3/6/2017 về “*Phát triển kinh tế tư nhân trở thành một động lực quan trọng của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa*”;
- 5) <http://tapchitaichinh.vn/nguyen-cuu-trao-doi/khang-dinh-vi-tri-vai-tro-cua-kinh-te-tu-nhan-trong-nen-kinh-te-viet-nam-127594.html> ;
- 6) <http://dangcongsan.vn/kinh-te/kinh-te-tu-nhan-tung-buoc-khang-dinh-vai-tro-quan-trong-cua-nen-kinh-te-520953.html>;
- 7) <https://cafef.vn/kinh-te-tu-nhan-hau-covid-19-tan-dung-co-hoi-vang-de-but-pha-20200517074523072.chn>;
- 8) <https://bnews.vn/vai-tro-kinh-te-tu-nhan-trong-nen-kinh-te-quoc-dan/137681.html>

ĐÀO TẠO NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN TRONG BỐI CẢNH HIỆN NAY Ở VIỆT NAM – THỰC TRẠNG VÀ THÁCH THỨC

TS. Ngụy Thu Hiền – BM LTHTKT

Tóm tắt:

Cách mạng công nghiệp 4.0 cũng như sự hội nhập kinh tế khu vực và thế giới tác động rất lớn tới sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam nói chung và lĩnh vực kế toán, kiểm toán nói riêng, đặc biệt ở khía cạnh đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán. Bài viết này được thực hiện với mục đích đánh giá thực trạng và những thách thức đặt ra cho đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán trong bối cảnh chịu sự ảnh hưởng của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 và xu hướng hội nhập quốc tế hiện nay ở Việt Nam.

Từ khóa: Cách mạng công nghiệp 4.0; đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán; hội nhập; thách thức; thực trạng; Việt Nam

1. Giới thiệu

Nghị quyết Đại hội lần thứ XII của Đảng đã khẳng định: *“Tiếp tục đổi mới mạnh mẽ và đồng bộ các yếu tố cơ bản của giáo dục, đào tạo theo hướng coi trọng phát triển phẩm chất, năng lực của người học. Đổi mới chương trình, nội dung giáo dục theo hướng tinh giản, hiện đại, thiết thực, phù hợp với lứa tuổi, trình độ và ngành nghề. Đa dạng hóa nội dung, tài liệu học tập, đáp ứng yêu cầu của các bậc học, các chương trình giáo dục, đào tạo và nhu cầu học tập suốt đời của mọi người”*. Nghị quyết Đại hội lần thứ XII của Đảng đã cho thấy quan điểm của Đảng trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo đang từng bước đáp ứng yêu cầu của cuộc cách mạng này. Thời đại công nghiệp 4.0 đòi hỏi một nền giáo dục 4.0. Tuy vậy, việc chuyển đổi nền giáo dục sao cho phù hợp với thời đại công nghiệp 4.0 là một điều không dễ dàng.

Việc học tập trong thời đại công nghệ số và mạng Internet vượt qua sự giới hạn về không gian, thời gian: những kiến thức, thông tin cơ bản ở hầu khắp các lĩnh vực từ xưa đến nay hầu như có thể tìm trên Internet mà chỉ cần một chiếc điện thoại thông minh hay máy tính bảng người học dễ dàng tìm được. Hơn thế nữa, người học có thể trao đổi trực tiếp với người giảng bài. Điều này đặc biệt thuận lợi cho việc xây dựng *một xã hội học tập với nhu cầu học tập suốt đời của mọi người*, đáp ứng những yêu cầu của con người trong thời đại 4.0. Cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đòi hỏi giáo dục - đào tạo phải tạo ra được những con người năng động, tự lập, các kỹ năng tự học, tự nghiên cứu, nhất là phải tạo điều kiện để phát huy tối đa óc sáng tạo của mỗi cá nhân.

Vậy với lĩnh vực kế toán, kiểm toán việc đào tạo nguồn nhân lực sẽ nắm bắt được những cơ hội và đối mặt với các thách thức như thế nào trong bối cảnh cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 4 này, cùng với đó là xu thế hội nhập quốc tế đang ngày càng diễn ra mạnh mẽ hơn.

2. Nội dung

Cuộc cách mạng công nghiệp 4.0

Thế giới đã trải qua ba cuộc cách mạng khoa học kỹ thuật, làm thay đổi hoàn toàn cuộc sống con người. Nhìn lại lịch sử từ những năm 1784, khi động cơ hơi nước được phát minh và lần đầu tiên được giới thiệu đã tạo ra một tiếng vang lớn, tác động trực tiếp đến các ngành nghề như giao thông vận tải, chế tạo cơ khí, dệt may... Những chiếc ô tô, tàu thủy, tàu hỏa được sử dụng động cơ hơi nước làm thay đổi bộ mặt đời sống con người, mở ra một kỷ nguyên mới trong lịch sử phát triển nhân loại. Chưa đầy 100 năm sau, vào năm 1870, loài người lại chứng kiến một cuộc cách mạng khoa học kỹ thuật lần thứ hai khi phát minh ra động cơ điện, giúp tăng năng suất làm việc gấp nhiều lần so với động cơ hơi nước, mang lại một cuộc sống văn minh hơn. Một thế kỷ sau, vào năm 1969, con người đã tiến thêm một bước tiến dài khi cuộc cách mạng công nghệ lần thứ ba xuất hiện với sự ra đời của bóng bán dẫn, điện tử, tạo ra một thế giới kết nối, liên lạc với nhau. Các thiết bị tinh vi hơn như máy tính, điện thoại, các vệ tinh kết nối thông tin, hệ thống internet lần lượt ra đời. Và đây chính là thành quả mà thế giới hiện nay đang thụ hưởng từ cuộc cách mạng công nghệ lần thứ ba. Và những năm gần đây, kể từ khi xuất hiện trong một báo cáo của chính phủ Đức năm 2011, cụm từ “Cách mạng công nghệ 4.0” đã trở nên phổ biến tại nhiều quốc gia phát triển trên thế giới hơn bao giờ hết khi nó được kì vọng là sẽ đem lại một sự thay đổi toàn diện, đột phá với sự kết hợp của các công nghệ lại với nhau, làm mờ đi ranh giới giữa vật lý, kỹ thuật số và sinh học.

Thế giới đang ở giai đoạn đầu của công nghiệp 4.0, với nội dung cơ bản là tạo ra cấu trúc và sự vận hành mới cho nền sản xuất dựa trên ứng dụng công nghệ cao, mạng lưới Internet của vạn vật, trí tuệ nhân tạo...

Công nghiệp 4.0 dựa trên nền tảng công nghệ số và tích hợp tất cả các công nghệ thông minh để tối ưu hóa quy trình, phương thức sản xuất; với những công nghệ đang và sẽ có tác động lớn như công nghệ in 3D, công nghệ sinh học, công nghệ vật liệu mới, công nghệ tự động hóa, robot...

Đặc trưng lớn nhất của công nghiệp 4.0 là tính kết nối giữa các chủ thể và chu trình kinh tế nhờ vào sự phát triển của hạ tầng công nghệ thông tin và Internet, mà đỉnh cao là mạng lưới vạn vật kết nối. Tính kết nối này đang tạo ra một xu hướng mới thường được gọi với khái niệm “kinh tế chia sẻ”. Theo đó, các mô hình chia sẻ nguồn lực trực tiếp giữa

cá nhân với cá nhân được hiện thực hóa nhờ nền tảng công nghệ thông tin và Internet, hướng tới mục tiêu tối ưu hóa nguồn lực toàn xã hội.

Nói một cách khác, công nghiệp 4.0 đang xóa nhòa khoảng cách giữa thế giới thực với thế giới ảo thông qua các công nghệ tiên tiến, sự đổi mới, sáng tạo không ngừng.

Đặc biệt, mức độ ảnh hưởng, lan tỏa của cuộc cách mạng này diễn ra trên quy mô toàn cầu, với tốc độ nhanh hơn những gì đã xảy ra từ trước đến nay và dự báo sẽ làm thay đổi toàn bộ hệ thống sản xuất, quản lý và quản trị trên toàn thế giới.

Thực trạng hiện nay

Thực tế cho thấy, hiện nay ở Việt Nam, mỗi năm có hàng chục nghìn sinh viên được đào tạo về kế toán, kiểm toán tốt nghiệp nhưng chưa thể đáp ứng ngay nhu cầu của DN. Khảo sát sinh viên được đào tạo về kế toán và kiểm toán đang làm việc tại một số DN cho thấy, 80% người học cho rằng, chương trình đào tạo ngành Kế toán còn nặng về tính hàn lâm; 50% cho rằng, kiến thức chuyên ngành mà họ tiếp thu được ít; 70% trả lời, chưa thể nắm bắt được công việc kế toán, kiểm toán ngay mà phải hướng dẫn lại. Tư duy tích lũy am hiểu các vấn đề toàn cầu còn hạn chế, khó hội nhập sâu rộng với kế toán, kiểm toán quốc tế. Với kiến thức chủ yếu là lý thuyết hàn lâm, đội ngũ nhân lực Kế toán-Kiểm toán mới tốt nghiệp Đại học chưa đáp ứng được ngay nhu cầu thực tế của các đơn vị kinh tế nội địa, gần như 100% tự cảm thấy chưa thể cung ứng ngay dịch vụ Kế toán-Kiểm toán cho các đơn vị kinh tế nước ngoài hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam. Nguyên nhân của tình trạng này, chủ yếu là rất yếu về ngoại ngữ, họ mới biết đọc tài liệu, nghiên cứu tài liệu, còn các kỹ năng nghe, nói thực hành đều rất yếu. Như vậy, ngay tại sân nhà, đội ngũ này cũng chưa đáp ứng được nhu cầu của thị trường trong nước.

Ngoài các vấn đề liên quan đến năng lực của ngành Kế toán-Kiểm toán như đã trình bày ở trên, hiện nay trên thị trường lao động đang xuất hiện tình trạng dư cung về nhân lực ngành Kế toán-Kiểm toán, một phần của thực trạng này do có nhiều trường không có thể mạnh về đào tạo nhân lực Kế toán-Kiểm toán, thậm chí chủ yếu mạnh về đào tạo kỹ thuật cũng tham gia đào tạo Kế toán-Kiểm toán, trong khi đó xét về mặt nhu cầu của doanh nghiệp, do khủng hoảng kinh tế toàn cầu nói chung và Việt Nam nói riêng dẫn đến việc các doanh nghiệp bị đình trệ hoạt động, nhiều doanh nghiệp thậm chí còn bị đóng cửa, dẫn đến việc sa thải nhân lực không đáp ứng nhu cầu của doanh nghiệp, trong đó có nhân lực kế toán, kiểm toán. Tuy nhiên, dù trong điều kiện khủng hoảng kinh tế, đa số các đơn vị này vẫn có nhu cầu về nhân lực Kế toán, kiểm toán có chất lượng cao, mang lại nhiều giá trị gia tăng cho đơn vị.

Những thách thức đặt ra

Kế toán, kiểm toán là một trong 8 ngành nghề, lĩnh vực được tự do di chuyển lao động khi Cộng đồng kinh tế ASEAN (AEC) thành lập. Việc tham gia AEC đòi hỏi Việt

Nam phải phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán có tính chuyên nghiệp cao, đủ năng lực cạnh tranh với lao động của các nước khác trong khu vực. Thời gian qua, nhiều trường đại học, cao đẳng có xu hướng đưa vào chương trình giảng dạy quá nhiều lý thuyết kiểm toán, trong khi sinh viên rất cần nền tảng kế toán, tài chính vững chắc và những kỹ năng thực hành hiệu quả. Để cải thiện chất lượng đầu ra của sinh viên ngành Kế toán - kiểm toán, một số trường đã hợp tác đào tạo và cấp chứng chỉ quốc tế của các tổ chức như: Hiệp hội Kế toán công chứng Anh quốc (ACCA), Viện Kế toán Công chứng Anh và xứ Wales (ICAEW), CPA Australia... Chẳng hạn, tại Đại học Kinh tế Quốc dân, từ năm 2015, Viện Kế toán-Kiểm toán đã ký thỏa thuận với ICAEW trong việc hỗ trợ đào tạo và định hướng nghề nghiệp cho sinh viên. Ngoài chương trình học do ICAEW xây dựng, việc đưa các môn học chuyên ngành bằng tiếng Anh vào giảng dạy đã giúp khắc phục rào cản ngôn ngữ, phát triển khả năng tiếng Anh cho sinh viên, giúp sinh viên hòa nhập tốt hơn với môi trường làm việc quốc tế. Trong năm học 2016-2017, học viện Tài chính cũng đã mở chuyên ngành Kế toán Chất lượng cao theo định hướng nghề nghiệp ACCA. Chương trình đào tạo của Học viện đã đưa các môn học cấp độ cơ bản từ F1-F9 của ACCA vào trong chương trình cử nhân kế toán chất lượng cao... Tuy nhiên, phần lớn các chương trình này hiện nay chỉ mới được thí điểm triển khai tại một số cơ sở đào tạo uy tín, trong khi nhiều cơ sở đào tạo đại học khác vẫn đang sử dụng chương trình giảng dạy nặng tính hàn lâm và ít đổi mới, cập nhật.

Theo các chuyên gia, chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán hiện nay vẫn còn nhiều bất cập. Sự gia tăng nhu cầu sử dụng nguồn lao động kế toán đã dẫn đến sự phát triển nhanh chóng của các trường đào tạo ngành Kế toán, trong khi các chuẩn mực giáo dục nghề nghiệp chưa rõ ràng.

3. Kết luận

Cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đang diễn ra như vũ bão trên phạm vi toàn cầu. Việt Nam đang trong quá trình hội nhập quốc tế nhanh, sâu rộng trên mọi lĩnh vực và chịu sự tác động mạnh mẽ của cuộc cách mạng công nghiệp này. Lĩnh vực đào tạo nguồn nhân lực cho xã hội, đặc biệt là đào tạo kế toán, kiểm toán cũng nằm trong phạm vi tác động đó. Sự tác động này vừa tạo ra cho đào tạo kế toán, kiểm toán những cơ hội và thời cơ mới, nhưng cũng đồng thời đặt ra rất nhiều những thách thức cần giải quyết. Tháo dỡ rào cản để phát triển giáo dục đào tạo nói chung và cho lĩnh vực đào tạo kế toán, kiểm toán nói riêng phải được xem là trách nhiệm xã hội của nhiều cơ quan, tổ chức có liên quan từ Trung ương đến địa phương. Chỉ khi nào có một chiến lược đào tạo kế toán, kiểm toán thích ứng với bối cảnh hội nhập quốc tế và cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 thì với nỗ lực từ nhiều phía chắc chắn chúng ta sẽ vượt qua thách thức, nắm bắt cơ hội để tạo ra được nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán đáp ứng yêu cầu phát triển của nền kinh tế Việt Nam trong giai đoạn trước mắt và lâu dài./.

KẾ TOÁN TRONG THỜI KỲ CÁCH MẠNG 4.0 - THUẬN LỢI, KHÓ KHĂN

TS. Lý Lan Yên – BM Kế toán tài chính

Tóm tắt

Cuộc cách mạng công nghệ 4.0 không còn là đề tài nóng trên các diễn đàn, bởi công nghệ 4.0 đã được sử dụng rộng rãi trong tất cả ngành nghề, lĩnh vực, trong đó có nghề kế toán. Tuy nhiên việc ứng dụng và ứng dụng hiệu quả công nghệ 4.0 trong kế toán vẫn là đề tài còn nhiều khoảng trống. Nội dung bài viết này trình bày khái quát về công nghệ 4.0 và kế toán trong thời kỳ cách mạng 4.0, về những thực trạng áp dụng công nghệ 4.0 vào trong ngành kế toán ở Việt Nam hiện nay để thấy được những điểm còn hạn chế cần khắc phục, từ đó đưa ra một số giải pháp ứng dụng hiệu quả công nghệ của cuộc cách mạng công nghệ 4.0 trong ngành kế toán.

Từ khóa: Kế toán thời kỳ 4.0, cách mạng công nghệ 4.0, ứng dụng công nghệ 4.0 trong kế toán.

1. Đặt vấn đề

Cuộc cách mạng công nghệ 4.0 đã đang và được ứng dụng trong nhiều ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh. Vì đây là một giải pháp cấp thiết và tối ưu nhất vì những lợi ích lớn mà nó đem lại, ngành kế toán cũng không ngoại lệ khi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại các doanh nghiệp nhiều, khối lượng giao dịch lớn và xuyên suốt các quốc gia. Khi ứng dụng công nghệ khối lượng công việc được giảm và độ chính xác và kịp thời hơn.

Vậy cách mạng công nghiệp 4.0 là gì?

Khái niệm Công nghiệp 4.0 hay nhà máy thông minh lần đầu tiên được đưa ra tại Hội chợ công nghiệp Hannover tại Cộng hòa Liên bang Đức vào năm 2011. Công nghiệp 4.0 nhằm thông minh hóa quá trình sản xuất và quản lý trong ngành công nghiệp chế tạo. Sự ra đời của Công nghiệp 4.0 tại Đức đã thúc đẩy các nước tiên tiến khác như Mỹ, Nhật, Trung Quốc, Ấn Độ thúc đẩy phát triển các chương trình tương tự nhằm duy trì lợi thế cạnh tranh của mình. Năm 2013, một từ khóa mới là "Công nghiệp 4.0" (Industrie 4.0) bắt đầu nổi lên xuất phát từ một báo cáo của chính phủ Đức đề cập đến cụm từ này nhằm nói tới chiến lược công nghệ cao, điện toán hóa ngành sản xuất mà không cần sự tham gia của con người. Cuộc cách mạng công nghiệp (CMCN) lần thứ 4 được GS. Klaus Schwab, người Đức, Chủ tịch Diễn đàn Kinh tế Thế giới Davos đưa ra và đó cũng là chủ đề chính của diễn đàn kinh tế lớn nhất thế giới năm 2016.

Tại Diễn đàn Kinh tế Thế giới (WEF) lần thứ 46 đã chính thức khai mạc tại thành phố Davos-Klosters của Thụy Sĩ, với chủ đề "*Cuộc CMCN lần thứ 4*", Chủ tịch Diễn đàn

Kinh tế Thế giới đã đưa ra một định nghĩa mới, mở rộng hơn khái niệm Công nghiệp 4.0 của Đức. Nhân loại đang đứng trước một cuộc cách mạng công nghiệp mới, có thể thay đổi hoàn toàn cách chúng ta sống, làm việc và quan hệ với nhau. Quy mô, phạm vi và sự phức tạp của lần chuyển đổi này không giống như bất kỳ điều gì mà loài người đã từng trải qua. Cụ thể, đây là “*một cụm thuật ngữ cho các công nghệ và khái niệm của tổ chức trong chuỗi giá trị*” đi cùng với các hệ thống vật lý trong không gian ảo, Internet kết nối vạn vật (IoT) và Internet của các dịch vụ (IoS). Hiện nay, Công nghiệp 4.0 đã vượt ra khỏi khuôn khổ dự án của Đức với sự tham gia của nhiều nước và trở thành một phần quan trọng của cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ tư.

Tóm lại, CMCN lần thứ 4 là kết hợp tất cả các kiến thức trên các lĩnh vực vật, kỹ thuật số, sinh học,... và ảnh hưởng đến tất cả các lĩnh vực, nền kinh tế, các ngành kinh tế và các ngành công nghiệp. Dựa trên nền tảng công nghệ số và tích hợp tất cả các công nghệ thông minh để tối ưu hóa quy trình, phương thức sản xuất; nhấn mạnh những công nghệ đang và sẽ có tác động lớn nhất là công nghệ in 3D, công nghệ sinh học, công nghệ vật liệu mới, công nghệ tự động hóa, người máy,...

Khái niệm kế toán trong cách mạng 4.0:

Là việc áp dụng cách mạng công nghiệp 4.0 vào lĩnh vực kế toán giúp kế toán viên, kiểm toán viên có thể dễ dàng thu thập được các thông tin, dữ liệu mà trước đây rất khó khăn mới có thể thu thập được thông qua việc sử dụng các trang thiết bị, chương trình, công nghệ số hiện đại.

2. Thực trạng kế toán trong cách mạng 4.0 tại Việt Nam.

Hiện nay, ở Việt Nam việc ứng dụng công nghệ 4.0 trong mọi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong đó có kế toán được thực hiện trong nhiều giao dịch và công việc của kế toán. Nhưng cũng tùy thuộc vào từng loại hình doanh nghiệp mà công nghệ đó có thể được sử dụng ở mức độ nào.

Hầu hết các doanh nghiệp ở Việt Nam đã đang sử dụng máy tính để thay việc ghi sổ thủ công bằng tay, khi sử dụng công cụ hỗ trợ thì công việc ghi sổ tính toán được thực hiện nhanh và chính xác hơn, và lại công việc kế toán được giảm tải nhiều hơn.

Khi doanh nghiệp sử dụng phần mềm kế toán hỗ trợ thì công việc kế toán còn thuận lợi hơn nhiều. Một doanh nghiệp (DN) lớn có thể có hàng chục kế toán thì trong tương lai sẽ chỉ cần rất ít số lượng nhân viên kế toán thực hiện việc hạch toán. Tuy nhiên, việc xử lý nghiệp vụ ban đầu phức tạp máy móc và phần mềm không thể thay thế được. Việc cải thiện năng suất lao động trong kế toán giúp DN hay người làm dịch vụ kế toán thuê ít lao động hơn mà vẫn tăng doanh số do phục vụ được nhiều khách hàng hơn. Ví dụ như đối với công cụ phân tích chỉ báo, tại KPMG và Deloitte là hai DN đã sử dụng một công cụ phân tích

dự báo (predictive analytics) để phân tích khối lượng khổng lồ dữ liệu kế toán, giúp nhanh chóng khoanh vùng và tập trung phân tích những khu vực số liệu có vấn đề, thay vì việc chọn mẫu như cách làm truyền thống. Công nghệ này giúp tăng chất lượng kiểm toán, đồng thời giảm thời gian thực hiện xuống hàng chục lần. Công ty kiểm toán PwC cũng đang sử dụng tự động hóa quy trình bằng robot (Robotic Process Automation) cho công tác kiểm toán. Theo PwC, khoảng 45% công việc có thể được thực hiện tự động bởi robot, giúp tiết kiệm khoảng 2 nghìn tỷ USD toàn cầu. Cả nước có đến 400.000 DN siêu nhỏ và hơn 5 triệu hộ kinh doanh cá thể, các DN siêu nhỏ thường không thuê kế toán toàn thời gian mà thuê kế toán dịch vụ do khối lượng công việc không nhiều và chi phí hạn chế. Với một số lượng lớn DN siêu nhỏ và hộ kinh doanh cá thể sẽ chuyển thành DN, nguồn lực kế toán dịch vụ sẽ khó có thể đủ để phục vụ cho toàn bộ thị trường nên thị trường này còn cần đến lao động kế toán chất lượng cao.

Trong các giao dịch kế toán hiện nay cũng được thực hiện nhiều bằng các phương thức hiện đại được nhà nước hỗ trợ như: Ứng dụng phần mềm khai thuế, nộp thuế qua mạng thay cho việc nhân viên kế toán trước đây phải chờ hàng ngày, hàng giờ (trong giờ hành chính) và xếp hàng để nộp tờ khai và làm thủ tục nộp thuế tại kho bạc thì nay nhân viên kế toán có thể ở bất cứ đâu và thời gian nào cũng có thể nộp tờ khai và nộp thuế được.

Mặt khác, số liệu báo cáo, sổ sách kế toán có thể được sử dụng công nghệ điện toán đám mây để cất trữ nên khi cần và ở bất cứ đâu (có mạng phủ sóng) là có thể sử dụng được (nếu được phân quyền). Chứng từ kế toán cũng được thay thế dần bằng phương tiện điện tử, rất thuận lợi cho người sử dụng và bên cạnh đó nhà nước có thể dễ dàng giám sát được các giao dịch này tránh tình trạng tạo điều kiện thuận lợi cho thị trường mua bán hóa đơn phát triển.

Chữ ký là minh chứng về tính pháp lý trên các chứng từ trước kia được thực hiện bằng bút, mực (chữ ký sống) rất phức tạp khi trình ký ảnh hưởng và làm mất nhiều cơ hội trong kinh doanh thì nay trong công nghệ 4.0 chữ ký được thay thế bằng chữ ký điện tử mà vẫn đảm bảo tính pháp lý chặt chẽ của quy trình chứng từ.

CMCN 4.0 tác động lớn đến lĩnh vực kế toán Việt Nam, không chỉ là công cụ giúp các công ty kế toán nâng cao chất lượng, dịch vụ mà còn mở rộng thị trường sang các nước khác nhờ kết nối internet. Cùng với đó, hệ thống mạng không dây, dữ liệu số hóa sẽ giúp công việc kế toán không bị giới hạn bởi khoảng cách địa lý. Theo đó, kế toán viên tại Việt Nam có thể thực hiện công việc kế toán ở bất cứ đất nước nào trên toàn thế giới. Cùng với đó, các kế toán viên ở quốc gia được chấp nhận hành nghề ở Việt Nam đều thực hiện công việc kế toán của DN, tổ chức tại Việt Nam. Điều quan trọng nhất là những tiến bộ từ cuộc CMCN 4.0 sẽ trở thành động lực giúp các cá nhân, DN, tổ chức hoạt động trong lĩnh vực

kế toán trong nước phát triển, nắm bắt và thay đổi kịp thời để thích nghi với công nghệ mới, nâng cao năng suất lao động và chất lượng công việc.

Bên cạnh những cơ hội, CMCN 4.0 cũng đặt ra không ít khó khăn, thách thức đối với lĩnh vực kế toán. Cụ thể:

Thứ nhất, thời gian là một yếu tố tác động không nhỏ tới khả năng tiếp cận của kế toán đến những công nghệ mới. Rất khó để tiếp cận công nghệ chỉ trong một thời gian ngắn đòi hỏi, các doanh nghiệp phải chuẩn bị đầy đủ các điều kiện để đầu tư vào công nghệ mới và đào tạo nhân viên kế toán. Tuy nhiên, việc đầu tư vào công nghệ mới cũng phụ thuộc vào định hướng phát triển và tư duy của các nhà quản lý doanh nghiệp. Mặc dù, lợi ích của việc áp dụng công nghệ là không nhỏ nhưng còn tùy theo từng loại hình, quy mô hoạt động doanh nghiệp. Hơn nữa, chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra cho đầu tư và công nghệ khá lớn và chỉ phù hợp với một số doanh nghiệp và lợi ích mang lại của công nghệ có thể chưa chắc chắn.

Thứ hai, nguồn nhân lực cũng là một thách thức đối với doanh nghiệp. Mặc dù, xu thế máy móc sẽ dần thay thế con người ở nhiều công đoạn, thị trường lao động, nhất là những kế toán có trình độ thấp, sẽ bị đào thải đáng kể nhưng con người vẫn là yếu tố then chốt. Dù công nghệ có phát triển đến đâu vẫn cần có sự giám sát, quản lý và kiểm tra của con người trong mọi hoạt động và quy trình. Do vậy, làm thế nào để người làm kế toán có thể tiếp cận nhanh chóng và làm chủ công nghệ mới, biết biến công nghệ trở thành công cụ đắc lực phục vụ cho hoạt động kế toán và hoạt động doanh nghiệp của mình.

Thứ ba, tính bảo mật của thông tin là một vấn đề cần phải chú ý. Vì sử dụng công nghệ nên số liệu cũng rất dễ bị tin tặc tấn công, ăn cắp dữ liệu. Với rất nhiều các sự việc gần đây xảy ra với các công ty, đặc biệt là các công ty chuyên cung cấp dịch vụ mạng xã hội như Facebook, Twister; các thông tin cá nhân của những người sử dụng bị bán hoặc bị tiết lộ ra ngoài đã ảnh hưởng rất đến quyền riêng tư của người sử dụng. Do vậy, cần phải có các quy định cũng như các biện pháp nhằm bảo vệ các phần mềm, phần cứng và dữ liệu của doanh nghiệp và khách hàng. Đây là một nguy cơ lớn mà các kế toán cần nhận thức được và chuẩn bị cho những vấn đề có thể xảy ra khi ứng dụng các công nghệ mới.

3. Ứng dụng hiệu quả công nghệ 4.0 trong ngành kế toán ở Việt Nam hiện nay.

Từ những thuận lợi, khó khăn đã nêu ở trên, để có thể ứng dụng công nghệ 4.0 một cách hiệu quả cần biết vận dụng và ứng dụng công nghệ trí tuệ nhân tạo giúp tự động hóa việc nhập chứng từ, hạch toán kế toán, đồng thời kết nối với cơ quan thuế và các ngân hàng để có thể gửi báo cáo thuế, thực hiện các giao dịch thanh toán, nhận sao kê, đối chiếu với ngân hàng hoàn toàn trên phần mềm. Việc tự động hóa này có thể giúp một kế toán viên

làm kế toán cho vài chục đến cả trăm DN siêu nhỏ một tháng, qua đó giúp giải quyết được triệt để bài toán nguồn lực kế toán cho các DN siêu nhỏ sau này.

Để tranh thủ tối đa các lợi thế cũng như hạn chế tác động tiêu cực của cuộc CMCN 4.0, ngành Kế toán cần tiếp tục đổi mới và ứng dụng công nghệ hiện đại thông qua việc xây dựng và hoạch định chiến lược về phát triển công nghệ thông tin (CNTT); chú trọng tăng cường quản lý an ninh mạng, đặc biệt là cần xây dựng Trung tâm Dự phòng dữ liệu; nâng cao hệ thống an ninh, bảo mật ở mức cao, đảm bảo việc mở rộng phạm vi hoạt động được ổn định, an toàn, mang lại hiệu quả lâu dài. Cùng với đó, cần tăng cường hơn nữa việc tuyên truyền và phổ biến kiến thức về tài chính, kế toán của nền kinh tế thị trường trong bối cảnh khởi phát của cuộc CMCN 4.0; nhận dạng và đánh giá đầy đủ các rủi ro thông tin, dữ liệu kế toán khi kết nối internet... Để làm được điều này, các Doanh nghiệp, cơ quan ban ngành cần xây dựng một số giải pháp cụ thể như:

- *Đầu tư vào công nghệ mới phục vụ cho công tác kế toán*: Trước khi thực hiện việc đầu tư vào công nghệ mới, người làm kế toán phải hiểu được công nghệ này có đáp ứng mục tiêu chiến lược mà doanh nghiệp đặt ra? Họ nên xem xét các đề xuất có tính giá trị và áp dụng cho cả nhân viên và khách hàng. Chi phí không còn được xem là gánh nặng như trước kia, tuy nhiên nó vẫn là một vấn đề mà người làm kế toán cần cân nhắc. Nguồn lực và thời gian là hai yếu tố cần thiết để đưa các ứng dụng công nghệ mới vào áp dụng nhưng cần có sự kết hợp một cách hợp lý.

Để đảm bảo thực hiện thành công công nghệ mới, các công ty cần có kế hoạch và xây dựng mối quan hệ phù hợp với đối tác trong quá trình triển khai thực hiện. Các vấn đề kỹ thuật cần được duy trì kiểm tra và nâng cấp, tuy nhiên, con người vẫn là yếu tố then chốt để có thể vận hành bất kỳ một hoạt động nào. Vấn đề đặt ra là con người sẽ sử dụng các nền tảng công nghệ theo cách mà họ mong muốn, vậy mà làm thế nào để tìm ra cách sử dụng tối ưu? Khi áp dụng công nghệ, để đảm bảo hoạt động được thực hiện một cách liên tục, những người thực hiện phải hiểu rõ về công nghệ đó và cần phải làm gì để đạt được mục tiêu đã đề ra. Một đội ngũ nhân viên bao gồm kỹ thuật và các nhà cung cấp giải pháp cần làm việc với nhau để đảm bảo được điều này.

Đẩy mạnh ứng dụng CNTT vào các hoạt động kế toán, tăng cường áp dụng các phương pháp và CNTT hiện đại để tăng dần số lượng, giảm dần thời gian thực hiện tại đơn vị nhằm giảm chi phí; đẩy mạnh ứng dụng CNTT vào công tác chỉ đạo điều hành và quản lý các hoạt động của các công ty kế toán.

Các trường đại học đào tạo chuyên ngành Kế toán cần xây dựng chương trình theo hướng có các ứng dụng và đào tạo chuyên sâu về CNTT; đối với các sinh viên mới ra trường làm ở các DN hay công ty dịch vụ kế toán, tài chính, các hội nghề nghiệp có thể hỗ

trợ công tác giáo dục đào tạo về CMCN 4.0 bằng việc tạo ra áp lực để các cơ sở đào tạo, trường đại học bổ sung vào chương trình giúp những sinh viên sắp tốt nghiệp có những kết nối thông tin và kỹ năng về kỹ thuật số. Đồng thời, các trường đại học cần đầu tư công nghệ để sinh viên thực hành nhằm có kinh nghiệm thực tế trong bối cảnh CMCN 4.0.

- *Cần có những quy định cũng như các biện pháp nhằm bảo mật thông tin của kế toán nói riêng và của doanh nghiệp nói chung:* Trong thời đại bùng nổ công nghệ, thông tin được coi là nguồn dữ liệu cực kỳ quan trọng đối với doanh nghiệp. Làm thế nào để thông tin kế toán nói chung và doanh nghiệp nói riêng không bị tiết lộ ra bên ngoài hoặc bị tấn công bởi các hacker? Đây là một nguy cơ lớn mà các kế toán cần nhận thức và chuẩn bị cho những vấn đề có thể xảy ra khi ứng dụng các công nghệ mới.

Nhiều nước trên thế giới đã ban hành các điều luật nhằm đảm bảo tính bảo mật của thông tin trong đó có thông tin của kế toán. Ví dụ như: Liên minh châu Âu (EU) đã ban hành quy định chung về bảo vệ dữ liệu, trên cơ sở đó phát triển các luật về quyền riêng tư dữ liệu trên khắp châu Âu nhằm bảo vệ tất cả người dân của Liên minh Châu Âu. Quy định này đã thay thế quy định bảo vệ dữ liệu 95/46/EU. Với sự ra đời các quy định bảo vệ dữ liệu, việc truy cập dữ liệu ở châu Âu bước đầu được kiểm soát. Việt Nam gần đây cũng đã ban hành Luật An ninh mạng, có hiệu lực từ ngày 1/1/2019. Luật này đã đưa ra những quy định bảo vệ lợi ích quốc gia, lợi ích hợp pháp của các tổ chức và cá nhân trong quá trình sử dụng mạng internet. Bản thân các doanh nghiệp nói chung và lĩnh vực kế toán nói riêng cũng cần phải tự xây dựng cho mình một hệ thống bảo mật nhằm đảm bảo thông tin của doanh nghiệp cũng như khách hàng không bị tiết lộ ra bên ngoài. Các doanh nghiệp cần phải có đội ngũ nhân viên am hiểu về công nghệ thông tin hoặc phải liên kết với các công nghệ thông tin để xây dựng một hệ thống bảo mật dữ liệu.

- *Người làm kế toán cũng cần có sự thay đổi để thích ứng với công nghệ mới:* Các công cụ mới như Blockchain, ngân hàng mở... đang dần thay đổi phương thức mà kế toán thực hiện. Do đó, người làm kế toán cần phải nắm bắt trước những vấn đề xảy ra để đi trước, đón đầu, tránh tình trạng bị tụt hậu phía sau.

Trí tuệ thông minh và máy móc sẽ là tương lai của kế toán, đây là bước phát triển lớn của thế giới nhưng cũng là một thách thức đối người làm kế toán. Bởi vì trong tương lai sẽ có rất nhiều công việc máy móc sẽ làm thay con người, tốc độ xử lý dữ liệu được thực hiện nhanh hơn với khối lượng lớn hơn. Do vậy, vai trò của kế toán trong toàn bộ quá trình thu thập, xử lý, cung cấp thông tin kế toán cũng bị thay đổi. Tuy nhiên, trong tương lai gần công nghệ cũng không hoàn toàn thay thế được con người do đó, vai trò của người làm kế toán cần được nâng lên ở mức kiểm tra, kiểm soát và phân tích số liệu và quản lý hoạt động. Nếu như trước đây người làm kế toán chỉ cần có trình độ và chuyên môn về tài chính kế toán là có thể thực hiện công việc kế toán, hiện nay để thích nghi với những thay đổi, người làm

kế toán không chỉ am hiểu về tài chính nói riêng mà còn cần thành thạo cả về công nghệ. Khi công nghệ đã xâm nhập sâu vào mọi lĩnh vực thì để thực hiện công việc, người làm kế toán buộc phải tự nâng cao trình độ, tự đào tạo thêm về kiến thức tin học mới.

- *Các doanh nghiệp cần đầu tư đào tạo nguồn nhân lực kế toán mới*: Như đã phân tích, việc chuyển đổi sang hệ thống phần mềm mới, ứng dụng công nghệ cao, không thể diễn ra trong một sớm một chiều mà cần có thời gian. Ngoài việc, đầu tư vào công nghệ mới, các doanh nghiệp cũng cần chú trọng đào tạo nguồn nhân lực kế toán có trình độ cao và am hiểu công nghệ mới. Điều này còn phụ thuộc rất nhiều vào định hướng phát triển của doanh nghiệp cũng như quan điểm của các nhà quản lý của doanh nghiệp. Tuy nhiên, để bắt kịp với xu thế của thời đại, các doanh nghiệp vẫn cần xây dựng một tiến trình nhằm từng bước đào tạo và xây dựng nguồn nhân lực đủ mạnh để đáp ứng với những thay đổi của công nghệ trong tương lai. Một đội ngũ kế toán viên chuyên nghiệp có thể kiểm tra các thông tin do máy tính tự động đưa ra cũng như xác định tính chính xác của những thông tin đó là điều kiện cần thiết đặt ra đối với các doanh nghiệp trong bối cảnh mới.

4. Kết luận

Như đã trình bày, cuộc CMCN 4.0 với nhiều công nghệ mới như, trí tuệ nhân tạo, internet vạn vật, điện toán đám mây, hệ thống ảo... đang từng bước cho thấy sự thay đổi nhanh chóng của công nghệ tới mọi hoạt động và lĩnh vực kế toán cũng không nằm ngoài xu thế đó. Vai trò của kế toán cũng như cách thức hoạt động của kế toán cũng đang dần chuyển đổi. Công việc của kế toán không còn thực hiện một cách thủ công như trước kia mà thay vào đó là sự tự động hóa, từ khâu nhập dữ liệu, kết nối dữ liệu, xử lý, lập báo cáo và phân tích. Công nghệ đã mở ra cho lĩnh vực kế toán những cơ hội mới, nhưng cũng đặt ra không ít thách thức cần vượt qua. Bài nghiên cứu đã trình bày phân tích về những khái niệm, lợi ích và những thách thức đối với công tác kế toán trong thời kỳ cách mạng công nghệ 4.0 và đưa ra được một số giải pháp hiệu quả khi ứng dụng Công nghệ 4.0 trong kế toán tại Việt nam.

Tài liệu tham khảo

[1] Quốc hội (2015), Luật Kế toán sửa đổi 2015;

[2] Thủ tướng Chính phủ (2013), Quyết định số 480/QĐ-TTg ngày 18/03/2013 phê duyệt “Chiến lược Kế toán - Kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030”;

[3] Bộ Tài chính (2013), Quyết định số 2261/QĐ-BTC ngày 10/09/2013 quyết định về việc phê duyệt kế hoạch triển khai “Chiến lược kế toán - kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030”;

[4] Lê Thị Oanh (2019), Cách mạng công nghiệp 4.0 và những tác động đến nghề kế toán viên, Tạp chí Tài chính;

[5]. Trà Trà (2018), Cách mạng công nghiệp 4.0 tác động thế nào tới lĩnh vực kế toán? Báo Diễn đàn doanh nghiệp điện tử;

[6] Chris Sheedy (2018), Blockchain có đe dọa nghề kế toán? Tạp chí INTHEBLACK (CPA Australia).

TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN – NHÌN TỪ GIÁC ĐỘ HỆ THỐNG

TS Vũ Bá Anh

ThS. Vũ Anh Tuấn

ThS. Nguyễn Vĩnh Tuấn – BM LTHTKT

Tổ chức công tác kế toán là công việc đầu tiên phải thực hiện đối với phân hệ kế toán trong mỗi đơn vị - tổ chức, nó cũng cần phải thường xuyên được hoàn thiện trong quá trình hoạt động của phân hệ kế toán. Tổ chức công tác kế toán là tổ chức thu nhận, lưu trữ, xử lý và cung cấp thông tin về tài sản và sự vận động của tài sản trong đơn vị kế toán trên cơ sở vận dụng các phương pháp kế toán và tổ chức bộ máy kế toán tại đơn vị, nhằm quản lý và điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh có hiệu quả.

Từ trước đến nay, tổ chức công tác kế toán trong mỗi đơn vị thường được nhìn nhận từ giác độ (còn gọi là góc nhìn) tiến trình kế toán. Theo đó, việc tổ chức công tác kế toán bao gồm các nội dung cơ bản sau đây:

- Tổ chức bộ máy kế toán;
- Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán;
- Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán;
- Tổ chức hệ thống sổ kế toán;
- Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán;
- Tổ chức kiểm tra và phân tích thông tin kế toán.

Theo cách nhìn này, có một hạn chế cơ bản là, chưa thấy rõ logic về mối quan hệ của từng nội dung trong quá trình tổ chức, đặc biệt là, trong mỗi quan hệ đó, chưa xác định đầy đủ và mạch lạc vấn đề “nội dung nào quyết định”. Trong bài viết này, chúng tôi muốn đưa ra một cách nhìn khác – nhìn từ giác độ hệ thống.

Hệ thống, cho đến nay, chưa được định nghĩa. Người ta hiểu, hệ thống là một tập hợp các phần tử có quan hệ với nhau để tạo thành một nhất thể, nhằm thực hiện một mục tiêu chung. Trong hệ thống, nhờ có mối quan hệ giữa các phần tử mà hệ thống có thêm các thuộc tính mới, mà, cộng từng phần tử riêng rẽ không có – gọi là thuộc tính chôi; Cũng vì mối quan hệ giữa các phần tử mà mỗi phần tử bị trói buộc bởi các ràng buộc đặt lên nó.

Trên giác độ hệ thống, tổ chức công tác kế toán là tổ chức các phần tử trong tiến trình kế toán để thực hiện quá trình xử lý thông tin kế toán, gồm bốn khâu: Thu nhận, lưu trữ, xử lý và cung cấp thông tin kế toán. Khác với các hệ thống khác, khi tổ chức công tác kế toán của đơn vị kế toán, phải dựa vào bộ máy kế toán và các phương pháp kế toán. Vậy, tổ chức công tác kế toán sẽ bao gồm các nội dung cơ bản sau đây:

Một là, Tổ chức bộ máy kế toán. Tổ chức bộ máy kế toán là việc lựa chọn lấy một trong ba mô hình tổ chức có sẵn là: Mô hình bộ máy kế toán tập trung, mô hình bộ máy kế toán phân tán và mô hình bộ máy kế toán hỗn hợp (vừa tập trung vừa phân tán). Về nội dung này, không có bất kì thay đổi nào so với giác độ “tiến trình kế toán”.

Hai là, Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán. Nội dung này là việc vận dụng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất vào tình hình thực tế của đơn vị. Dưới giác độ hệ thống, nội dung này là quan trọng và quyết định đến tất cả các nội dung còn lại. Tại sao vậy?

Tài khoản kế toán là sự phản ánh trung thực và đầu tiên bằng mối quan hệ 1-1 giữa thế giới thực - tài sản của đơn vị (gọi chung là đối tượng kế toán) vào thế giới thông tin; Bởi thế, mọi tiến trình tiếp theo của công tác kế toán đều phải căn cứ vào nội dung này. Việc tổ chức hệ thống tài khoản bao gồm hai bước sau:

- Bước 1: Xác định và liệt kê đầy đủ tập hợp các đối tượng kế toán của đơn vị để lựa chọn các tài khoản tương ứng trong bảng hệ thống tài khoản thống nhất của Nhà nước. Đây là các tài khoản tổng hợp để phục vụ kế toán tài chính, nhằm mục đích cuối cùng là cung cấp các báo cáo tài chính cần thiết, theo quy định của Nhà nước.

Ngoài ra, khi xác định mỗi tài khoản tổng hợp, cũng phải xác định các tài khoản liên quan đến mỗi tài khoản tổng hợp này.

- Bước 2: Xây dựng các tài khoản chi tiết cho mỗi tài khoản tổng hợp, đó là quá trình tự thiết kế các tài khoản cấp 2, cấp 3, cấp 4,... để theo dõi chi tiết cho từng đối tượng kế toán đã xác định ở bước 1. Việc xây dựng các tài khoản chi tiết phải căn cứ vào nhu cầu quản lí của đơn vị, chẳng hạn: Khi có nợ “phải thu của khách hàng”, sẽ sử dụng tài khoản 131. Nếu chỉ cần theo dõi ai nợ thì chỉ cần mở tài khoản cấp 2 để chi tiết cho từng khách hàng, nhưng, nếu cần theo dõi thêm việc khách nợ từ cửa hàng nào, buộc phải bổ sung tài khoản cấp 3 để theo dõi chi tiết cho cửa hàng.

Ba là, Tổ chức hệ thống chứng từ và luân chuyển chứng từ kế toán.

Căn cứ vào các tài khoản kế toán đã xác định, mỗi tài khoản sẽ quyết định một bộ chứng từ cần thiết tương ứng. Chẳng hạn: TK 111 sẽ dẫn đến các chứng từ cần sử dụng: Phiếu thu, Phiếu chi, Biên bản kiểm quỹ, Quyết định xử lí kiểm quỹ,...

Căn cứ vào các tài khoản liên quan của mỗi tài khoản mà xác định được đường đi luân chuyển của chứng từ. Tài khoản xác định bộ phận kế toán nào lập chứng từ, tài khoản liên quan của tài khoản đó quyết định quy trình luân chuyển chứng từ, theo nguyên tắc: Liên quan đến đâu thì luân chuyển đến đó.

Bốn là, Tổ chức hệ thống sổ kế toán. Hệ thống sổ kế toán bao gồm hai loại sổ: Sổ tổng hợp và sổ chi tiết. Việc tổ chức hệ thống sổ kế toán bao gồm các công việc sau:

- Chọn bộ sổ kế toán của một hình thức kế toán;

- Căn cứ vào các tài khoản kế toán tổng hợp và hình thức kế toán để xác định tên các đầu sổ tổng hợp phải lập;

- Căn cứ vào các tài khoản chi tiết đã mở cho từng tài khoản mà xác định tên các sổ chi tiết phải mở. Tuy nhiên, trong điều kiện sử dụng phần mềm, lúc nào phải in sổ chi tiết lại là một vấn đề khác.

Năm là, Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán. Theo phạm vi, báo cáo kế toán có 2 loại: Báo cáo kế toán tài chính (sử dụng trong và ngoài đơn vị) và báo cáo kế toán quản trị (chỉ sử dụng trong đơn vị).

Căn cứ vào dữ liệu trên sổ kế toán tổng hợp để lập báo cáo tài chính;

Căn cứ vào dữ liệu trên sổ kế toán chi tiết để lập báo cáo quản trị.

Sáu là, Tổ chức kiểm tra và phân tích thông tin kế toán.

Nội dung kiểm tra kế toán không có thay đổi so với giác độ “tiến trình kế toán”, nhưng, nội dung phân tích thông tin kế toán, dưới giác độ hệ thống thì có nhiều thay đổi căn bản; Nó không chỉ dựa trên các phương pháp kế toán mà còn phải dựa trên nhiều phương pháp khác, như: phương pháp toán, phương pháp thống kê và kinh tế lượng, phương pháp tham khảo ý kiến chuyên gia...

Bảy là, Tổ chức lưu trữ thông tin kế toán.

Sau mỗi niên độ kế toán, bộ phận kế toán phải tổ chức lưu trữ các chứng từ và sổ kế toán theo quy định của luật kế toán để phục vụ công tác thanh tra, kiểm tra. Trong điều kiện ứng dụng công nghệ thông tin, phải tổ chức lưu trữ cả tài liệu giấy và tài liệu điện tử theo đúng trình tự và yêu cầu kỹ thuật.

Tóm lại, mỗi các nhìn nhận, mỗi góc nhìn đều có những ưu, khuyết nhất định. Những điều trần trở trên đây, chúng tôi muốn đưa ra để xin ý kiến của các nhà khoa học và những người quan tâm. Trân trọng cảm ơn các ý kiến đóng góp của quý vị.

Ghi chú:

(*) – Kiểm toán Nhà nước.

Bài viết không sử dụng tài liệu tham khảo.

NGHIÊN CỨU TỔ CHỨC KẾ TOÁN Ở CÁC DOANH NGHIỆP LOGISTICS VIỆT NAM GÓP PHẦN NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG GIẢNG DẠY MÔN KẾ TOÁN THƯƠNG MẠI DỊCH VỤ

Ths. Lại Thị Ngân – BM LTHTKT

Ths. Trần Thị Ngọc Anh – BM LTHTKT

1. Đặt vấn đề

Doanh nghiệp Logistics là doanh nghiệp chuyên về công tác “hậu cần”, có nghĩa là họ chuyên về công tác vận chuyển đường biển, đường hàng không, đường bộ trên toàn thế giới. Tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp logistics này cũng mang những đặc thù riêng vì doanh nghiệp này phát sinh nhiều các nghiệp vụ liên quan đến thuế nhập khẩu, xuất khẩu, các khoản thu – chi hộ... Tổ chức công tác kế toán tại các đơn vị logistic là tổ chức việc thực hiện các chuẩn mực, chế độ kế toán để phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động SXKD, tổ chức thực hiện chế độ kiểm tra kế toán, chế độ bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán, cung cấp thông tin tài liệu kế toán và các nhiệm vụ khác của kế toán trong doanh nghiệp logistics cho các đối tượng cần sử dụng.

Bài báo này như một tài liệu tham khảo cho sinh viên trong quá trình học tập môn Kế toán thương mại dịch vụ nhằm góp phần nâng cao chất lượng giảng dạy bộ môn.

2. Tổ chức công tác kế toán trong các doanh nghiệp logistics

2.1. Khái niệm tổ chức công tác kế toán của doanh nghiệp logistics

Tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp logistics là việc tổ chức nhân sự kế toán theo các phần hành kế toán cụ thể, thực hiện các phương pháp kế toán phù hợp với yêu cầu thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính, phù hợp với đặc điểm cụ thể của Doanh nghiệp logistics nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin phục vụ việc điều hành hoạt động SXKD.

Nhiệm vụ của tổ chức kế toán logistics như sau:

- Nhập chứng từ chi hộ vận tải, làm hàng logistics.
- Nhập sổ theo dõi vận chuyển hàng hóa.
- Lập sổ, theo dõi kế toán nội bộ trong công ty
- Đối với hoạt động vận tải: Theo dõi được doanh thu, chi phí, lãi lỗ từng đầu xe
- Đối với hoạt động kinh doanh phương tiện vận tải: Theo dõi được doanh thu, giá vốn, lãi lỗ từng phương tiện kinh doanh

– Đối với hoạt động bảo dưỡng, sửa chữa: Theo dõi lịch trình, thời gian bảo dưỡng của từng xe, chi phí từng lần sửa chữa

– Theo dõi doanh thu, chi phí, lỗ lãi của từng mảng kinh doanh

– Theo dõi lịch trình, thời gian bảo dưỡng, chi phí bảo dưỡng của từng xe.

2. 2.Nội dung của tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp logistics

2.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán:

- *Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung:*

Tại các doanh nghiệp logistics, phòng kế toán được tổ chức theo các bộ phận kế toán, mỗi bộ phận thực hiện các phần hành kế toán cụ thể. Toàn bộ công việc xử lý thông tin được phản ánh vào sổ kế toán, BCTC của doanh nghiệp được lập ở phòng kế toán trung tâm. Nếu doanh nghiệp có đơn vị hạch toán phụ thuộc thì các đơn vị này đều không tổ chức kế toán riêng mà chỉ bố trí nhân viên làm nhiệm vụ hạch toán ban đầu, thu nhận, kiểm tra, phân loại và định kỳ chuyển chứng từ kế toán cùng các báo cáo kế toán về phòng kế toán trung tâm để xử lý và tổng hợp thông tin.

- *Mô hình tổ chức bộ máy kế toán phân tán:*

Là mô hình mà các doanh nghiệp tổ chức một phòng kế toán trung tâm và các phòng kế toán ở các đơn vị phụ thuộc. Phòng kế toán trung tâm thực hiện các phần hành kế toán phát sinh tại doanh nghiệp, đồng thời hướng dẫn kiểm tra các báo cáo kế toán do các đơn vị phụ thuộc gửi đến tổng hợp và lập BCTC toàn doanh nghiệp. Các đơn vị phụ thuộc có tổ chức bộ máy kế toán riêng, thực hiện toàn bộ công tác kế toán tại đơn vị mình theo sự phân cấp của phòng kế toán trung tâm, định kỳ gửi về phòng kế toán trung tâm để tổng hợp chung toàn doanh nghiệp.

2.2.2. Tổ chức chứng từ kế toán và hạch toán ban đầu

- *Tổ chức xây dựng hệ thống danh mục chứng từ kế toán và các biểu mẫu kế toán.*

Căn cứ vào hệ thống chứng từ do Bộ Tài chính ban hành, mỗi đơn vị lựa chọn những chứng từ kế toán cần vận dụng phù hợp với hoạt động kế toán của đơn vị mình bao gồm các chứng từ cung cấp thông tin cho việc tổ chức ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin lập BCTC như: chứng từ lao động tiền lương, chứng từ hàng tồn kho, bán hàng, tiền, TSCĐ và các chứng từ liên quan khác.

- *Tổ chức hạch toán ban đầu, lập chứng từ kế toán để ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh*

Tổ chức hạch toán ban đầu là ghi nhận tất cả các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh tại các bộ phận vào chứng từ kế toán. Các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh ở nhiều địa

điểm, thời điểm khác nhau, liên quan đến nhiều bộ phận khác nhau đòi hỏi kế toán phải quy định, hướng dẫn cách ghi chép trên chứng từ kế toán một cách cụ thể, chi tiết đảm bảo cho các chứng từ kế toán được lập đúng yêu cầu của pháp luật và chính sách chế độ kế toán của Nhà nước, làm căn cứ đáng tin cậy để ghi sổ kế toán.

Về việc lập chứng từ trong doanh nghiệp logistics, tùy theo điều kiện cụ thể, chứng từ kế toán có thể lập thủ công hoặc lập bằng máy. Việc lập các chứng từ kế toán cũng có thể sử dụng các chứng từ thủ công (chứng từ trên giấy) hoặc chứng từ điện tử.

2.2.3. Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán

Dựa trên những quy định chung của quốc gia, các đơn vị logistics lựa chọn áp dụng một hệ thống tài khoản kế toán phù hợp với chức năng, nhiệm vụ, yêu cầu quản lý cũng như đặc điểm SXKD, lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

Đơn vị cũng có thể đề nghị bổ sung tài khoản cấp 1, cấp 2 đối với các tài khoản chưa có trong hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp để phản ánh nội dung kinh tế riêng có phát sinh tại đơn vị và chỉ được thực hiện sau khi Bộ Tài chính chấp thuận bằng văn bản.

2.2.4. Tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán

Nội dung tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin

- Trang bị phần cứng
- Mua hoặc thuê viết phần mềm kế toán
- Tổ chức kiểm soát nội bộ trong môi trường sử dụng máy tính
- Phải có chiến lược phát triển hệ thống công nghệ thông tin, phải lập kế hoạch cho từng giai đoạn, nâng cấp và thanh lý máy móc thiết bị cũng như phần mềm kế toán

3. Kết luận

Thông qua nội dung trên tác giả đã khái quát cơ sở lý luận về tổ chức công tác kế toán tại doanh nghiệp logistics. Trong đó, tác giả nêu tổng quan về doanh nghiệp logistics và khái quát tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp logistics. Các nội dung cơ bản của tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp logistics như: Tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức chứng từ và hạch toán ban đầu, tổ chức hệ thống tài khoản kế toán, tổ chức lựa chọn hình thức kế toán và hệ thống sổ kế toán, tổ chức lưu trữ và kiểm tra tài liệu kế toán, tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán.

Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Phương Mai (2018), Luận văn thạc sĩ kinh tế “Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán tại Công ty tài chính TNHH MTV Công nghiệp tàu thủy”
2. PGS.TS Đoàn Xuân Tiên (2009), Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp, NXB

Tài chính, Hà Nội.

3. PGS.TS Lưu Đức Tuyên, PGS.TS Ngô Thu Hồng (2011), Giáo trình Tổ chức công tác kế toán, NXB Tài chính, Hà Nội.

HIỂU VỀ KHÁI NIỆM VÀ ĐIỀU KIỆN GHI NHẬN TÀI SẢN, NỢ PHẢI TRẢ THEO KHUÔN MẪU 2018

TS. Nguyễn Thị Hồng Vân – BM Kế toán tài chính

TS. Đỗ Thị Lan Hương – Bộ môn kế toán tài chính

Sau sáu năm làm việc để sửa đổi khung khái niệm (CF), Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB) đã ban hành nội dung mới vào tháng 3 năm 2018 (IASB, 2018). Bao gồm hơn 80 trang, CF mới về cơ bản bổ sung đáng kể nội dung so với bản cũ từ năm 2010 vì nó bao gồm các nội dung mới, chẳng hạn như báo cáo tài chính và đơn vị báo cáo, ghi nhận, đo lường và trình bày và thuyết minh thông tin trên báo cáo tài chính, đặc biệt làm rõ các nội dung liên quan đến ghi nhận và đo lường của các yếu tố báo cáo tài chính. Mục đích nhằm bổ sung những nội dung chưa có trong khuôn mẫu 2010, làm rõ hơn những vấn đề đã quy định trong các chuẩn mực chi tiết.

Trong hai chương đầu tiên của CF2018, IASB đưa ra mục tiêu của báo cáo tài chính là gì và cách thức đạt được điều này thông qua các đặc điểm cụ thể của thông tin kế toán, cái gọi là đặc điểm định tính của thông tin báo cáo tài chính. Các chương còn tập trung bàn đến nội dung các yếu tố báo cáo tài chính từ khái niệm, điều kiện ghi nhận và phương pháp đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính.

Trước tiên, để hiểu khái niệm các yếu tố báo cáo tài chính, sự khác biệt chính giữa CF 2018 và khuôn khổ trước đó liên quan đến thuật ngữ " lợi ích kinh tế tương lai". Yêu cầu về khả năng đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai hoặc mất đi lợi ích kinh tế trong tương lai dự kiến trong khuôn khổ trước đó hàm ý khả năng thu được hoặc mất đi lợi ích kinh tế trong tương lai. CF 2018 loại bỏ đặc tính này từ định nghĩa các yếu tố báo cáo tài chính.

CF 2018 giới thiệu một khái niệm mới - “nguồn lực kinh tế”. Theo CF 2018, một đơn vị có tài sản nếu đơn vị kiểm soát nguồn lực kinh tế hiện tại do kết quả của các sự kiện trong quá khứ. Nguồn lực kinh tế có hai thuộc tính quan trọng - (a) có quyền, và (b) có tiềm năng tạo ra lợi ích kinh tế. Tuy nhiên, không nhất thiết các lợi ích trong tương lai phải chắc chắn xảy ra. Chỉ cần thiết có tồn tại quyền và trong trường hợp nào đó quyền có thể tạo ra lợi ích kinh tế cho đơn vị.

Với định nghĩa sửa đổi về tài sản, hiểu tài sản là quyền, khả năng tạo ra lợi ích kinh tế hơn là bản thân tài sản là có lợi ích kinh tế (như cách diễn giải trong khuôn mẫu 2010).

Đối với nợ phải trả, CF 2018 quy định rằng đơn vị báo cáo phải có nghĩa vụ hiện tại trong việc chuyển giao một nguồn lực kinh tế do kết quả của các sự kiện trong quá khứ. Sự tồn tại của nghĩa vụ hiện tại là tiêu chí đầu tiên; nó thường phát sinh từ các hợp đồng, luật

pháp hoặc là một nghĩa vụ liên đới, và do đó đơn vị không có khả năng để tránh được việc thực hiện nghĩa vụ. Tiêu chí thứ hai là phải có sự chuyển dịch của một nguồn lực kinh tế. Đối với một tài sản, việc chuyển nhượng chỉ cần tiềm năng và không cần chắc chắn. Ví dụ, một hợp đồng bán hàng có thể yêu cầu người bán hoàn trả tiền cho người mua trong một số điều kiện quy định trong hợp đồng, dẫn đến phát sinh nghĩa vụ đối với người bán ngay cả khi xác suất xảy ra là thấp. Trong một ví dụ khác, một công ty có thể là bị đơn trong một vụ án pháp lý đang chờ phán quyết. Trong tình huống này, không chắc chắn về sự tồn tại của nghĩa vụ và không phải là nợ phải trả.

Bên cạnh đó, CF2018 không nêu rõ bất kỳ điều kiện ghi nhận chung nào cho các yếu tố báo cáo tài chính mà thay vào đó đưa ra hướng dẫn về các nhân tố nên xem xét khi xác định điều kiện ghi nhận cho tài sản, nợ phải trả, cũng như thu nhập và chi phí. Cụ thể là "tài sản hoặc nợ phải trả chỉ được ghi nhận nếu việc ghi nhận tài sản hoặc nợ phải trả đó cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính thông tin hữu ích" (CF2018.5.7). Theo các đặc tính chất lượng của thông tin báo cáo tài chính từ Chương 2, thông tin hữu ích được cho là thông tin phải thích hợp (relevant) và trình bày trung thực (faithful representation).

Một tài sản hay nợ phải trả được ghi nhận chỉ nếu việc ghi nhận của tài sản hay nợ phải trả hay thu nhập và chi phí hình thành hoặc những thay đổi trong vốn chủ sở hữu cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính những thông tin hữu dụng, tức là:

- (a) thông tin phù hợp về tài sản hay nợ phải trả và thu nhập, chi phí hình thành hoặc những thay đổi trong vốn chủ sở hữu (xem đoạn 5.12-5.17);
- (b) trình bày trung thực về tài sản hoặc nợ phải trả và thu nhập, chi phí hình thành hoặc những thay đổi trong vốn chủ sở hữu (xem các đoạn 5.18-5.25).

Không thể định nghĩa một cách chính xác khi nào ghi nhận một tài sản hay khoản nợ phải trả sẽ cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính, với mức chi phí không vượt quá lợi ích mang lại. Cái gì là hữu ích với người sử dụng phụ thuộc vào khoản mục, và thực tiễn và các tình huống. Hệ quả là, cần phải xét đoán khi quyết định liệu có ghi nhận một khoản mục hay không, và do đó các yêu cầu ghi nhận có thể cần cân nhắc theo quy định các chuẩn mực.

Ngay cả nếu xác suất của việc xem xét các lợi ích kinh tế đem lại là thấp, việc ghi nhận một tài sản hay nợ phải trả có thể cung cấp thông tin hữu ích hơn, phụ thuộc vào nhiều yếu tố. Ví dụ:

- (a) nếu một tài sản được mua/có được hoặc nợ phải trả phát sinh trong giao dịch trao đổi theo các điều khoản thị trường, chi phí của nó thường phản ánh xác suất của dòng vào hay dòng ra của các lợi ích kinh tế. Do đó, chi phí đó có thể là thông tin thích hợp, và sẵn có ngay. Thêm nữa, không ghi nhận tài sản hay nợ phải trả sẽ

dẫn đến không ghi nhận thu nhập hay chi phí tại thời điểm trao đổi, mà có thể không phải là sự trình bày trung thực về giao dịch.

(b) nếu một tài sản hay nợ phải trả xuất hiện từ một sự kiện mà không phải từ trao đổi giao dịch, ghi nhận tài sản hay nợ phải trả đó sẽ dẫn đến ghi nhận thu nhập hay chi phí. Nếu xác suất rằng tài sản hay nợ phải trả đó sẽ dẫn đến dòng vào hay dòng ra các lợi ích kinh tế là thấp, người sử dụng báo cáo tài chính có thể không cho rằng việc ghi nhận tài sản và thu nhập, hoặc nợ phải trả và chi phí, là cung cấp thông tin thích hợp.

Ngoài ra, ghi nhận một tài sản hay khoản nợ phải trả là thích hợp nếu nó cung cấp không chỉ thông tin thích hợp mà cả trình bày trung thực tài sản hay nợ phải trả đó và thu nhập, chi phí phát sinh hay những thay đổi trong vốn chủ sở hữu. Liệu sự trình bày trung thực có được cung cấp hay không có thể do ảnh hưởng của mức độ không chắc chắn về xác định giá trị liên quan đến tài sản hay nợ phải trả đó hoặc do các nhân tố khác.

Để một tài sản hay nợ phải trả được ghi nhận thì nó phải được xác định giá trị. Trong nhiều trường hợp, các giá trị đó có thể được ước tính và do đó có thể có sự không chắc chắn về xác định giá trị. Việc sử dụng ước tính kế toán hợp lý là phần thiết yếu của trình bày thông tin báo cáo tài chính và không làm giảm tính hữu ích của thông tin nếu các ước tính được mô tả và giải thích rõ ràng và chính xác cơ sở ước tính đó. Ngay cả mức không chắc chắn cao trong xác định giá trị không ngăn cản ước tính đó khỏi việc cung cấp thông tin hữu ích.

Thông tin thích hợp và trình bày trung thực về tài sản, nợ phải trả vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí được ghi nhận liên quan không chỉ đến ghi nhận khoản mục đó mà còn xác định giá trị của nó cũng như trình bày và công bố các thông tin về khoản mục này.

Tóm lại, với những thay đổi trong CF 2018 đã mở rộng phạm vi của khái niệm tài sản và nợ phải trả; đồng thời điều kiện ghi nhận các yếu tố này không quy định một cách cụ thể như trước mà cụ thể theo từng hoàn cảnh sao cho thông tin là hữu ích.

Tài liệu tham khảo:

- IASB Conceptual Framework (2018)
- IASB Conceptual Framework (2010)

ÁP DỤNG HÓA ĐƠN ĐIỆN TỬ CHO CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM- THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP

TS. Lý Lan Yên – BM Kế toán tài chính

Nguyễn Thị Ngọc Hiếu – CTCP nước sạch Bắc Ninh

Tóm tắt

Do sự tiến bộ khoa học kỹ thuật phát triển, nghiệp vụ kế toán cũng được cải thiện đáng kể giúp giảm bớt công việc kế toán, trong đó hóa đơn điện tử được coi là bước ngoặt trong công tác quản lý của doanh nghiệp thay cho hóa đơn giấy truyền thống. Tuy nhiên, thực tế việc triển khai hóa đơn điện tử còn gặp rất nhiều khó khăn từ việc áp dụng đến quá trình sử dụng. Bài trình bày khái quát về những quy định, mô tả thực trạng thực hiện sử dụng hóa đơn điện tử tại các doanh nghiệp (DN) ở Việt Nam đồng thời đưa ra một số biện pháp được quy định trong Luật và các nghị định, thông tư và các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng việc ứng dụng hóa đơn điện tử trong DN hiện nay.

Từ khóa: Hóa đơn điện tử; Sai phạm khi sử dụng hóa đơn; Lợi ích của hóa đơn điện tử

1. Đặt vấn đề:

Áp dụng hóa đơn điện tử (HĐĐT) trong thời đại cách mạng công nghệ 4.0 được coi là một bước tiến lớn của DN. Hóa đơn điện tử không chỉ rút ngắn chu trình quản lý hóa đơn của DN mà còn giảm chi phí in ấn, thời gian gửi, cách bảo quản và lưu trữ hóa đơn... so với việc sử dụng hóa đơn giấy. Vì vậy việc sử dụng HĐĐT đã giúp DN tiết kiệm chi phí, nâng cao hiệu quả sản xuất, kinh doanh, tăng cường năng lực cạnh tranh của DN. Đồng nghĩa với việc đem lại lợi ích cho DN thì hóa đơn điện tử cũng giúp cho các cơ quan thuế và cơ quan quản lý nhà nước giảm thiểu đáng kể về thời gian và chi phí quản lý nhà nước trong các công việc quản lý có liên quan đến thông báo phát hành, kết quả hủy, báo cáo sử dụng hóa đơn do DN gửi tới... Đồng thời khi HĐĐT được sử dụng phổ biến và kết chuyển thông tin đến cơ quan thuế sẽ giúp cho ngành Thuế quản lý, khai thác hiệu quả và toàn diện. Tuy nhiên bên cạnh những mặt lợi ích, thì việc ứng dụng hóa đơn điện tử còn gặp rất nhiều khó khăn dẫn đến các sai phạm trong lúc triển khai hóa đơn điện tử.

2. Khái quát về quy định và thực trạng sử dụng hóa đơn điện tử trong DN

Theo Nghị định 119/2018/NĐ-CP ngày 12/9/2018 của Chính phủ, các DN, hộ kinh doanh cả nước buộc phải chuyển sang sử dụng hóa đơn điện tử (chậm nhất là ngày ngày 01 tháng 11 năm 2020 phải thực hiện xong đối với các DN, tổ chức kinh tế, tổ chức khác, hộ, cá nhân kinh doanh). Hoá đơn điện tử là loại chứng từ được tạo lập, gửi, lưu trữ, quản lý bằng máy tính hoặc lưu lượng điện toán đám mây. Giúp DN, hộ kinh doanh và các cơ quan chức năng giảm thời gian, chi phí in ấn, vận chuyển và lưu trữ giấy tờ; Mặc dù có rất nhiều

lợi ích khi áp dụng hóa đơn điện tử trong DN, song quá trình triển khai hóa đơn điện tử đang gặp không ít khó khăn, việc triển khai vẫn còn chưa bài bản, trong khi đó ngành Thuế lại chưa làm tốt công tác tuyên truyền vận động có hướng dẫn cụ thể, chi tiết để các Doanh nghiệp, tổ chức kinh doanh thấy rõ được lợi ích cũng như sự thuận lợi khi sử dụng hóa đơn điện tử. Dẫn đến việc DN còn gặp phải rất nhiều sai phạm trong quá trình sử dụng HĐĐT.

➤ **Sai sót trong sử dụng hóa đơn điện tử**

Hóa đơn là chứng từ ghi nhận ban đầu của các giao dịch mua bán hàng hóa, dịch vụ giữa các bên với nhau, thực tế từ trước đến nay loại chứng từ này được các DN sử dụng như một công cụ điều chỉnh kết quả hoạt động của DN, những gian lận trong các giao dịch hóa đơn phát triển mạnh, đã được phát hiện làm thất thoát ngân sách Nhà nước. Biện pháp áp dụng chứng từ điện tử là bước đột phá nhằm ngăn chặn phần lớn những sai phạm về hóa đơn trên thị trường đen. Cụ thể một số những sai phạm đó thường xảy ra như sau:

Thứ nhất, sai sót do lập hóa đơn không ghi đầy đủ các nội dung bắt buộc: Tại khoản 1, Điều 6 của Nghị định 119/2018/NĐ-CP có quy định cụ thể về các nội dung bắt buộc phải có trên hóa đơn điện tử. Như vậy, hóa đơn điện tử thiếu các nội dung bắt buộc trên sẽ không được coi là hợp pháp, hợp lệ. Những trường hợp không đầy đủ nội dung bắt buộc sẽ bị xử phạt hành chính theo các mức khác nhau tùy vào mức độ sai phạm.

Ngày tháng ghi trên hóa đơn đã lập không trùng với ngày ký trên hóa đơn. Hóa đơn điện tử có ngày lập và ngày ký khác nhau là không hợp lệ, không đủ điều kiện để kê khai thuế. Hóa đơn điện tử chỉ có ngày lập, không có ngày ký hoặc ngày ký khác với ngày lập hóa đơn điện tử là chuyện thường phát sinh tại các DN tại Việt Nam. Trường hợp ngày ký Hóa đơn điện tử thực hiện sau ngày lập hóa đơn điện tử thì Công ty phải căn cứ vào ngày lập hóa đơn điện tử để xác định nghĩa vụ kê khai, nộp thuế và hạch toán theo quy định. Ngày ký là ngày có giá trị pháp lý DN sẽ được khấu trừ thuế VAT theo ngày ký trên HĐĐT.

Thứ hai, sai phạm về sử dụng hóa đơn, chứng từ không hợp pháp (Điều 6 – Luật quản lý Thuế số 38/2019 áp dụng từ ngày 1/7/2020): DN sử dụng hóa đơn, chứng từ giả; Hóa đơn, chứng từ chưa có giá trị sử dụng, hết giá trị sử dụng; Hóa đơn bị ngừng sử dụng trong thời gian áp dụng biện pháp cưỡng chế ngừng sử dụng hóa đơn của cơ quan thuế; Hóa đơn điện tử khi không đăng ký sử dụng với cơ quan thuế; Hóa đơn điện tử chưa có mã của cơ quan thuế đối với trường hợp sử dụng hóa đơn điện tử có mã của cơ quan thuế. HĐĐT khi đã có thông báo ngừng sử dụng hóa đơn điện tử. Hoặc hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ mà thời điểm mua hàng hóa, dịch vụ ghi trên hóa đơn từ ngày cơ quan thuế thông báo bên bán không hoạt động tại địa chỉ kinh doanh đã đăng ký với cơ quan nhà nước. Hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ mà thời điểm mua hàng hóa, dịch vụ ghi trên hóa đơn trước ngày xác định bên bán không hoạt động tại địa chỉ kinh doanh đã đăng ký với cơ quan nhà nước hoặc chưa có thông báo của cơ quan thuế về việc bên bán không hoạt động tại địa chỉ

kinh doanh đã đăng ký với cơ quan nhà nước nhưng cơ quan thuế hoặc cơ quan công an hoặc các cơ quan chức năng khác đã có kết luận đó là hóa đơn không hợp pháp.

Thứ ba, sai phạm về việc sử dụng Hóa đơn, chứng từ không hợp pháp: Hóa đơn, chứng từ tẩy xóa, sửa chữa, ghi thêm các chỉ tiêu; hóa đơn khống (hóa đơn đã ghi các chỉ tiêu, nội dung nghiệp vụ kinh tế nhưng việc mua bán hàng hóa, dịch vụ không có thật); hóa đơn phản ánh không đúng giá trị thực tế phát sinh; hóa đơn có sự chênh lệch về giá trị hàng hóa, dịch vụ giữa các liên. Dùng hóa đơn để quay vòng khi vận chuyển hàng hóa trong khâu lưu thông hoặc dùng hóa đơn của hàng hóa, dịch vụ này để chứng minh cho hàng hóa, dịch vụ khác, sử dụng hóa đơn của tổ chức, các nhân khác để hợp thức hóa hàng hóa, dịch vụ mua vào hoặc hàng hóa, dịch vụ bán ra;

Thứ tư, sai phạm về hóa đơn khi bán hàng: Đối với DN vi phạm về hóa đơn khi biên bản giao hàng và ngày lập hóa đơn khác nhau nhưng cùng kỳ kê khai thuế, lập sai loại hóa đơn theo quy định và đã giao cho người mua hoặc đã kê khai thuế.

➤ **Khó khăn trong việc sử dụng hóa đơn điện tử**

Từ những sai phạm thường xảy ra ở trên, việc sử dụng hóa đơn điện tử còn gặp rất nhiều vướng mắc và khó khăn hơn nếu không nắm bắt đầy đủ quy định và cách sử dụng hóa đơn điện tử. Đây cũng là vấn đề khó khăn trong việc áp dụng công nghệ 4.0 trong kế toán tại các DN thời đại công nghiệp hóa, hiện đại hóa.

Thứ nhất, do thói quen của DN Việt Nam thường không muốn thay đổi: Thực tế, hóa đơn trong nhận thức của đại bộ phận người dân Việt Nam vẫn là chứng từ giấy, hóa đơn điện tử chưa được nhiều người biết đến và sử dụng nhất là đối với DN vừa và nhỏ, siêu nhỏ. Họ quen giao dịch mua bán bằng được thực hiện bằng hóa đơn giấy. Để thực hiện viết hóa đơn chỉ cần đến quầy hóa đơn đã in và viết lên khi có giao dịch mà không cần đến máy tính, khi có sai sót thì gạch bỏ. Mặt khác, khi sử dụng hóa đơn giấy DN có thể lập chứng từ không đúng thời điểm phát sinh và điều chỉnh được những giao dịch theo ý của bên mua và bên bán mà không bị cơ quan thuế phát hiện các giao dịch trên hóa đơn được lập không đúng thời điểm. Người mua vận chuyển hàng chỉ cần cầm theo tờ hóa đơn mua hàng khi các cơ quan chức năng cần kiểm tra, tiện lợi cho cả người bán và người mua. Do vậy hình thành tâm lý ngại thay đổi khi phải áp dụng ứng dụng công nghệ mới vào quá trình sản xuất kinh doanh. Mặc dù đã biết ưu điểm của hóa đơn điện tử nhưng nhiều DN vừa và nhỏ và siêu nhỏ, DN tư nhân do số lượng sử dụng không nhiều và số lượng hóa đơn giấy còn rất nhiều trong kho nên vẫn đang tiếp tục sử dụng nốt đồng thời đang “cập nhật” quá trình chuyển đổi theo yêu cầu của cơ quan thuế và các cơ quan quản lý. Thói quen sử dụng tiền mặt của người dân trong các giao dịch cũng là một hạn chế, điều này dẫn đến việc hóa đơn điện tử chậm áp dụng và triển khai trên quy mô lớn. Một số DN khi ứng dụng

HĐĐT cũng thường gặp rất nhiều khó khăn trong việc giải thích cho khách hàng hiểu thế nào là hóa đơn điện tử và tính pháp lý của hóa đơn này.

Thứ hai, kiến thức hiểu biết về công nghệ thông tin của người mua người bán còn nhiều hạn chế: Những người sử dụng hóa đơn điện tử thường là người mua, người bán và kế toán. Tuy nhiên họ đều không phải là những người học công nghệ thông tin một cách bài bản, Việc áp dụng HĐĐT thường là do nhân viên IT của công ty hoặc của bên được thuê để cung cấp hóa đơn điện tử. Để sử dụng hóa đơn điện tử, trước hết các DN cần lựa chọn tổ chức cung cấp chứng thư số (T-VAN) hợp pháp để ký hợp đồng cung cấp dịch vụ hóa đơn điện tử. Mặc dù chỉ những tổ chức đảm bảo đủ điều kiện về mặt kỹ thuật và được cơ quan thuế chấp thuận đăng ký mới được phép cung cấp dịch vụ hóa đơn điện tử, trên thực tế có nhiều tổ chức cùng quảng cáo giải pháp hóa đơn điện tử tràn lan khiến DN không thể phân biệt đâu là tổ chức tin cậy để lựa chọn. Điều này dẫn tới một hậu quả nghiêm trọng nếu hóa đơn điện tử trên bản thể hiện được làm giả, thì những người sử dụng không thể phân biệt được đâu là hóa đơn thật, đâu là hóa đơn thể hiện một cách giả mạo cho người xem hóa đơn. Chúng ta đã biết, các DN nhỏ, siêu nhỏ và các hộ kinh doanh ở Việt Nam rất nhiều, làm ăn nhỏ lẻ nhưng kiến thức cũng như trình độ hiểu biết kỹ thuật công nghệ thông tin lại rất hạn chế. Đây cũng là một rào cản nhất định trong việc áp dụng khoa học kỹ thuật vào phương thức quản lý trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

Thứ ba, chi phí đầu tư ban đầu cho thực hiện hóa đơn điện tử thường lớn hơn hóa đơn in: Việc ứng dụng hóa đơn điện tử ban đầu cần rất nhiều chi phí. Thay vì chi phí rất thấp cho cái bút và quyển sổ hóa đơn, chúng ta phải trả một khoản lớn cho trang thiết bị như máy tính, hệ thống hóa đơn điện tử hay chi phí ký hợp đồng cho bên cung cấp hóa đơn điện tử, chi phí Internet và rất nhiều chi phí liên quan khác. Điều này đối với một DN lớn thì việc thực thi được dễ dàng nhưng đối với DN rất nhỏ hay các hộ gia đình thì lại gây nên nhiều khó khăn, trong khi đó tính ứng dụng của HĐĐT đối với họ lại không cao.

Thứ tư, việc áp dụng các quy định về hóa đơn điện tử còn nhiều vướng mắc: Việc áp dụng hóa đơn điện tử vẫn đang trong giai đoạn triển khai, vì vậy có quá nhiều quy định được thay đổi liên tục về hóa đơn điện tử. DN nói chung và đặc biệt là những DN nhỏ, hộ gia đình kinh doanh sẽ không cập nhật kịp thời, không được đào tạo về kiến thức chuyên môn dẫn đến việc vi phạm các sai phạm trong quá trình sử dụng hóa đơn điện tử, đồng thời DN sẽ phải chi trả các khoản chi phí cho việc đào tạo cập nhật kiến thức, nâng cao chuyên môn cho nhân viên, dẫn tới các DN ngại thay đổi áp dụng công nghệ mới trong quản lý.

3. Ứng dụng và nâng cao chất lượng của hóa đơn điện tử

Trong quá trình thực hiện sử dụng hóa đơn điện tử trong các giao dịch tại các DN Việt nam bước đầu còn nhiều sai sót hoặc cố tình làm sai, để xử lý giải quyết những vấn đề này

nhằm nâng cao chất lượng của hóa đơn điện tử cần phải vận dụng tốt những hướng dẫn của quy định theo từng trường hợp cụ thể.

- *Trường hợp hóa đơn điện tử có mã bị lập sai sót theo Nghị định 119/2018/NĐ-CP và Thông tư 68/2019/TT-BTC*

Thứ nhất, hóa đơn điện tử có mã của cơ quan thuế chưa gửi cho người mua

Khi xảy ra trường hợp này, người bán cần thông báo với cơ quan thuế theo Mẫu số 04 về việc hủy hóa đơn điện tử có mã đã lập có sai sót và lập hóa đơn hóa đơn điện tử mới; Lập hóa đơn hóa đơn điện tử mới, ký số, ký điện tử gửi cơ quan thuế để cấp mã hóa đơn mới thay thế hóa đơn đã lập để gửi cho người mua; từ đó cơ quan thuế có cơ sở thực hiện hủy hóa đơn điện tử đã được cấp mã có sai sót lưu trên hệ thống của cơ quan thuế.

Thứ hai, hóa đơn điện tử có mã của cơ quan thuế đã gửi cho người mua

Khi phát hiện sai sót về tên, địa chỉ của người mua nhưng không sai mã số thuế, các nội dung khác không sai sót: Người bán sẽ thông báo cho người mua về việc hóa đơn có sai sót theo Mẫu số 04 và không phải lập lại hóa đơn.

Nếu có sai về mã số thuế, về số tiền ghi trên hóa đơn, sai về thuế suất, tiền thuế, hoặc hàng hóa ghi trên hóa đơn không đúng quy cách, chất lượng: Người bán và người mua lập văn bản thỏa thuận ghi rõ các sai sót, người bán tiến hành thông báo với cơ quan thuế theo Mẫu số 04 về việc hủy hoá đơn điện tử và lập hóa đơn điện tử mới thay thế cho hóa đơn được cấp mã có sai sót. Khi nhận được thông báo, cơ quan thuế thực hiện hủy hóa đơn điện tử đã được cấp mã có sai sót lưu trên hệ thống của cơ quan thuế. Hóa đơn điện tử mới thay thế hóa đơn điện tử đã được cấp mã có sai sót phải có dòng chữ “Thay thế cho hóa đơn ký hiệu mẫu số, ký hiệu hóa đơn...số hóa đơn..., ngày... tháng... năm”. Người bán ký số, ký điện tử trên hóa đơn điện tử mới thay thế hóa đơn điện tử đã lập có sai sót sau đó người bán gửi cơ quan thuế để cơ quan thuế cấp mã cho hóa đơn điện tử mới.

Trường hợp cơ quan thuế phát hiện hóa đơn điện tử đã được cấp mã có sai sót: Cơ quan thuế thông báo cho người bán theo Mẫu số 05 để người bán kiểm tra sai sót; Trong thời gian 02 ngày kể từ ngày nhận được thông báo của cơ quan thuế, người bán thực hiện thông báo với cơ quan thuế theo Mẫu số 04 về việc hủy hóa đơn điện tử có mã đã lập có sai sót. Lập hóa đơn điện tử mới, ký số, ký điện tử gửi cơ quan thuế để cấp mã hóa đơn điện tử mới thay thế hóa đơn điện tử đã lập để gửi cho người mua. Nếu người bán không thông báo với cơ quan thuế thì cơ quan thuế tiếp tục thông báo cho người bán về sai sót của hóa đơn đã được cấp mã để người bán thực hiện điều chỉnh hoặc hủy hóa đơn.

- *Đối với hóa đơn điện tử không có mã bị lập sai sót theo Nghị định 119/2018/NĐ-CP và Thông tư 68/2019/TT-BTC cần được xử lý như sau:*

Thứ nhất, hóa đơn điện tử không có mã của cơ quan thuế đã gửi cho người mua:

Trường hợp có sai sót về tên, địa chỉ của người mua nhưng không sai mã số thuế, các nội dung khác không sai sót, người bán thông báo cho người mua về việc hóa đơn có sai sót

và không phải lập lại hóa đơn. Trường hợp có sai về mã số thuế, về số tiền ghi trên hóa đơn, sai về thuế suất, tiền thuế hoặc hàng hoá không đúng quy cách, chất lượng: - Người bán và người mua lập văn bản thỏa thuận ghi rõ sai sót, người bán lập hóa đơn điện tử mới thay thế cho hóa đơn điện tử đã lập có sai sót. Hóa đơn điện tử mới thay thế hóa đơn điện tử đã lập có sai sót phải có dòng chữ “Thay thế cho hóa đơn ký hiệu mẫu số, ký hiệu hóa đơn...số hóa đơn..., ngày... tháng... năm”. Người bán ký số, ký điện tử trên hóa đơn điện tử mới thay thế hóa đơn điện tử đã lập có sai sót sau đó gửi cho người mua.

Thứ hai, cơ quan thuế phát hiện hóa đơn điện tử đã lập có sai sót: Cơ quan thuế thông báo cho người bán theo Mẫu số 05 để người bán kiểm tra sai sót. Trong thời gian 02 ngày kể từ ngày nhận được thông báo của cơ quan thuế, người bán thực hiện thông báo với cơ quan thuế theo Mẫu số 04 về việc hủy hóa đơn (nếu có). Nếu người bán thông báo hủy hóa đơn điện tử đã lập thì người bán lập hóa đơn điện tử mới để gửi người mua và gửi lại dữ liệu hóa đơn đến cơ quan thuế. Nếu người bán không thông báo với cơ quan thuế thì cơ quan thuế tiếp tục thông báo cho người bán về sai sót của hóa đơn đã lập để người bán thực hiện điều chỉnh hoặc hủy hóa đơn.

➤ **Tăng cường áp dụng rộng rãi hóa đơn điện tử và nâng cao chất lượng của hóa đơn điện tử trong các giao dịch .**

Thứ nhất, hóa đơn điện tử mang lại nhiều lợi ích cho DN và cơ quan thuế, cơ quan quản lý: Đối với DN, việc sử dụng hóa đơn điện tử đã tiết kiệm thời gian phát hành, thanh toán, quản lý hóa đơn. Không chỉ vậy, HĐĐT còn giảm thiểu đáng kể chi phí phát hành, in ấn hóa đơn giấy, DN không cần chi trả các khoản phí cho việc đưa hóa đơn tới người mua hàng, đặc biệt là chi phí lưu trữ hóa đơn. DN cũng không lo thất lạc hóa đơn trong quá trình chuyển phát, tăng khả năng tìm kiếm và quản lý hóa đơn một cách hiệu quả hơn. Khi DN sử dụng hóa đơn điện tử, các thủ tục hành chính thuế cơ bản cũng được thực hiện điện tử. Vì vậy, nó giúp DN tiết kiệm thời gian và chi phí trong việc tuân thủ các thủ tục hành chính thuế. Cùng với đó, thay vì việc DN phải gửi mẫu hóa đơn và hàng quý lập báo cáo tình hình sử dụng đến cơ quan thuế mà phần mềm tạo hóa đơn điện tử cho phép tự xác định số lượng hóa đơn điện tử sử dụng.

Đối với cơ quan thuế, việc sử dụng hóa đơn điện tử còn giúp ngành Thuế xây dựng cơ sở dữ liệu về hóa đơn; hỗ trợ, phục vụ công tác thanh tra, kiểm tra, hoàn thuế, phân tích rủi ro DN, cá nhân kinh doanh. Giúp công tác quản lý của cơ quan thuế được thực hiện theo hướng hiện đại hóa trên cơ sở áp dụng công nghệ thông tin để thu thập, tổng hợp, báo cáo dữ liệu từ hóa đơn điện tử, thay vì các phương pháp thủ công như sử dụng hóa đơn giấy. Cơ quan Thuế và các cơ quan khác của Nhà nước không tốn chi phí thời gian đối chiếu hóa đơn. Ngoài ra, việc sử dụng hóa đơn điện tử cũng giúp cơ quan thuế kịp thời ngăn chặn hóa đơn của các DN bỏ trốn, mất tích, khắc phục tình trạng làm giả hóa đơn, tạo một môi trường kinh doanh lành mạnh cho các DN, thúc đẩy thương mại điện tử phát triển.

Đồng thời, sử dụng hóa đơn điện tử góp phần bảo vệ môi trường; khắc phục được tình trạng gian lận sử dụng bất hợp pháp hóa đơn – lập hóa đơn sai lệch nội dung giữa các liên.

Thứ hai, tăng cường công tác tuyên truyền, hướng dẫn và kéo dài lộ trình áp dụng hóa đơn điện tử: Ngành Thuế cần đẩy mạnh hướng dẫn, tuyên truyền lợi ích của việc áp dụng HĐĐT đến các DN bằng nhiều hình thức: truyền hình, đài phát thanh, cổng thông tin điện tử, tổ chức nhiều cuộc hội nghị hướng dẫn cụ thể, chi tiết... Đồng thời Tổng cục thuế cần quyết liệt chỉ đạo cục thuế các tỉnh, thành phố về việc triển khai hóa đơn điện tử đến các DN trên địa bàn tỉnh. Mặc dù có nhiều lợi ích khi sử dụng hình thức hóa đơn điện tử nhưng những khó khăn mà DN đang gặp cũng là điều mà cơ quan chức năng cần xem xét để có hướng giải quyết phù hợp, giúp việc sử dụng hóa đơn điện tử trở thành một giải pháp tốt nhất cho hoạt động kinh doanh của DN trong thời kỳ hiện đại hóa. Nhiều DN chưa có đủ điều kiện về cơ sở vật chất, nhân lực và cũng chưa được hướng dẫn cụ thể về cách thức thực hiện loại hóa đơn điện tử, chưa nắm rõ thông tin về cách xử lý những tình huống phát sinh đối với hóa đơn điện tử mà đã phải áp dụng ngay thì DN sẽ gặp rất nhiều trở ngại. Chính vì thế, khi tiến hành áp dụng sử dụng loại hóa đơn này, Nhà nước cần có một lộ trình để các DN có thể chuẩn bị một cách đầy đủ và chủ động hơn.

Thứ ba, DN cần đào tạo cho kế toán những hiểu biết về HĐĐT, chuẩn bị những trang thiết bị về HĐĐT: Việc cần thiết nhất của DN hiện tại là cập nhật nâng cao kiến thức cho kế toán viên về hóa đơn điện tử, các quy định, các sai phạm và các cách xử lý sai phạm trong HĐĐT để tránh bị nộp phạt. Bên cạnh đó, DN cũng cần trang bị phần mềm hóa đơn điện tử, đường truyền công nghệ thông tin, đăng ký tư vấn và lựa chọn hóa đơn điện tử cho phù hợp với DN của mình. Không nhiều DN có đủ kiến thức về kỹ thuật để kiểm chứng các tiêu chí về hệ thống, thiết bị, năng lực của nhân sự kỹ thuật, khả năng sao lưu và khôi phục dữ liệu... Trong quá trình sử dụng, không ít DN gặp phải trục trặc như hóa đơn di chuyển không đúng địa chỉ, hệ thống cấp hóa đơn bị lỗi... Để hạn chế điều này, DN cần hợp tác với các đơn vị cung cấp có cảm năng sử dụng phần mềm để có thể xử lý khi có trục trặc. Cần có chính sách giúp đỡ, hỗ trợ các DN nhỏ và vừa, các vùng có điều kiện kinh tế khó khăn, đặc biệt hỗ trợ về kinh phí đào tạo, trang thiết bị ban đầu để họ có điều kiện áp dụng HĐĐT.

4. Kết luận:

Trong bài viết này, tác giả đã nêu lên một số các sai phạm nhất định trong việc sử dụng hóa đơn điện tử và cách xử lý hóa đơn điện tử khi có sai sót dẫn tới sai phạm. Đồng thời đã khái quát được những khó khăn mà DN đang gặp phải cùng các biện pháp khắc phục những khó khăn đó. Việc chuyển đổi từ giao dịch sử dụng hóa đơn giấy sang hóa đơn điện tử là yêu cầu tất yếu của một hệ thống thương mại hiện đại, minh bạch. Tuy nhiên, để hóa đơn điện tử trở nên phổ cập thì cần rất nhiều nỗ lực của cơ quan quản lý, của DN cung cấp dịch vụ để thay đổi nhận thức, tư duy của người dân và cộng đồng DN Việt Nam.

Tài liệu tham khảo

1. *Chương X – Luật quản lý Thuế số 38/2014*
2. *Nghị định 119/2018/NĐ – CP*
3. *Thông tư 68/2019/TT – BTC*
4. *Thông tư 32/211/TT- BTC*
5. *Thông tư 39/2014/TT-BTC*
6. *VB hợp nhất số 17/VBHN –BTC ngày 17/06/201: 39, 119, 26*
7. *Quyết định 635/QĐ- TCT – Ban hành thành phần dữ liệu Hóa đơn điện tử và phương thức truyền nhân với cơ quan Thuế*

ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN THỊ TRƯỜNG MUA BÁN NỢ Ở VIỆT NAM TRONG GIAI ĐOẠN HIỆN NAY

TS Nguyễn Thanh Thủy – BM LTHTKT

NCS Trần Thị Tuyết – BM LTHTKT

Thị trường tài chính nói chung, thị trường nợ nói riêng đã và đang đóng vai trò quan trọng trong việc phân phối lại các nguồn tài chính, đóng góp đáng kể cho Chính phủ và các doanh nghiệp để phát triển cơ sở hạ tầng kinh tế xã hội và sản xuất kinh doanh. Tình hình nợ xấu tại các Tổ chức tín dụng tại Việt Nam trong những năm gần đây chứa đựng nhiều rủi ro đe dọa cả hệ thống Tổ chức tín dụng nói riêng và nền kinh tế nói chung. Kinh doanh mua bán nợ là một lĩnh vực rất mới ở Việt Nam hiện nay, nhưng thực chất nó là một hoạt động kinh tế rất cơ bản trong các doanh nghiệp, trong đó mối quan hệ kinh tế giữa ba bên Bên bán nợ (chủ nợ cũ) - Người mua nợ (chủ nợ mới) - Con nợ (hoặc người bảo lãnh) thông qua việc chuyển nhượng các tài sản đặc biệt, tức là các khoản nợ. Trong khuôn khổ bài viết dưới đây, tác giả đưa ra một số định hướng phát cho việc phát triển thị trường mua bán nợ ở Việt Nam trong giai đoạn hiện nay.

Từ khóa: Mua bán nợ, thị trường mua bán nợ, nợ xấu

ORIENTATION FOR DEVELOPING THE DEBT TRADING

MARKET IN VIETNAM IN CURRENT PERIOD

The financial market in general, the bad debt market in particular plays a big role in the redistribution of financial resources, contributing significantly to the Government and businesses to develop Socio-economic infrastructure and business production. Bad debt situation in Credit Institution in Vietnam in recent years has many risks threatening both the banking system in particular and the economy in general. Debt trading market in Vietnam is gradually forming as an objective necessity of economic development. Debt trading is a very new field in Vietnam today, but in essence it is a very basic economic activity in enterprises, in which the economic relationship between the three parties Debt selling party (old creditor) - Debt buyer (new creditor) - Debtors (or guarantors) through the transfer of special assets, ie, debts. In this paper, the author discusses about some orientations for developing debt trading market in Vietnam.

Key words: Debt trading, Debt trading market, bad debt

NỘI DUNG BÀI VIẾT

Khái quát về thị trường mua bán nợ

Thị trường mua bán nợ (TTN) là nơi các khoản nợ được phát hành và trao đổi. Thị trường mua bán nợ là một bộ phận của thị trường vốn do đặc tính của việc mua bán trao đổi vốn. Hàng hoá giao dịch trên TTN là các khoản nợ có thể dưới dạng tài sản nợ hoặc chứng khoán nợ.

Thị trường mua bán nợ được coi là chính thức và hoạt động tương đối công khai là thị trường trái phiếu doanh nghiệp, trái phiếu chính phủ. Ngoài ra, còn có một thị trường mua bán Nợ đặc thù là thị trường mua bán nợ xấu (Non Performing Loan – NPL) là nơi giao dịch các khoản nợ xấu giữa bên mua và bên bán.

Mục tiêu của thị trường mua bán nợ

Hoạt động có hiệu quả.

Một thị trường mua bán nợ có hiệu quả là một thị trường có tính hiệu quả về mặt thông tin và cơ chế giao dịch. Để đạt được điều này thị trường mua bán nợ cần phải đảm bảo:

- Giá cả được hình thành trên thị trường phải là giá cân bằng giữa cung và cầu và phải phản ánh được tức thời các thông tin có liên quan có thể ảnh hưởng tới giá cả. Điều quan trọng nhất là phải thiết lập được một cơ chế giao dịch nhạy bén có khả năng xác định giá cả thị trường của các khoản nợ một cách chính xác nhất.

- Cơ chế và các thủ tục giao dịch mua bán nợ cần phải được tiêu chuẩn hoá để có thể thực hiện được một số lượng lớn các giao dịch một cách thông suốt. Thị trường phải đảm bảo tính thanh khoản cao giúp cho các nhà đầu tư có thể mua và bán các khoản nợ bất kỳ lúc nào họ muốn.

- Chi phí giao dịch trên thị trường phải được tối thiểu hoá, đảm bảo những lợi ích thu được từ đầu tư vào khoản nợ không bị chi phí giao dịch ăn mòn. Muốn vậy, hệ thống giao dịch phải được tổ chức sao cho tiết kiệm nhất về mặt chi phí.

- Thị trường mua bán nợ phải được tổ chức một cách thuận tiện cho những người sử dụng, có như vậy mới thu hút được nhiều nhà đầu tư tham gia vào thị trường.

Điều hành công bằng

Điều hành công bằng trong thị trường mua bán nợ là việc đảm bảo sự bình ổn giữa những người tham gia vào thị trường, muốn thực hiện điều hành công bằng TTN cần đảm bảo: (i) Các cơ quan điều hành thị trường phải xác lập các quy chế đảm bảo sự cạnh tranh tự do, bình đẳng trên thị trường. Các nhà đầu tư và các tổ chức có liên quan được tự do tham gia và rút khỏi thị trường; (ii) Mọi giao dịch không bình đẳng như giao dịch tay trong, đều bị nghiêm cấm; (iii) Bảo đảm quyền lợi của nhà đầu tư thông qua việc duy trì thị trường

hoạt động lành mạnh, chống lại các trường hợp lũng đoạn thị trường và bóp méo giá gây thiệt hại cho nhà đầu tư.

Một số định hướng nhằm phát triển thị trường mua bán nợ tại Việt Nam trong thời gian tới

Hoàn thiện khung pháp lý để quản lý thị trường mua bán nợ

Để thị trường mua bán nợ phát triển, mỗi quốc gia phải có quy định riêng để điều hành hoạt động của thị trường. Tại Hoa Kỳ, ví dụ, thị trường mua bán nợ được điều chỉnh bởi luật pháp tiểu bang và liên bang. Đạo luật đòi nợ công bằng (FDCPA) được ban hành vào năm 1977, là văn bản pháp lý cơ bản nhất điều chỉnh hoạt động của thị trường mua bán nợ ở Hoa Kỳ. Ngoài ra, mỗi tiểu bang có đạo luật hoặc quy định riêng điều hành hoạt động của thị trường giao dịch mua bán nợ, đặc biệt là hướng tới răn đe hoặc hạn chế các hành vi trái pháp luật. Trong trường hợp có xung đột giữa các quy định pháp luật, các bên liên quan phải tuân thủ các quy định nào nghiêm ngặt hơn.

Ngoài các quy định pháp lý, các hiệp hội nghề nghiệp cũng đưa ra các quy tắc và thông lệ riêng để hỗ trợ quản lý và giám sát thị trường mua bán nợ. Ví dụ, DBA International là hiệp hội lớn nhất của các công ty mua bán nợ đã ban hành các quy định pháp lý cho các thành viên của mình, hay ACA International, hiệp hội lớn nhất của các công ty thu nợ, cũng ban hành các quy định pháp lý cho các công ty thu nợ nói chung và các công ty giao dịch mua bán nợ nói riêng.

Tại Việt Nam, Nhà nước cần có quy định cụ thể về xử lý nợ xấu của các Tổ chức tín dụng theo hướng tập trung bán nợ, kiểm soát thời gian xử lý nợ, nếu nợ quá hạn thì phải bán với giá của tổ chức đánh giá trung gian. Trong trường hợp nguồn vốn của công ty mua bán nợ và tài sản tồn đọng của công ty không đủ để thực hiện việc mua nợ liên quan đến việc tái cấu trúc doanh nghiệp, Nhà nước sẽ được yêu cầu cung cấp vốn (có trả nợ) cho công ty mua bán nợ hoặc phát hành trái phiếu Công ty để xử lý nợ. Đồng thời, cần sớm sửa đổi các quy định của Ngân hàng Phát triển Việt Nam VDB về quản lý nợ xấu trong tương lai với mục đích tạo ra quyền sở hữu tích cực của VDB như các Tổ chức tín dụng.

Hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính về thuế (chế độ phân loại nợ, trích lập dự phòng ...) để tạo động lực, phù hợp với đặc thù tài sản trong quá trình quản lý, xử lý nợ

Trong bối cảnh nợ xấu tăng cao, Quốc hội đã ban hành Nghị quyết số 42/2017/QH14 về thí điểm giải quyết vấn đề xử lý nợ xấu của các Tổ chức tín dụng, với chính sách này thì các cơ chế về thuế để xử lý nợ xấu đang tập trung cho Tổ chức tín dụng và VAMC. Trong khi, quá trình tham gia xử lý nợ xấu hiện nay còn có nhiều tổ chức mua bán nợ khác. Do đó, để hình thành nên thị trường mua bán nợ xấu cần thiết ban hành đồng bộ các chính

sách pháp luật trong đặc biệt là các chính sách về thuế để các Tổ chức mua bán nợ bình đẳng, có động lực tham gia thị trường.

Thông tư 228/2009/TT-BTC và các văn bản sửa đổi bổ sung của Bộ Tài chính quy định về chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi... được ban hành trong bối cảnh các Tổ chức mua bán nợ và thị trường mua bán nợ chưa hình thành. Thực trạng, hoạt động mua bán nợ kinh doanh hàng hóa đặc biệt là các khoản nợ, bản chất tài sản nợ này có đặc điểm khác biệt so với các hàng hóa thông thường (được thế quyền từ các chủ nợ khác, có tài sản bảo đảm,...). Chính vì vậy, Bộ Tài chính cần xem xét sớm ban hành quy định riêng về phân loại nợ, trích lập dự phòng đối với hàng hóa để các Tổ chức mua bán nợ có cơ sở thực hiện phù hợp.

Cung cấp đủ thông tin cho các đối tượng tham gia thị trường

Điều kiện tiên quyết để thị trường mua bán nợ phát triển là đảm bảo công bố đầy đủ và minh bạch các thông tin liên quan đến các khoản nợ. Tuy nhiên, ngay cả đối với thị trường mua bán nợ phát triển tốt như ở Mỹ thì vấn đề này vẫn là một vấn đề phát sinh trong giai đoạn đầu tiên thực hiện hợp đồng mua bán nợ, và nghiêm trọng hơn nếu khoản nợ được mua đi bán lại nhiều lần.

Ví dụ, theo khảo sát 3,9 triệu khoản nợ được xử lý bởi 6 công ty mua nợ lớn nhất tại thị trường Mỹ, chỉ có khoảng 6% khoản nợ được kèm theo tài liệu đầy đủ. Ngoài ra, nợ thương mại thường không có bất kỳ lời giải thích hoặc bảo đảm có ý nghĩa nào về khả năng thu hồi nợ. Để giúp giảm thiểu tình trạng này trong năm 2013, Văn phòng cơ quan Kho bạc Hoa Kỳ đã bắt đầu xuất bản các ấn phẩm hướng dẫn các ngân hàng liên bang và các hiệp hội tham gia giao dịch mua bán nợ về các vấn đề liên quan bao gồm các yêu cầu về việc cung cấp thông tin, nhận diện các giao dịch không phải là giao dịch mua bán nợ, làm thế nào để đáp ứng được các yêu cầu về tài sản đảm bảo cũng như làm thế nào để đảm bảo cho hoạt động của hệ thống ngân hàng được an toàn và ổn định.

Phát triển các tổ chức hỗ trợ độc lập

- Công ty định giá tài sản chuyên nghiệp: Để thị trường giao dịch mua bán nợ hoạt động có hiệu quả, cần phải có Công ty Định giá tài sản chuyên nghiệp chuyên định giá độc lập các khoản nợ sẽ được giao dịch trên thị trường. Sự tham gia của các công ty này vào quá trình mua bán nợ sẽ cho phép cả người mua nợ và người bán nợ có cơ sở để xem xét và quyết định mua hoặc bán nợ và đảm bảo giao dịch mua bán nợ được thực hiện một cách khách quan. Các công ty định giá tài sản sẽ phân loại, thẩm định, đánh giá các khoản nợ một cách khách quan, phản ánh đúng bản chất của tài sản gắn liền với khoản nợ tại thời điểm mua. Hoạt động của các công ty này sẽ góp phần minh bạch và thúc đẩy thị trường

mua bán nợ, tuy nhiên hoạt động của các công ty này cũng cần có sự giám sát chặt chẽ của các đơn vị liên quan để tạo niềm tin cho người mua và người bán nợ trên thị trường.

- Các tổ chức xếp hạng tín dụng: Việc sử dụng các công cụ xếp hạng tín dụng ở nhiều quốc gia trên thế giới đã trở thành phổ biến và là công cụ để thu nhỏ khoảng cách thông tin giữa các nhà đầu tư và doanh nghiệp. Để đảm bảo tính minh bạch của thị trường mua bán nợ đặc biệt liên quan đến quá trình định giá các khoản nợ, cần có sự tham gia của các tổ chức xếp hạng tín dụng, đặc biệt là các tổ chức xếp hạng tín dụng trong nước, bởi vì kết quả xếp hạng của các công ty nước ngoài có thể không giúp ích nhiều vì những hạn chế của dữ liệu. Do đó, cần xây dựng và cải thiện khung pháp lý cho việc hình thành và hoạt động của các tổ chức xếp hạng tín dụng. Các quy định này sẽ là cơ sở pháp lý cơ bản nhất để điều chỉnh các mối quan hệ phát sinh trong lĩnh vực xếp hạng tín dụng, đồng thời đưa ra hướng đi đúng đắn cho hành vi của cá nhân hoặc tổ chức có liên quan trong khuôn khổ pháp luật quy định. Mặt khác, cần có sự bảo đảm hài hòa về kinh tế và pháp lý của hoạt động này để đảm bảo việc điều chỉnh của pháp luật là có hiệu quả và thúc đẩy xếp hạng tín dụng theo hướng đáp ứng nhu cầu cho từng giai đoạn phát triển thị trường cũng như sự phát triển dài hạn của hoạt động xếp hạng tín dụng.

- Thành lập hiệp hội các công ty mua bán nợ. Các hiệp hội nghề nghiệp phi chính phủ độc lập thông qua các quy định, tiêu chuẩn của ngành và hiệp hội để kiểm soát hoạt động của các thành viên đã trở nên phổ biến ở nhiều quốc gia. Các hiệp hội hiện nay không chỉ hoạt động trong phạm vi quốc gia mà còn cả trong khu vực và trên toàn thế giới. Trên thực tế, các hiệp hội nghề nghiệp đóng một vai trò quan trọng trong hoạt động của thị trường mua bán nợ. Tại Hoa Kỳ, thị trường mua bán nợ không chỉ hoạt động theo luật liên bang và tiểu bang mà còn tuân theo một số quy định được đặt ra bởi các hiệp hội nghề nghiệp. Cụ thể, DBA International là hiệp hội lớn nhất của những người đòi nợ hoặc một tổ chức khác có tên ACA International, Inc., hiệp hội thu nợ lớn nhất, đưa ra các quy tắc ứng xử với các thành viên của họ.

Tại Việt Nam, việc thành lập hiệp hội các công ty mua bán nợ có thể là một nhân tố cần thiết cho việc phát triển thị trường mua bán nợ ở Việt Nam. Các hiệp hội này đại diện cho tiếng nói của các công ty mua bán nợ, bao gồm cả VAMC, DATC và các công ty mua bán nợ trực thuộc các tổ chức tín dụng khác cũng như các tổ chức và doanh nghiệp có chức năng kinh doanh mua bán nợ. Trong phạm vi hoạt động của mình, các hiệp hội này sẽ đưa ra các chỉ dẫn cho các thành viên của mình để đảm bảo các thành viên nhận thức được và tuân thủ các quy định và các yêu cầu của các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền.

Kết luận

Để hỗ trợ cho hoạt động quản lý nợ nhằm đảm bảo sự ổn định của kinh tế vĩ mô và an ninh tài chính quốc gia thì sự phát triển của thị trường mua bán nợ có thể coi là một giải pháp để xử lý nợ xấu trong nền kinh tế. Kinh nghiệm của các nước trên thế giới như Mỹ, trong việc phát triển thị trường mua bán nợ đã chỉ ra rằng việc ban hành khung pháp lý để giám sát chặt chẽ hoạt động mua bán nợ và việc cung cấp đầy đủ thông tin cho các bên liên quan cũng như việc thành lập các tổ chức hỗ trợ như các hiệp hội nghề nghiệp, các công ty định giá, các tổ chức xếp hạng tín dụng là các nhân tố quyết định tới sự phát triển hiệu quả của các thị trường mua bán nợ.

Tài liệu tham khảo

Tài liệu tham khảo tiếng Việt

1. Hoàng Trần Hậu, Vũ Sỹ Cường: “Thị trường mua bán nợ - Thực trạng và triển vọng phát triển ở Việt Nam” <http://www.daotaomof.vn/bvct/chi-tiet/369/chuyen-de-24-thi-truong-mua-ban-no-thuc-trang-va-trien-vong-phat-trien-o-viet-nam.html>
2. Bạch Đức Hiền, Đoàn Hương Quỳnh (2010) “Tái cấu trúc nguồn vốn của doanh nghiệp trong giai đoạn hiện nay”, tạp chí Tài chính số 02/2010
3. Công ty TNHH Mua bán nợ Việt Nam (DATC) – Báo cáo tổng kết hoạt động (nhiều năm)
4. Hoàng Trần Hậu và cộng sự (2014) “Phát triển thị trường mua bán nợ ở Việt Nam phục vụ tái cơ cấu doanh nghiệp” – Đề tài NCKH cấp bộ

Tài liệu tham khảo tiếng Anh

5. Tran Thi Van Anh (2018) “Debt trading market development: Solutions to deal with bad debt handling supporting public debt management”.
6. Consumer Financial Protection Bureau (CFPB). 2016. Fair Debt Collection Practices Act, CFPB Annual Report.
7. Consumer Financial Protection Bureau (CFPB). 2016b. Study of third-party debt collection operations.
8. Federal Trade Commission. 2013. The structure and practices of the debt buying industry. <http://www.ftc.gov/os/2013/01/debtbuyingreport.pdf>

BÁO CÁO KIỂM TOÁN TRONG BỐI CẢNH ĐẠI DỊCH COVID 19 – NHỮNG VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN VIÊN QUAN TÂM

PGS. TS Phạm Tiến Hưng – BM Kiểm toán

TS. Nguyễn Thanh Phương – BM Kiểm toán

Đại dịch COVID-19 đã ảnh hưởng tiêu cực, toàn diện, sâu rộng đến các mặt của đời sống kinh tế - xã hội trên phạm vi toàn thế giới. Nền kinh tế toàn cầu đã bị ảnh hưởng rất lớn bởi sự bùng phát của dịch Covid 19. Không chỉ tác động tới sức khỏe và tính mạng con người, dịch Covid 19 còn ảnh hưởng đến nhiều ngành, lĩnh vực và các tổ chức kinh tế. Để sống sót trong đại dịch, các doanh nghiệp buộc phải thay đổi tư duy và chiến lược hành động; cách thức vận hành và cơ cấu tổ chức. Các rủi ro mới có thể sẽ phát sinh, trở nên phức tạp hơn và có khả năng sẽ phá vỡ kiểm soát nội bộ hiện hành của doanh nghiệp. Giả thiết hoạt động liên tục của doanh nghiệp đang có nguy cơ bị vi phạm. Đó cũng có thể là nguyên nhân tạo ra sức ép đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Những tác động lớn đến doanh nghiệp do ảnh hưởng của Covid 19 đã buộc các nhóm kiểm toán và kiểm toán viên (KTV) phải luôn đặt mình vào trạng thái nghi ngờ và cẩn trọng hơn khi thực hiện các hoạt động kiểm toán. KTV cần phải xem xét mức độ tác động của đại dịch đến tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp khách hàng mà họ đang kiểm toán. Đồng thời cần có những thay đổi về tư tưởng và hành động trong việc xác định phương pháp tiếp cận kiểm toán; xây dựng chiến lược kiểm toán và thay đổi bổ sung các thủ tục kiểm toán cho phù hợp. Trong đó, công việc hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính cũng xuất hiện những rủi ro và cần có sự cẩn trọng cần thiết. Bài viết sẽ tập trung giải quyết các vấn đề KTV cần lưu ý khi lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính trong bối cảnh diễn biến phức tạp của đại dịch covid 19.

Từ khóa: kiểm báo, báo cáo kiểm toán, covid 19

PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Nhóm tác giả đã sử dụng các phương pháp nghiên cứu lý thuyết và thực tiễn để hình thành nên bài viết này.

- Về phương pháp nghiên cứu lý thuyết: Trên cơ sở dữ liệu, thông tin có sẵn tại các văn bản, tài liệu bằng các thao tác tư duy logic để rút ra kết luận khoa học cần thiết cho vấn đề nghiên cứu. Các phương pháp cụ thể như: Phương pháp phân tích và tổng hợp lý thuyết; phương pháp phân loại và hệ thống hóa lý thuyết; phương pháp giả thuyết và phương pháp lịch sử.

- Về phương pháp nghiên cứu thực tiễn: Sử dụng các phương pháp áp dụng trực tiếp vào vấn đề nghiên cứu trong thực tiễn để hiểu rõ bản chất và quy luật của vấn đề đó, bao

gồm: phương pháp quan sát khoa học; phương pháp điều tra, phỏng vấn, khảo sát; phương pháp phân tích tổng kết kinh nghiệm và phương pháp tham khảo ý kiến chuyên gia.

Để có được bài viết này, nhóm tác giả đã sử dụng các tài liệu là các giáo trình, sách và các quy định, chuẩn mực về kế toán, kiểm toán để đưa ra các nội dung mang tính khái niệm, lý thuyết để làm cơ sở nghiên cứu. Đồng thời, dựa trên các kết quả nghiên cứu đã được công bố trên các tạp chí, đề tài và những bài viết tổng kết, đánh giá thực tiễn hoạt động kiểm toán nói chung và lập báo cáo kiểm toán nói riêng mà nhóm tác giả khái quát và luận giải cho những vấn đề thực tiễn. Từ đó, nhóm tác giả đã vận dụng những nghiên cứu lý luận, xem xét thực trạng để đưa ra ý kiến đề xuất về những vấn đề mà KTV cần quan tâm khi hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán trong hoàn cảnh bị tác động không nhỏ bởi dịch covid 19.

NỘI DUNG

1. Những vấn đề cơ bản về báo cáo kiểm toán

Báo cáo tài chính là sản phẩm của kế toán nhằm cung cấp thông tin về tình hình tài chính, tài sản, nguồn vốn, dòng tiền và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của một doanh nghiệp cho các đối tượng quan tâm. Do đó, Báo cáo tài chính cần phải được lập và trình bày theo các chính sách, chế độ và pháp luật về kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận.

Kết thúc cuộc kiểm toán, KTV phải hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính là báo cáo do KTV lập và trình bày nhằm đưa ra ý kiến xác nhận về tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính được kiểm toán. Để đưa ra được ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính, KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở để đưa ra ý kiến nhận xét.

Đối với KTV, báo cáo kiểm toán là tài liệu ghi nhận những kết luận cuối cùng của KTV về thông tin đã được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán thực chất là bản thông báo về kết quả của cuộc kiểm toán, nó phản ánh đầy đủ và ngắn gọn toàn bộ các công việc mà KTV đã thực hiện trong quá trình kiểm toán. KTV phải chịu trách nhiệm về ý kiến nhận xét mà họ đã đưa ra trong báo cáo kiểm toán.

Đối với người sử dụng thông tin bên ngoài đơn vị như cơ quan chức năng, các cổ đông, ngân hàng, người mua, người bán, báo cáo kiểm toán là căn cứ giúp họ biết được mức độ trung thực, hợp lý, đáng tin cậy của thông tin đã được kiểm toán từ đó có thể đưa ra những quyết định phù hợp.

Đối với bản thân đơn vị được kiểm toán, báo cáo kiểm toán có ý nghĩa trên 2 góc độ. Với tư cách là người cung cấp thông tin, báo cáo kiểm toán giúp cho đơn vị được kiểm toán chứng minh được tính hợp lý, đúng đắn của thông tin mà họ cung cấp. Qua báo cáo kiểm toán, người sử dụng thông tin sẽ "yên lòng" hơn, tin cậy hơn vào những thông tin do

đơn vị được kiểm toán cung cấp (vì thông tin đó đã được xác nhận về mức độ tin cậy). Theo đó, các đơn vị được kiểm toán sẽ thuận lợi hơn trong các mối quan hệ kinh tế với các bên liên quan. Tuy nhiên, nếu đơn vị được kiểm toán cung cấp thông tin sai lệch thì báo cáo kiểm toán sẽ chỉ rõ những sai phạm đó cho người sử dụng thông tin. Do vậy, nó khiến cho đơn vị được kiểm toán phải thận trọng hơn trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho các đối tượng. Đây là yếu tố tác động rất lớn đến việc đảm bảo chất lượng thông tin mà các đơn vị được kiểm toán cung cấp. Mặt khác, với tư cách là người sử dụng thông tin báo cáo kiểm toán giúp cho các đơn vị được kiểm toán đưa ra các quyết định đúng đắn để quản lý và điều hành đơn vị, bởi vì KTV đã chỉ ra những sai phạm, những điều bất hợp lý (nếu có) của thông tin, đặc biệt là thông tin tài chính do đơn vị được kiểm toán xử lý và cung cấp.

Bởi những khía cạnh trên đây, báo cáo kiểm toán cần phải nêu rõ mức độ phù hợp giữa thông tin được kiểm toán với chuẩn mực đã được xây dựng cho thông tin đó. Báo cáo kiểm toán phải được trình bày rõ ràng, dễ hiểu để người sử dụng thông tin không mắc phải những sai lầm khi sử dụng thông tin đã kiểm toán. Để có được những ý kiến trên, báo cáo kiểm toán phải được lập theo đúng yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán có liên quan về việc lập báo cáo kiểm toán. Các chuẩn mực này sẽ giúp cho việc lập và trình bày báo cáo kiểm toán được thống nhất về nội dung và bao gồm đầy đủ các yếu tố cần thiết để tránh được những hiểu lầm có thể xảy ra cho người sử dụng báo cáo kiểm toán.

Nội dung quan trọng nhất trong báo cáo kiểm toán là ý kiến của KTV về thông tin được kiểm toán. Trong báo cáo về kiểm toán BCTC, ý kiến nhận xét của KTV thường có sự phân định rõ, đặc biệt là ý kiến nhận xét của KTV độc lập về BCTC đã được kiểm toán. Do vậy đã hình thành nên các loại báo cáo kiểm toán khác nhau, trong đó có ý kiến nhận xét khác nhau.

Để hình thành nên ý kiến nhận xét về BCTC, KTV phải căn cứ vào kết quả kiểm toán và đánh giá, soát xét để đưa ra các kết luận về các khía cạnh sau đây:

- ✓ Các BCTC lập ra có phù hợp với các thông lệ, nguyên tắc và chuẩn mực kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận hay không.
- ✓ Các thông tin tài chính có phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính trên các mặt trọng yếu hay không.
- ✓ Các thông tin tài chính có phù hợp với các quy định pháp lý hiện hành không.
- ✓ Toàn cảnh các thông tin tài chính của doanh nghiệp có nhất quán với các hiểu biết của KTV về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp hay không.

Tùy theo kết quả của từng cuộc kiểm toán BCTC, KTV có thể đưa ra ý kiến thuộc một trong các loại ý kiến sau đây:

(a) Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần

KTV đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần khi KTV kết luận rằng báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, xét trên các khía cạnh trọng yếu. Nói cách khác, ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần thể hiện rằng báo cáo tài chính được kiểm toán là trung thực hợp lý hay không còn tồn tại các sai phạm trọng yếu. Theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán, KTV chỉ có thể đưa ra ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần khi phạm vi kiểm toán không bị giới hạn, KTV thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán để đưa ra kết luận về báo cáo tài chính được kiểm toán.

Ý kiến chấp nhận toàn phần được áp dụng cho trường hợp: (i) báo cáo tài chính được kiểm toán có những sai sót nhưng đã được KTV phát hiện, đơn vị đã điều chỉnh theo ý kiến của KTV và báo cáo tài chính sau khi điều chỉnh đã được KTV kết luận là phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tại thời điểm lập báo cáo; (ii) Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu nhưng Báo cáo kiểm toán cần đưa ra các thông tin bổ sung (Vấn đề cần nhấn mạnh hoặc Vấn đề khác) để lưu ý của người sử dụng thông tin đối với các vấn đề quan trọng để hiểu về báo cáo tài chính hoặc vấn đề khác để hiểu rõ về cuộc kiểm toán.

(b) Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTV kết luận rằng xét trên phương diện tổng thể, báo cáo tài chính được kiểm toán vẫn còn tồn tại các sai phạm trọng yếu hoặc do phạm vi kiểm toán bị hạn chế, KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra kết luận về báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, không còn sai sót trọng yếu.

Ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần bao gồm ba ý kiến:

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

KTV đưa ra ý kiến nhận xét dạng ngoại trừ khi KTV cho rằng báo cáo tài chính đã được trình bày một cách trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, ngoại trừ một khía cạnh riêng biệt nào đó.

KTV trình bày “Ý kiến kiểm toán ngoại trừ” trong 2 trường hợp:

Thứ nhất, dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp đã thu thập được, KTV kết luận các sai phạm chưa được điều chỉnh, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Thứ hai, khi phạm vi kiểm toán bị giới hạn đã đến KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng KTV kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ đối với báo cáo tài chính, KTV phải trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn mô tả về vấn đề dẫn đến việc KTV phải đưa ra ý kiến này với tiêu đề là “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ” và phải đặt ngay trước đoạn ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán để giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán lưu ý về dạng ý kiến nhận xét này của KTV.

Ý kiến kiểm toán dạng từ chối

KTV đưa ra ý kiến nhận xét dạng “từ chối đưa ra ý kiến” khi KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và KTV kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Trong trường hợp này phạm vi kiểm toán bị giới hạn ở mức độ lan tỏa khiến KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi KTV cho rằng những ảnh hưởng của các sai phạm chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với BCTC đến mức việc đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ là chưa đủ để thể hiện mức độ nghiêm trọng của sai phạm thì KTV phải từ chối đưa ra ý kiến đối với báo cáo tài chính. Ngoài ra, trong trường hợp giữa KTV và khách hàng không đảm bảo tính độc lập theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp thì KTV có thể cũng đưa ra ý kiến nhận xét và báo cáo kiểm toán dạng “từ chối đưa ra ý kiến”.

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng “từ chối đưa ra ý kiến” đối với báo cáo tài chính, KTV phải trình bày trong báo cáo kiểm toán đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến” để mô tả rõ về vấn đề dẫn đến việc KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán này và phải đặt ngay trước đoạn ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán để giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán lưu ý về dạng ý kiến nhận xét này của KTV.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

KTV phải trình bày “ý kiến kiểm toán trái ngược” khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp đã thu thập được, KTV kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, những vấn đề mà KTV không đồng ý với đơn vị là quan trọng hoặc liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục khiến KTV không thể đưa ra ý kiến dạng “Ngoại trừ”.

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán nhận xét dạng “ý kiến kiểm toán trái ngược” đối với báo cáo tài chính, KTV phải trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn mô tả về mức độ

nhằm trọng của những vấn đề dẫn đến việc KTV phải đưa ra ý kiến này với tiêu đề là “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược” và phải đặt ngay trước đoạn ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán để giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán lưu ý về dạng ý kiến nhận xét này của KTV.

Chuẩn mực kiểm toán đã ban hành nhiều chuẩn mực và quy định có liên quan đến việc tổng hợp kết quả, hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán, như: CM số 260: Trao đổi các vấn đề với BQT đơn vị được kiểm toán; CM số 265: Trao đổi về những khiếm khuyết trong KSNB với BQT và BGD đơn vị được kiểm toán; CM số 700: Hình thành ý kiến kiểm toán và Báo cáo kiểm toán về BCTC; CM số 705: Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần; CM số 706: Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính; CM số 710: Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh; CM số 720: Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán; CM số 230: Tài liệu, hồ sơ kiểm toán...

2. Đại dịch covid 19 và những tác động đến doanh nghiệp mà KTV phải quan tâm khi lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Vào ngày 30/1, Tổ chức Y tế Thế giới đã tuyên bố rằng coronavirus (Covid-19) trở thành mối nguy hại khẩn cấp về sức khỏe cộng đồng. Đại dịch COVID-19 đã ảnh hưởng toàn diện, sâu rộng đến tất cả quốc gia trên thế giới. Dịch bệnh COVID-19 trên thế giới còn diễn biến phức tạp, khó lường, tác động tiêu cực của dịch bệnh đến các mặt của đời sống kinh tế - xã hội còn tiếp tục kéo dài, chưa thể đánh giá hết. Nền kinh tế toàn cầu rơi vào suy thoái nghiêm trọng

Tác động của những ảnh hưởng kể trên đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp

Nền kinh tế Việt Nam có độ mở lớn, hội nhập quốc tế sâu rộng đã và đang chịu nhiều tác động, ảnh hưởng nghiêm trọng đến tất cả các lĩnh vực kinh tế - xã hội, gây gián đoạn chuỗi cung ứng và lưu chuyển thương mại, làm đình trệ các hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ; đã tác động trực tiếp đến các ngành xuất, nhập khẩu, hàng không, du lịch, dịch vụ lưu trú, ăn uống, y tế, giáo dục, lao động, việc làm; nhiều doanh nghiệp phá sản, giải thể, tạm dừng hoạt động, thu hẹp quy mô... Sự bùng phát dịch Covid-19 đã gây ra nhiều khó khăn và thách thức cho các doanh nghiệp, tổ chức trong các lĩnh vực kinh tế, xã hội. Doanh nghiệp phải đối mặt với các vấn đề về nguồn vốn, thị trường, nhân lực, cung ứng, sản xuất... Sự không chắc chắn về triển vọng trong tương lai cho nhiều đơn vị đang gia tăng. Điều này ảnh hưởng đến hoạt động kế toán và lập báo cáo tài chính (BCTC) cũng gặp nhiều khó khăn, ảnh hưởng đến tính trung thực, hợp lý, đầy đủ và kịp thời của các thông tin tài chính.

Các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính quan tâm đến tác động của dịch Covid-19 tới hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Trong nhiều trường hợp, các vấn đề này cần được trình bày trong báo cáo của Ban Giám đốc (ví dụ các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ và những thay đổi hay các rủi ro lớn ảnh hưởng đến tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp).

Ngoài ra, sự bùng phát dịch Covid-19 dẫn đến thay đổi các nghĩa vụ hoặc các vấn đề không chắc chắn mà chưa được ghi nhận hay trình bày trong báo cáo tài chính trước đây. Việc trình bày bổ sung thông tin không chỉ liên quan đến các khoản doanh thu, chi phí, tài sản và công nợ đã được ghi nhận, mà còn cần lưu ý tới các vấn đề có thể xảy ra tại các kỳ báo cáo tiếp theo.

Những vấn đề cụ thể đối với BCTC của doanh nghiệp trong bối cảnh đại dịch cần phải lưu ý như:

➤ *Sự kiện phát sinh sau kỳ báo cáo*

Các sự kiện phát sinh sau kỳ báo cáo là những sự kiện, có ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực, đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo tài chính. Chuẩn mực kế toán quốc tế số 10 *Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ báo cáo năm* phân biệt giữa sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh và sự kiện không cần điều chỉnh. Vấn đề chính là làm thế nào để xác định những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm được phản ánh trong báo cáo tài chính là sự kiện cần điều chỉnh và sự kiện không điều chỉnh. Đối với các doanh nghiệp bị ảnh hưởng, hoặc dự kiến bị ảnh hưởng bởi sự bùng phát của dịch bệnh hoặc bởi các biện pháp ngăn chặn dịch bệnh được thực hiện, nhà quản lý doanh nghiệp cần đưa ra các phán quyết và đánh giá quan trọng xem liệu sự kiện nào trong chuỗi các sự kiện này sẽ cung cấp bằng chứng về sự tình trạng đó vào cuối kỳ báo cáo cho các hoạt động hoặc tài sản và nợ của doanh nghiệp.

➤ *Giả định hoạt động liên tục bị ảnh hưởng*

Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 1 - Chuẩn mực chung có quy định BCTC phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần. Nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình.

Do không thể đoán trước được tác động tiềm tàng của đợt bùng phát dịch bệnh, có thể tồn tại những yếu tố không chắc chắn trọng yếu gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị trên cơ sở hoạt động liên tục.

Với tình hình dịch bệnh Covid-19 như hiện nay, nhiều doanh nghiệp đứng trước nguy cơ giải thể hoặc phải dừng hoạt động một số lĩnh vực dẫn đến BCTC phải được lập trên một cơ sở thay thế (ví dụ cơ sở giá thanh lý hoặc giá thực tế có thể thực hiện).

➤ *Thay đổi các ước tính kế toán không còn phù hợp*

Trong báo cáo tài chính kết thúc ngày 30/6/2020, giám đốc tài chính cần xác định chính xác các ước tính kế toán và những giả định sẽ được áp dụng để lập BCTC.

Do hoàn cảnh thị trường thay đổi vì ảnh hưởng của dịch Covid-19 mang lại, một số ước tính kế toán trước đây không còn phù hợp (ví dụ như dự phòng các khoản phải thu khó đòi, cách thức sử dụng tài sản cố định làm cơ sở tính khấu hao và dự phòng phải trả về nghĩa vụ bảo hành).

Do chưa từng đối mặt với tình huống tương tự trước đây, việc xây dựng các giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán là một thách thức không hề nhỏ đối với các giám đốc tài chính.

➤ *Những vấn đề liên quan đến hàng tồn kho*

Hiện nhiều doanh nghiệp đang bị gián đoạn chuỗi cung ứng, các doanh nghiệp có hàng tồn kho theo mùa vụ và các sản phẩm dễ hỏng có thể gặp rủi ro do hư hỏng, lỗi thời và suy giảm giá trị. Do đó, giám đốc tài chính cần đánh giá sự suy giảm giá trị của hàng tồn kho tại ngày lập BCTC theo các quy định tại Chuẩn mực Kế toán.

Việc xác định giá trị có thể thực hiện được trong điều kiện thị trường có nhiều biến động với các lý do không chắc chắn bởi dịch Covid-19 là một thách thức mà giám đốc tài chính cần phải cân nhắc.

Ngoài ra, với những tháng sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường (ví dụ do ngừng sản xuất tạm thời), doanh nghiệp phải xác định chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho một đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ nên được ghi nhận ngay vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

➤ *Đánh giá suy giảm giá trị tài sản của doanh nghiệp*

Với tình hình dịch bệnh tác động bất lợi đến các doanh nghiệp như đóng cửa nhà máy, tạm dừng sản xuất và hạn chế đi lại và xuất nhập khẩu, có thể được coi là những dấu hiệu của sự suy giảm giá trị tài sản. Các đơn vị được yêu cầu phải xác định xem dịch bệnh có được coi là một chỉ số suy giảm giá trị tại ngày kết thúc kỳ báo cáo báo cáo, từ đó đánh giá suy giảm giá trị. Đối với các đánh giá suy giảm giá trị đã được thực hiện vào ngày 31 tháng 12 năm 2019, ban quản lý cần lưu ý rằng các giả định được sử dụng để xác định số tiền có thể thu hồi được phản ánh các điều kiện hiện có tại ngày đó. Các đơn vị cần xem

xét việc cung cấp các thuyết minh chi tiết về các giả định và độ nhạy cảm. Chính vì vậy, giám đốc tài chính phải đặc biệt lưu tâm và tiến hành xác định giá trị có thể thu hồi của tài sản để đảm bảo rằng tài sản được ghi nhận trên BCTC không cao hơn giá trị có thể thu hồi.

Các doanh nghiệp cần tiếp tục theo dõi các diễn biến của dịch Covid-19 và xác định ảnh hưởng tới tình hình tài chính và khả năng hoạt động hiệu quả của doanh nghiệp, từ đó đưa ra các biện pháp cũng như các quyết định để quản lý rủi ro.

3. Ý kiến KTV trước những vấn đề phát sinh do tác động của đại dịch covid 19

Sự bùng phát dịch Covid 19 có thể làm gián đoạn hoạt động kinh doanh và ảnh hưởng lớn đến việc lập BCTC của các đơn vị được kiểm toán. KTV nên chủ động xem xét, đánh giá và thảo luận với khách hàng để thu thập thông tin nhằm xây dựng quy trình, thủ tục kiểm toán phù hợp; Đảm bảo thu thập đầy đủ các bằng chứng xác đáng cho việc hình thành nên ý kiến nhận xét và lập báo cáo kiểm toán phù hợp.

Đại dịch COVID-19 đã kiểm tra cách thức KTV thu được đầy đủ bằng chứng kiểm toán phù hợp. Các vấn đề liên quan đến tiếp cận bằng chứng (ví dụ: do hạn chế đi lại và do làm việc từ xa) và sự sẵn sàng của khách hàng là những thách thức phổ biến đối với KTV. Ví dụ, KTV có thể không thể tham gia kiểm kê hàng tồn kho, nhóm KTV có thể gặp những khó khăn khi tiếp cận công việc của các KTV khác trong nhóm; hoặc KTV có thể không hiểu và kiểm tra kiểm soát nội bộ do những thay đổi trong cách thức hoạt động của đơn vị. Trong một số trường hợp, KTV có thể thực hiện được các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, nhưng cũng có những trường hợp KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Khi KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cần thiết làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, KTV sẽ cần xem xét ảnh hưởng của việc thiếu bằng chứng kiểm toán đến báo cáo KTV, bao gồm cả việc có cần sửa đổi ý kiến kiểm toán hay không.

Theo ISAs, việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được áp dụng như nhau đối với các báo cáo. Hơn nữa, đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ trình bày hợp lý, KTV phải xem xét việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính và liệu báo cáo tài chính, bao gồm trình bày và thuyết minh, các giao dịch và sự kiện có được trình bày hợp lý. Nếu các báo cáo không mô tả đầy đủ các tác động nghiêm trọng của đại dịch COVID-19 (ví dụ, liên quan đến các giả định quan trọng đối với ước tính kế toán, quản lý rủi ro tài chính hoặc các xét đoán quan trọng về giả định hoạt động liên tục), cần phải xem xét ảnh hưởng có thể có trong báo cáo kiểm toán của KTV. Điều này có thể bao gồm liệu có cần thiết phải sửa đổi ý kiến kiểm toán hay không.

Bài viết nêu bật những tác động tiềm tàng của các vấn đề phát sinh từ môi trường hiện tại đến báo cáo kiểm toán và báo cáo soát xét giữa niên độ, bao gồm:

✓ Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần của KTV do sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính hoặc KTV không thể thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

✓ Sự không chắc chắn trọng yếu liên quan tới hoạt động liên tục;

✓ Các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán (KAMs) hoặc các đoạn “Vấn đề nhấn mạnh” (EOM);

✓ Báo cáo hàm ý cho dịch vụ soát xét giữa niên độ, khi KTV thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cũng đang thực hiện soát xét giữa niên độ.

(1) Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần

Tác động của đại dịch COVID-19 có thể làm khuếch đại các điều kiện làm phát sinh ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần, cụ thể trong trường hợp mà KTV:

- Xác định rằng, theo ISA 450, báo cáo tài chính có các sai sót trọng yếu chưa được xử lý, riêng lẻ hoặc tổng hợp, đối với toàn bộ báo cáo tài chính; hoặc

- Kết luận rằng, theo ISA 330, KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Trong bối cảnh hiện tại, các ví dụ về ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần có thể phát sinh do *các sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính* bao gồm:

- Sự phù hợp hoặc đầy đủ của thông tin trình bày trên báo cáo tài chính. Ví dụ, khi báo cáo tài chính không bao gồm đầy đủ các thông tin cần thiết để mô tả một cách thích hợp các tác động của bối cảnh hiện tại đối với đơn vị do đại dịch COVID-19, bao gồm mô tả đầy đủ về rủi ro, ước tính và xét đoán có liên quan được áp dụng cho thực thể đó.

- Việc áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị. Ví dụ: xác định và tính toán không phù hợp, theo chính sách kế toán của đơn vị về tài sản và nợ phải trả.

Ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần cũng có thể phát sinh do *KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp*, bao gồm các trường hợp nằm ngoài sự kiểm soát của đơn vị hoặc hoàn cảnh liên quan đến tính chất hoặc thời gian thực hiện công việc kiểm toán. Ví dụ: quyền tiếp cận hồ sơ kế toán của đơn vị hoặc khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán bị hạn chế do quy định của chính phủ và cấm đi lại trong đại dịch COVID-19 (ví dụ: quyền truy cập thông tin hoặc con người trong chính đơn vị hoặc các đơn vị thành viên, bao gồm các công ty liên kết và liên doanh, v.v).

Các loại Ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần được nêu trong ISA 705 (Sửa đổi), *Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần* và giải thích

từng trường hợp (bao gồm ý kiến ngoại trừ, ý kiến trái ngược và ý kiến từ chối) dựa trên phán đoán của KTV trong tình huống cụ thể.

Bảng dưới đây minh họa cách đánh giá của KTV về bản chất của vấn đề dẫn đến KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đến báo cáo tài chính.

<i>Bản chất của vấn đề dẫn đến việc KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần</i>	<i>Xét đoán của KTV về tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đến báo cáo tài chính</i>	
	<i>Trọng yếu nhưng không lan tỏa</i>	<i>Trọng yếu và lan tỏa</i>
Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

ISA 705 (Sửa đổi), quy định các yếu tố cụ thể cần có trong báo cáo Kiểm toán khi KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

Nói chung, khi KTV dự kiến đưa ra ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần, KTV phải thông báo với Ban quản trị các trường hợp dẫn tới việc KTV dự định đưa ra ý kiến và trao đổi về dự thảo cách trình bày ý kiến kiểm toán đó.

(2) Sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến giả định hoạt động liên tục

Các điều kiện về tài chính, hoạt động và các điều kiện không chắc chắn khác đang phát sinh do đại dịch COVID-19 có thể sẽ dẫn đến rủi ro tăng cao. Do đó, KTV có thể cần phải có bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn liên quan đến đánh giá của ban quản lý về khả năng tiếp tục hoạt động liên tục và các báo cáo liên quan như báo cáo tài chính. Các kết luận của KTV liên quan đến giả định hoạt động liên tục, trong bối cảnh của đơn vị, và xác định tác động có thể có (nếu có) đến báo cáo kiểm toán.

ISA 570 (Sửa đổi), *Hoạt động liên tục*, đưa ra các trách nhiệm của KTV đối với giả định hoạt động liên tục và các tác động đến báo cáo Kiểm toán. Phụ lục của ISA 570 (Sửa đổi) đưa ra các ví dụ minh họa về các báo cáo kiểm toán liên quan đến hoạt động liên tục.

ISA 570 (Sửa đổi) yêu cầu KTV đánh giá xem liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình báo cáo tài chính.

Các vấn đề về thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm đưa ra ý kiến kết luận của KTV về sự phù hợp của việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban giám đốc theo ISA 570 (Sửa đổi), sẽ được giải thích thêm trong thông báo thực hành kiểm toán của IAASB, giả định hoạt động liên tục trong bối cảnh hiện tại - Cân nhắc kiểm toán về tác động của COVID-19. Mặc dù Thông báo này bao gồm một phần nhằm giải quyết các tác động tiềm tàng đến báo cáo Kiểm toán, Thông báo này cung cấp chi tiết và mở rộng thêm các tình huống mà trong đó ý kiến kiểm toán không phải ý kiến dạng chấp nhận toàn phần (bao gồm ý kiến ngoại trừ, ý kiến trái ngược và ý kiến từ chối).

Khi cần thay đổi Báo cáo kiểm toán liên quan đến hoạt động liên tục

Khi KTV kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của kế toán là phù hợp, tuy nhiên vẫn còn tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu, KTV cần xác định liệu báo cáo tài chính có trình bày đầy đủ các sự kiện này hay không, kế hoạch của ban giám đốc để đối phó với các sự kiện đó và liệu, trong những sự kiện này, đơn vị có thể không xác định được tài sản và thanh toán các khoản nợ của đơn vị trong quá trình kinh doanh thông thường hay không.

Ý nghĩa của báo cáo Kiểm toán được tóm tắt trong bảng dưới đây:

Ý nghĩa của Báo cáo kiểm toán		
Ý kiến kiểm toán	Loại báo cáo	Hoàn cảnh dẫn đến ý kiến không phải chấp nhận toàn phần
Sử dụng giả định hoạt động liên tục của kế toán là không phù hợp	Ý kiến trái ngược	Khi báo cáo tài chính đã được kế toán lập dựa trên cơ sở hoạt động liên tục, nhưng theo đánh giá của KTV, cơ sở đó không còn phù hợp.
Sử dụng giả định hoạt động liên tục của kế toán là phù hợp nhưng vẫn còn tồn tại sự	Ý kiến chấp nhận toàn phần + Đoạn trình bày “Sự không chắc chắn trọng yếu về hoạt động liên tục”	Khi ban giám đốc trình bày đầy đủ đoạn thuyết minh về sự không chắc chắn trọng yếu trong báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán trình bày thêm một phần riêng biệt dưới tiêu đề “Sự không chắc chắn trọng yếu về hoạt động liên tục” và:

không chắc chắn trọng yếu		<ul style="list-style-type: none"> • Lưu ý người đọc đến thuyết minh trình bày về các yếu tố gây nên sự không chắc chắn trọng yếu trên báo cáo tài chính. • Trình bày sự kiện hay tình huống cho thấy sự tồn tại không chắc chắn trọng yếu mà có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. KTV không sửa đổi ý kiến kiểm toán vì vấn đề này.
	Ý kiến ngoại trừ hoặc trái ngược	<p>Khi ban giám đốc không trình bày đầy đủ thuyết minh về sự không chắc chắn trọng yếu trong báo cáo tài chính, KTV:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Đưa ra Ý kiến ngoại trừ hoặc trái ngược theo ISA 705 (Sửa đổi); và - Trong phần “cơ sở của Ý kiến ngoại trừ (hoặc trái ngược)” trong báo cáo kiểm toán, KTV trình bày về sự không chắc chắn trọng yếu có thể gây ảnh hưởng đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và báo cáo tài chính không trình bày đầy đủ về vấn đề này.
	Từ chối đưa ra ý kiến	Được sử dụng trong tình huống liên quan đến nhiều sự không chắc chắn trọng yếu có thể gây ảnh hưởng đến báo cáo tài chính nói chung (trường hợp này rất hiếm khi xảy ra)
Không thể kết luận vì nhà quản lý không sẵn sàng thực hiện giải trình	Ngoại trừ hoặc Từ chối đưa ra ý kiến	Khi ban quản lý không muốn thực hiện giải trình về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo yêu cầu KTV, KTV xem xét các tác động tới báo cáo kiểm toán, vì KTV có thể không thể kết luận về cơ sở của việc sử dụng giả định liên tục của kế toán. Theo ISA 705 (Sửa đổi), nếu các ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính như giới hạn phạm vi kiểm toán là nghiêm trọng, thì KTV có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối.

<p>Cơ sở hoạt động liên tục là không phù hợp VÀ báo cáo tài chính được kế toán lập trên cơ sở được chấp nhận khác</p>	<p>Ý kiến chấp nhận toàn phần</p>	<p>Khi cơ sở hoạt động liên tục của kế toán không phù hợp và ban lãnh đạo lập báo cáo tài chính trên cơ sở khác (ví dụ: cơ sở thanh lý) và:</p> <ul style="list-style-type: none"> - KTV xác định rằng cơ sở kế toán khác được chấp nhận trong trường hợp này; và - Đơn vị trình bày đầy đủ về cơ sở được sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính. <p>Trong trường hợp này, KTV đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần nhưng có thể xem xét có phù hợp hoặc cần thiết để đưa một đoạn văn đề cập nhấn mạnh vào báo cáo KTV, theo ISA 706 (Sửa đổi), để lưu ý người sử dụng báo cáo kiểm toán đối với cơ sở kế toán thay thế và lý do của việc sử dụng cơ sở này.</p>
---	-----------------------------------	---

Ngay cả khi không tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu, ISA 570 (Đã sửa đổi) cũng yêu cầu KTV đánh giá xem, theo quan điểm của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành, báo cáo tài chính đã cung cấp thông tin đầy đủ về các sự kiện hoặc tình huống có thể gây nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Ngoài ra, khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ trình bày hợp lý, báo cáo bổ sung ngoài các báo cáo tài chính có thể được nhà quản lý lập (hoặc KTV có thể xác định rằng báo cáo bổ sung đó là cần thiết) để đảm bảo trình bày hợp lý.

Trong trường hợp này và khi KTV không báo cáo (các) vấn đề đó như là một vấn đề kiểm toán chính trong báo cáo kiểm toán theo ISA 701, KTV có thể đưa ra một đoạn nhấn mạnh vào báo cáo KTV theo ISA 706 (Sửa đổi) để lưu ý người sử dụng đối với (các) vấn đề đó.

Trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán

ISA 570 (Sửa đổi), đưa ra các yêu cầu trao đổi với ban quản trị khi các sự kiện hoặc tình huống được xác định có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

(3) Các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán (KAM)

Theo ISA 701, *Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán trong Báo cáo Kiểm toán*, có thể cần tập trung xác định các vấn đề kiểm toán quan trọng cần được báo cáo trong báo cáo kiểm toán bởi những thay đổi của hoàn cảnh và khó khăn phát sinh do đại dịch COVID-19. Ví dụ, tác động của COVID-19 ảnh hưởng đến tình hình tài

chính và hiệu suất tài chính của đơn vị có thể ảnh hưởng đáng kể đến các thủ tục kiểm toán được thực hiện, đặc biệt khi có các xét đoán quan trọng của nhà quản lý.

Trong bối cảnh hiện tại, việc xác định các vấn đề quan trọng đòi hỏi sự chú ý của KTV, có thể bị ảnh hưởng bởi những điều sau đây:

- Khó khăn trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp - Các vấn đề liên quan đến dịch COVID-19 có thể gây ra nhiều khó khăn cho KTV trong việc áp dụng các thủ tục kiểm toán, đánh giá kết quả của các thủ tục đó và thu thập bằng chứng xác thực và đáng tin cậy làm cơ sở đưa ra ý kiến của KTV, như định giá các công cụ tài chính hoặc tính toán giá trị hợp lý.

- Các sự kiện hoặc giao dịch đặc biệt - có ảnh hưởng đáng kể đến báo cáo tài chính (nghĩa là ảnh hưởng đến các khoản mục trên báo cáo tài chính theo một cách khác, hoặc phát sinh các giao dịch mới, hoặc các giao dịch bất thường hoặc ngừng hoạt động (ví dụ: suy yếu về tài chính hoặc tài sản tài chính hoặc khả năng thu hồi của tài sản thuế thu nhập hoãn lại)).

KTV cần xem xét các vấn đề trên theo ISA 701 trong việc xác định các vấn đề kiểm toán quan trọng.

Khi đã xác định rằng có một vấn đề kiểm toán quan trọng cần được trình bày trong báo cáo kiểm toán, KTV sẽ làm trình bày trong một phần riêng biệt của báo cáo kiểm toán với tiêu đề “Các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán”. Mô tả về từng vấn đề trọng yếu:

- Bao gồm việc tham chiếu đến các thuyết minh liên quan, nếu có, trong báo cáo tài chính; và

- Giải thích các khía cạnh sau đây liên quan đến Đánh giá chuyên môn của KTV về vấn đề này:

- Lý do vấn đề đó được xem là một trong những điểm quan trọng nhất của cuộc kiểm toán ở giai đoạn hiện tại và do đó được xác định là vấn đề kiểm toán trọng yếu; và

- o Vấn đề đó đã được xem xét và đánh giá như thế nào trong cuộc kiểm toán.

Đề cập đến bất kỳ thuyết minh liên quan nào cho phép người sử dụng thông tin hiểu thêm về cách nhà quản lý đã giải quyết các vấn đề trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Ngoài ra, KTV có thể lưu ý đến các khía cạnh chính của (các) thuyết minh đó, điều này có thể giúp người sử dụng thông tin hiểu về lý do tại sao vấn đề đó được xem là vấn đề kiểm toán trọng yếu.

Những vấn đề không được trình bày là vấn đề kiểm toán trọng yếu

ISA 701 chỉ ra rằng một vấn đề làm nảy sinh ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo ISA 705 (Sửa đổi) hoặc sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc tình huống có thể gây nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục theo ISA 570 (Sửa đổi), về bản chất, là các vấn đề kiểm toán trọng yếu. Tuy nhiên, trong những trường hợp như vậy, những vấn đề này không được mô tả trong phần “Các vấn đề kiểm toán trọng yếu của cuộc kiểm toán”, thay vào đó, KTV đưa ra một tham chiếu đến “Cơ sở của ý kiến ngoại trừ (trái ngược) hoặc Sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến giả định hoạt động liên tục trong phần “Các vấn đề kiểm toán trọng yếu”.

Tài liệu hướng dẫn của ISA 701 đưa ra một minh họa, trong đó KTV không phát hiện vấn đề kiểm toán trọng yếu nào khác để trình bày trong các tình huống như vậy.

Vấn đề kiểm toán trọng yếu

[Ngoại trừ vấn đề được mô tả trong phần Cơ sở của ý kiến ngoại trừ (Trái ngược) hoặc Sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến giả định hoạt động liên tục,] Chúng tôi đã xác định rằng không có vấn đề kiểm toán quan trọng nào khác được đưa ra trong báo cáo của chúng tôi.

Trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán

ISA 701 (Sửa đổi), đưa ra yêu cầu KTV phải trao đổi với ban quản trị yêu cầu KTV phải các vấn đề mà KTV đã xác định là vấn đề kiểm toán trọng yếu hoặc, nếu có thể, KTV xác định rằng không có vấn đề kiểm toán trọng yếu nào cần báo cáo trong báo cáo kiểm toán.

(4) Đoạn vấn đề cần nhấn mạnh (ROM)

KTV có thể xem xét cần thiết phải thu hút sự chú ý người sử dụng về một vấn đề được trình bày hoặc công bố phù hợp trong báo cáo tài chính, theo xét đoán của KTV, là vấn đề đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính. Trong những trường hợp này, ISA 706 (Sửa đổi) yêu cầu KTV phải bổ sung đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh (EOM) trong một phần riêng biệt của báo cáo Kiểm toán với tiêu đề thích hợp.

Đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh (EOM) bao gồm một tham chiếu rõ ràng đến vấn đề đang được nhấn mạnh, trong đó bao gồm các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính phải mô tả đầy đủ vấn đề đó, và thể hiện rằng ý kiến của KTV không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó.

Như đã được đề cập trước đó, thuyết minh đầy đủ trong báo cáo tài chính ngày càng cần thiết do ảnh hưởng của đại dịch COVID-19. Mặc dù các KTV có thể sử dụng đoạn vấn đề cần nhấn mạnh để thu hút sự chú ý đến một số thuyết minh nhất định, các KTV nên lưu ý rằng việc sử dụng rộng rãi các đoạn vấn đề cần nhấn mạnh có thể làm giảm hiệu quả của việc thông báo các vấn đề đó của KTV.

Trường hợp không nên sử dụng ISA 706 (Sửa đổi)

Theo ISA 706 (Sửa đổi), việc đưa đoạn vấn đề cần nhấn mạnh vào báo cáo Kiểm toán sẽ không phù hợp khi:

- Áp dụng ISA 701 và vấn đề đã được xác định là vấn đề kiểm toán quan trọng được trình bày trong báo cáo kiểm toán (tức là, vấn đề đó được trình bày trong phần “Các vấn đề kiểm toán trọng yếu” trong báo cáo kiểm toán).

- Vấn đề dẫn đến việc KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo ISA 705 (Sửa đổi) (tức là, nếu KTV xác định rằng ý kiến ngoại trừ hoặc trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến là phù hợp trong cuộc kiểm toán cụ thể).

Ngoài ra, đoạn vấn đề cần nhấn mạnh không thay thế cho các thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành yêu cầu nhà quản lý phải thực hiện, hoặc điều đó là cần thiết để đảm bảo trình bày hợp lý. Đoạn vấn đề cần nhấn mạnh cũng không thay thế cho báo cáo theo ISA 570 (Sửa đổi) khi KTV đã kết luận rằng sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến giả định hoạt động liên tục đang tồn tại.

(5) Báo cáo soát xét giữa niên độ

Những ảnh hưởng của đại dịch COVID -19 cũng được nhà quản lý xem xét khi lập và phát hành báo cáo tài chính giữa niên độ. KTV độc lập của đơn vị cũng sẽ xem xét ảnh hưởng của các vấn đề đó khi soát xét thông tin tài chính giữa niên độ của đơn vị theo quy định của ISRE 2410, *Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do KTV độc lập của đơn vị thực hiện*.

Đối với KTV, ý nghĩa của các báo cáo là khác nhau, bởi vì, đối với hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ, KTV đưa ra kết luận đánh giá theo ISRE 2410. Không giống như kiểm toán, một soát xét không được thiết kế nhằm đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng thông tin tài chính giữa niên độ không còn sai sót trọng yếu (nghĩa là KTV chỉ cung cấp sự đảm bảo có giới hạn dựa trên các thủ tục được thực hiện).

Thông báo thực hành kiểm toán của IAASB, hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ trong bối cảnh hiện tại do COVID-19, hướng dẫn các thủ tục kiểm toán cần thực hiện đối với soát xét thông tin tài chính giữa niên độ theo ISRE 2410, bao gồm cả kết luận dựa trên bằng chứng thu được. Những điểm nổi bật sau đây cần cân nhắc liên quan đến báo cáo về giả định hoạt động liên tục và các ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét của KTV.

Giả định hoạt động liên tục

ISRE 2410 đưa ra các yêu cầu và tài liệu hướng dẫn khi sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến một sự kiện hoặc tình huống có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của KTV. Trong các tình huống này, ISRE 2410 yêu cầu KTV phải:

- Bổ sung một đoạn văn đề cần nhấn mạnh trong báo cáo soát xét khi nội dung thuyết minh đã được trình bày đầy đủ trong báo cáo tài chính giữa niên độ; hoặc

- Đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy theo từng trường hợp, khi yếu tố không chắc chắn trọng yếu không được thuyết minh đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ, (tùy thuộc vào tính trọng yếu và mức độ lan tỏa của vấn đề đối với thông tin tài chính giữa niên độ).

Ý kiến kiểm toán không phải dạng chấp nhận toàn phần

ISRE 2410 cũng đưa ra các trường hợp trong đó ý kiến không phải dạng chấp nhận toàn phần có thể phù hợp dựa trên bằng chứng thu được hoặc xem xét giới hạn về phạm vi soát xét - các ý kiến không phải dạng chấp nhận toàn phần được trình bày bằng cách bổ sung một đoạn giải thích vào báo cáo soát xét và đưa ra kết luận một cách thích hợp:

- *Xuất phát từ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng* - Nếu một vấn đề khiến KTV tin rằng thông tin tài chính giữa niên độ, hoặc có thể bị ảnh hưởng trọng yếu bởi một trường hợp không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (nghĩa là thông tin tài chính giữa niên độ được trình bày không trung thực hoặc không đầy đủ) và Ban giám đốc đơn vị không điều chỉnh thông tin tài chính giữa niên độ hoặc bổ sung các thuyết minh cần thiết, KTV có thể đưa ra báo cáo:

- o Đưa ra báo cáo dạng ngoại trừ và bổ sung một đoạn giải thích thêm (tức là, giải thích cơ sở cho báo cáo soát xét dạng ngoại trừ). Mẫu báo cáo soát xét dạng ngoại trừ được trình bày trong Phụ lục 5 của ISRE 2410.

- o Đưa ra báo cáo dạng trái ngược khi ảnh hưởng việc không tuân thủ là quá quan trọng và lan tỏa đối với thông tin tài chính giữa niên độ tới mức KTV kết luận rằng kết luận ngoại trừ là không đủ để thể hiện bản chất của sai phạm hoặc về sự không đầy đủ của thông tin tài chính giữa niên độ. Mẫu báo cáo soát xét dạng trái ngược được trình bày trong Phụ lục 7 của ISRE 2410.

- *Giới hạn về phạm vi* - Nếu có giới hạn về phạm vi soát xét (nghĩa là, giới hạn về phạm vi cản trở KTV hoàn thành công việc soát xét), KTV phải thông báo bằng văn bản cho cấp quản lý phù hợp và Ban quản trị về lý do không thể được hoàn thành được công việc soát xét. KTV cũng xem xét liệu có phù hợp để phát hành báo cáo soát xét hay không, và nếu phát hành báo cáo soát xét, thì ảnh hưởng đến kết luận của KTV là gì. Tùy thuộc vào điều kiện và hoàn cảnh của mỗi đơn vị, giới hạn về phạm vi có thể phát sinh trong bối cảnh dịch COVID-19 hiện tại và có thể phát sinh từ:

- Giới hạn về phạm vi do Ban quản lý áp đặt.
- Các giới hạn khác về phạm vi.

ISRE 2410 cung cấp thêm các hướng dẫn liên quan đến việc KTV từ chối đưa ra kết luận hoặc đưa ra kết luận ngoại trừ do giới hạn về phạm vi.

- Các ý kiến không chấp nhận toàn phần khác - KTV được yêu cầu đưa ra ý kiến không chấp nhận toàn phần bằng cách thêm một đoạn thuyết minh để làm nổi bật sự không chắc chắn trọng yếu gây chú ý cho KTV, việc giải quyết phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai và có thể ảnh hưởng đến thông tin tài chính giữa niên độ.

Kết luận

Khi doanh nghiệp thay đổi cách thức vận hành và cơ cấu tổ chức để ứng phó với COVID-19, các rủi ro mới có thể phát sinh và phức tạp hơn, đồng thời có khả năng phá vỡ hệ thống kiểm soát nội bộ hiện hành. Trong hoàn cảnh này, tư duy kiểm toán và hoạt động kiểm toán cũng cần phải có sự thay đổi linh hoạt phù hợp. Những thay đổi này không ngoài mục đích đảm bảo cho KTV thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp để là căn cứ đưa ra ý kiến kiểm xác nhận và lập báo cáo kiểm phù hợp, không bị rủi ro kiểm toán.

Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, KTV cần phải xem xét tác động của Covid 19 tới hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, đặc biệt lưu ý đến các vấn đề được trình bày trong bài viết để có cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp, đảm bảo tính minh bạch của báo cáo tài chính được kiểm toán cũng như tạo niềm tin cho các đối tượng sử dụng thông tin./.

Tài liệu tham khảo

1. Giáo trình Lý thuyết kiểm toán PGS, TS. Nguyễn Trọng Cơ; PGS, TS Thịnh Văn Vinh, NXB Tài chính 2018.
2. Giáo trình Kiểm toán Báo cáo Tài chính, Ths. Đậu Ngọc Châu; TS. Nguyễn Viết Lợi, NXB Tài Chính năm 2011.
3. Sách chuyên khảo “Kiểm toán nội bộ”, TS Phạm Tiến Hưng; PGS, TS Thịnh Văn Vinh, NXB Tài chính 2012.
4. Sách chuyên khảo “Hệ thống kiểm soát nội bộ và các vấn đề kiểm toán viên quan tâm” GS, TS Ngô Thế Chi; TS Phạm Tiến Hưng, NXB Tài chính 2014.
5. Sách chuyên khảo “Kiểm toán BCTC – Lý thuyết và Thực hành”, PGS. TS. Phạm Tiến Hưng; TS. Vũ Thị Phương Liên – NXB Tài Chính năm 2016.
6. Giáo trình Tổ chức quá trình kiểm toán Báo cáo tài chính, PGS.TS. Thịnh Văn Vinh; PGS.TS Giang Thị Xuyên, NXB Tài Chính năm 2012.

7. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ban hành theo thông tư số 214/2012/TT-BTC về ban hành hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam.
8. Luật kiểm toán độc lập ban hành theo luật số 67/2011/QH12.
9. PGS. TS. Phạm Tiến Hưng, Học viện Tài chính, “*Cách mạng công nghiệp 4.0 với kế toán-kiểm toán*”, Kỷ yếu Hội thảo khoa học quốc gia “*Kế toán – kiểm toán Việt Nam trong bối cảnh CMCN 4.0 cơ hội và thách thức*”.
10. PGS. TS. Phạm Tiến Hưng, Học viện Tài chính, “*Hoàn thiện kiểm toán BCTC theo phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro tại các tổ chức Kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay*” – Đề tài NCKH cấp Học viện năm 2016.
11. Các bài viết trên các trang web: <https://www.isaca.org/>; <http://www.ifrs.org/>; www.vacpa.org.vn/; www.kiemtoannn.gov.vn/; www.khoahockiemtoan.vn/; và các trang web, tài liệu khác.

HỆ THỐNG THÔNG TIN KẾ TOÁN CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM THỰC TRẠNG VÀ ĐỊNH HƯỚNG GIẢI PHÁP

TS. Lý Lan Yên – BM Kế toán tài chính

TS. Phạm Thị Hồng Hạnh – ĐH Mở địa chất

Tóm tắt:

Hệ thống thông tin kế toán trong các doanh nghiệp hiện nay đóng vai trò ngày càng quan trọng, cung cấp những thông tin hữu ích trong việc điều hành và quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Chất lượng của thông tin kế toán có đảm bảo chất lượng hay không, phụ thuộc vào hệ thống thông tin kế toán đã tạo ra nó. Hiện nay, hệ thống thông tin kế toán các doanh nghiệp còn tồn tại nhiều hạn chế, đặc biệt là chưa đáp ứng được hết các yêu cầu cung cấp thông tin kế toán cho nhà quản trị. Bài nghiên cứu này thông qua một số phương pháp nghiên cứu cơ bản để đánh giá thực trạng hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp từ đó đánh giá những điểm mạnh và điểm yếu của hệ thống thông tin kế toán trong các doanh nghiệp và đưa ra giải pháp định hướng khắc phục các điểm yếu đó.

Từ khóa: Hệ thống thông tin kế toán, giải pháp cho hệ thống thông tin kế toán,

Đặt vấn đề:

Trong bối cảnh như hiện nay, các doanh nghiệp để có thể tồn tại, đứng vững và phát triển cần phải có những kế hoạch kinh doanh bắt kịp thị trường, có những quyết định sáng suốt cho một chiến lược phù hợp phải căn cứ vào thông tin có chất lượng đảm bảo. Những thông tin này chủ yếu là do hệ thống thông tin kế toán doanh nghiệp cung cấp, bởi số liệu đã được lượng hóa dựa trên kết quả tổng hợp cụ thể làm cơ sở.

1. Thông tin và hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp.

Thông tin kế toán trong doanh nghiệp là thông tin đóng vai trò quan trọng trong công tác quản lý và được thu thập, xử lý và cung cấp bởi một hệ thống đó là hệ thống thông tin kế toán. Theo quan điểm hệ thống và hệ thống thông tin, hệ thống thông tin kế toán có thể hiểu là hệ thống thông tin được thiết lập nhằm thu thập, xử lý, lưu trữ, kiểm soát và cung cấp thông tin kinh tế tài chính (bao gồm thông tin kế toán tài chính và thông tin kế toán quản trị) cho đối tượng sử dụng.

Hệ thống thông tin kế toán đóng vai trò to lớn trong việc xử lý, cung cấp thông tin, tạo cầu nối giữa hệ thống quản trị và hệ thống tác nghiệp cho các tổ chức, doanh nghiệp. Vai trò chủ yếu của hệ thống thông tin kế toán là thu thập và lưu trữ các thông tin kinh tế tài chính cho tổ chức, doanh nghiệp: Thống kê, tổng hợp, xử lý thông tin nhằm đưa ra các báo cáo cần thiết cho lãnh đạo tổ chức, doanh nghiệp. Cụ thể như sau: Ghi nhận, xử lý và

lưu trữ dữ liệu trong doanh nghiệp/Lập và cung cấp các báo cáo/Hỗ trợ việc ra quyết định cho hoạt động sản xuất kinh doanh của nhà quản trị /Hoạch định và kiểm soát các hoạt động kinh tế/Thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ cho tất cả hoạt động kinh tế

Sự ảnh hưởng của các nhân tố tác động đến hệ thống thông tin kế toán

Chất lượng thông tin kế toán bị ảnh hưởng và tác động từ nhiều nhân tố khách quan và chủ quan.

**Nhóm các nhân tố khách quan:* Là các yếu tố không trong phạm vi kiểm soát của doanh nghiệp làm ảnh hưởng đến quá trình xây dựng hệ thống thông tin kế toán. Các yếu tố này bao gồm: Các quy định, chính sách, chế độ kế toán của nhà nước hay còn gọi là môi trường pháp lý tác động đến việc xây dựng thành phần quy trình kiểm soát của hệ thống/ Sự phát triển của công nghệ thông tin và mức độ ứng dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến việc lựa chọn mô hình của hệ thống thông tin kế toán.

**Nhóm các nhân tố chủ quan:* là các yếu tố bên trong doanh nghiệp ảnh hưởng đến quá trình xây dựng hệ thống thông tin kế toán. Các yếu tố này bao gồm: Tổ chức bộ máy quản lý là yếu tố tác động đến việc xác định các cấp quản lý sử dụng và khai thác thông tin từ hệ thống để từ đó thiết kế phân quyền trong sử dụng thông tin./ Đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh sẽ tác động đến việc xây dựng quy trình của dòng thông tin lưu chuyển trong hệ thống cũng như việc thiết kế các chứng từ hạch toán ban đầu ở các bộ phận sản xuất kinh doanh cho đến các báo cáo ở từng bộ phận sản xuất kinh doanh và cơ sở để xây dựng các quy chế phân bổ chi phí cho các đối tượng./ Yêu cầu của công tác quản lý doanh nghiệp đối với thông tin kế toán đòi hỏi hệ thống thông tin kế toán phải thiết kế các thông tin kết xuất (đầu ra) tương ứng, phù hợp với các yêu cầu này./ Trình độ của nhà quản lý, trình độ tác nghiệp của nhân viên kế toán và mức độ ứng dụng công nghệ thông tin là nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng hệ thống thông tin kế toán theo phương thức xử lý nào? Mức độ chi tiết đến đâu?

Tiêu chí đánh giá chất lượng hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp

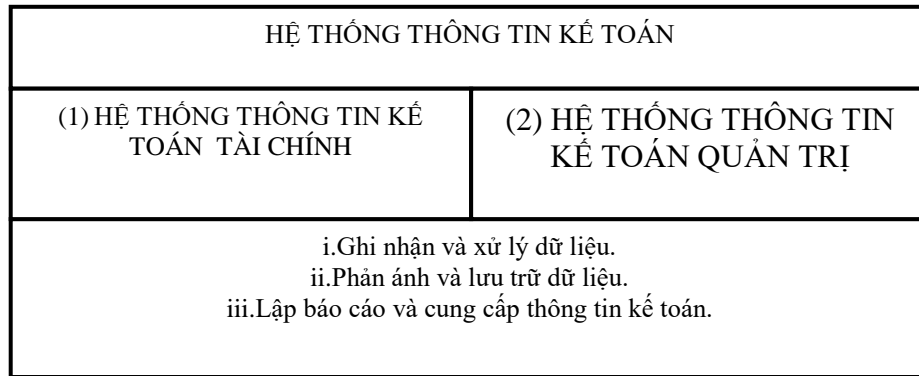
Để đánh giá chất lượng thông tin kế toán cần căn cứ vào các tiêu chuẩn của thông tin kế toán, các tiêu chuẩn này cũng chính là các tiêu chí để đo lường chất lượng thông tin kế toán cũng như chất lượng hệ thống thông tin kế toán. Cụ thể: Tính chính xác, khách quan/ Tính tin cậy, uy tín/ Khả năng truy cập, bảo mật, thuận tiện/ Tính thích hợp/ Tính kịp thời, đầy đủ, số lượng thông tin/ Tính dễ hiểu, nhất quán trong trình bày thông tin/ Mức độ đáp ứng của thông tin kế toán đối với người sử dụng thông tin

Tóm lại để đánh giá hệ thống thông tin kế toán chủ yếu căn cứ vào các tiêu chí đánh giá chất lượng thông tin kế toán thông qua các yêu cầu đối với thông tin kế toán. Tuy nhiên theo các nghiên cứu về tiêu chí đánh giá chất lượng thông tin kế toán thì các tiêu chí chủ yếu tập trung vào các tiêu chí sau: Chính xác, khách quan, đầy đủ, kịp thời, đáng tin cậy,

bảo mật và phù hợp.

2. Thực trạng hệ thống thông tin kế toán trong các doanh nghiệp khai thác than – TKV.

Các doanh nghiệp hiện nay qua khảo sát đều đang thực hiện ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin kế toán trên hai hệ thống là (1) hệ thống thông tin kế toán tài chính và (2) hệ thống thông tin kế toán quản trị. Ở mỗi hệ thống này thông tin đều được xử lý qua ba bước: (i) Tổ chức ghi nhận, xử lý dữ liệu, (ii) Tổ chức phản ánh và lưu trữ dữ liệu, (iii) Tổ chức lập báo cáo và cung cấp các thông tin kế toán. Cụ thể:



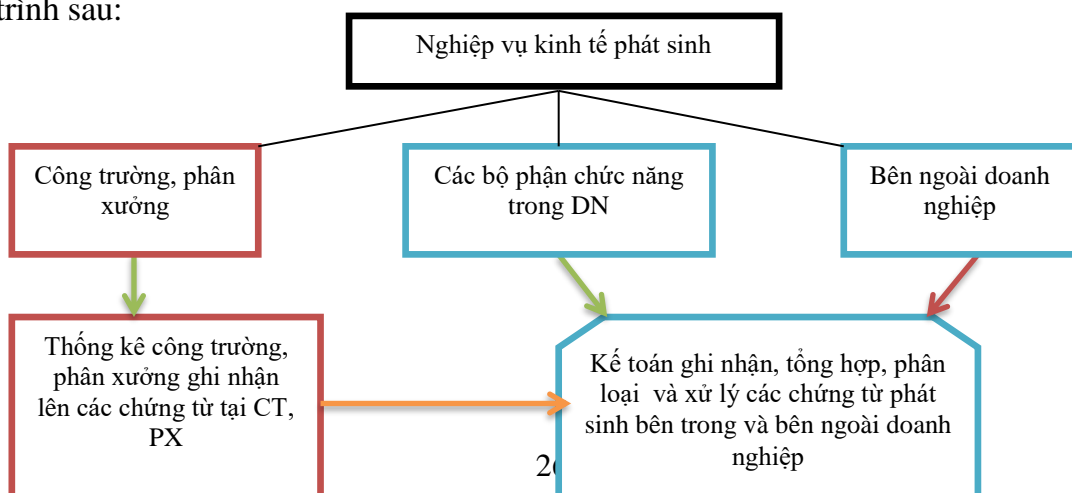
Mô hình: Hệ thống thông tin kế toán trong các doanh nghiệp khai thác than - TKV

2.1 Hệ thống thông tin kế toán tài chính.

Thông tin kế toán tài chính được ghi nhận, xử lý, phản ánh, lưu trữ và cung cấp cho đối tượng sử dụng theo đúng quy trình, đảm bảo tuân thủ theo đúng các nguyên tắc cơ bản của kế toán, cụ thể trong từng khâu như sau:

a. Tổ chức ghi nhận, xử lý dữ liệu.

Căn cứ vào các chứng từ bộ phận kế toán tiến hành ghi nhận và xử lý dữ liệu đầu vào. Trong khâu này, bộ phận kế toán đóng vai trò là bộ phận tiếp nhận và xử lý các thông tin từ các đơn vị như thông tin từ thống kê công trường, phân xưởng, thông tin từ các bộ phận chức năng khác trong doanh nghiệp và thông tin phát sinh bên ngoài doanh nghiệp, cụ thể theo quy trình sau:

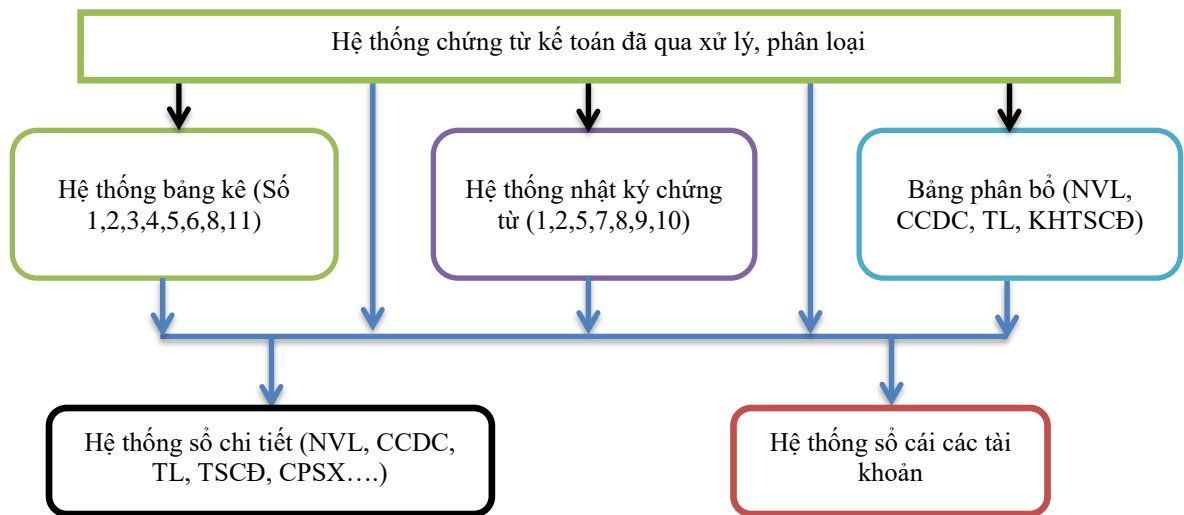


Sơ đồ 1. Quy trình tổ chức ghi nhận và xử lý dữ liệu của HTTT KTTC trong các DN khai thác than - TKV

Tuy nhiên do bộ phận kế toán không trực tiếp ghi nhận thông tin kế toán ban đầu, chỉ tổng hợp theo kết quả ghi nhận của thống kê công trường, phân xưởng nên việc kiểm soát thông tin sẽ khó khăn, nhiều rủi ro. Hơn nữa hiện nay giữa các bộ phận thống kê công trường, phân xưởng và bộ phận kế toán chưa có ứng dụng CNTT để kết nối dữ liệu với nhau do đó cũng ảnh hưởng đến việc phản ánh, cung cấp và lưu trữ các thông tin này.

b. Tổ chức phản ánh và lưu trữ dữ liệu

Qua khảo sát các doanh nghiệp khai thác than hiện nay đều sử dụng hệ thống Bảng kê, Nhật ký chứng từ, Bảng phân bổ, các sổ chi tiết và sổ cái tài khoản sau:



Sơ đồ 2: Mô hình tổ chức phản ánh, lưu trữ dữ liệu của HTTT KTTC trong các DN KKT – TKV

Như vậy tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV hệ thống sổ sách kế toán được vận dụng đầy đủ, có hệ thống và khoa học đảm bảo các nguyên tắc và yêu cầu của chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam theo quy định hiện hành. Tuy nhiên việc theo dõi chi tiết trên hệ thống sổ chi tiết tại các doanh nghiệp này còn nhiều bất cập như chưa đáp ứng được hết các yêu cầu của nhà quản trị trong việc cung cấp thông tin hỗ trợ nhà quản trị ra quyết định nhanh chóng kịp thời cũng như quản lý và giám sát chi phí phát sinh từ các trung tâm chi phí cấp nhỏ nhất.

c. Tổ chức lập báo cáo và cung cấp các thông tin kế toán

Các doanh nghiệp khai thác than thuộc Tập đoàn TKV thực hiện việc lập báo cáo kế toán (Báo cáo tài chính) theo đúng quy định của chế độ kế. Ngoài ra để phản ánh chi tiết hơn từng hoạt động chính trong doanh nghiệp, hệ thống kế toán tài chính còn cung cấp và lập một số báo cáo chi tiết về tình hình chi phí, tình hình tài sản cố định, tình hình công nợ phải thu, phải trả, nguồn vốn...

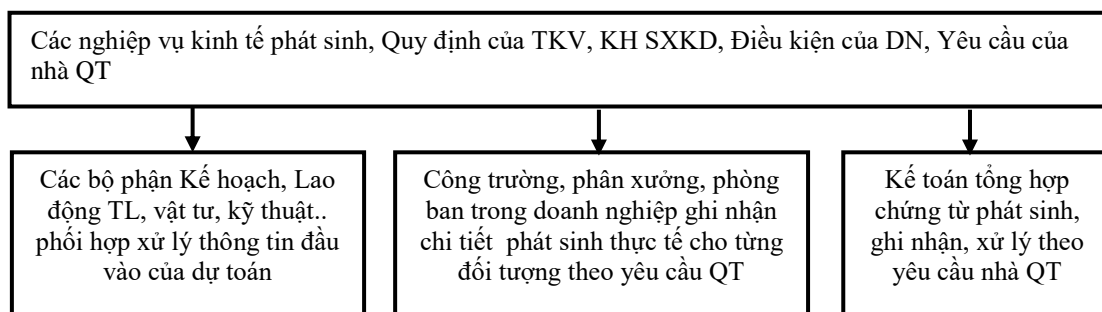
2.2 Hệ thống thông tin kế toán quản trị

Mặc dù các doanh nghiệp khai thác than hiện nay đã thấy được vai trò của công tác

kế toán quản trị trong doanh nghiệp và đã chú trọng đến việc thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp song việc thực hiện nó còn nhiều khó khăn và vướng mắc từ khâu tổ chức ghi nhận, xử lý dữ liệu đến phản ánh, lưu trữ dữ liệu và lập báo cáo cung cấp thông tin kế toán phục vụ cho quản trị doanh nghiệp. Cụ thể như sau:

a. Tổ chức ghi nhận, xử lý dữ liệu.

Các thông tin kế toán quản trị tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV được ghi nhận và xử lý bởi nhiều bộ phận liên quan, cụ thể như sau:



Sơ đồ 3: Tổ chức ghi nhận và xử lý dữ liệu của HTTT KTQT trong các DN khai thác than - TKV

b. Tổ chức phản ánh và lưu trữ dữ liệu

Sau khi thông tin ban đầu (gốc) đã được ghi nhận ở các công trường, phân xưởng thường được tập hợp cung cấp cho bộ phận kế toán làm nhiệm vụ tổng hợp và phản ánh trên sổ sách. Ngoài ra, để phục vụ cho yêu cầu quản trị trong doanh nghiệp, các thông tin này còn được sử dụng cung cấp cho các bộ phận liên quan như bộ phận kế hoạch, vật tư, lao động tiền lương,... nhằm đối chiếu so sánh và kiểm soát tình hình thực hiện so với kế hoạch và định mức đã xây dựng về tình hình quản lý sử dụng các loại vật tư, lao động,... Những thông tin này sau khi đã được đối chiếu, kiểm tra sẽ được phản ánh và lưu trữ lại tại các bộ phận liên quan để sẵn sàng cho việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra quyết định khi cần thiết. Với cách tổ chức phản ánh thông tin bởi nhiều bộ phận khác nhau trong các doanh nghiệp khai thác than đã làm cho thông tin khi cung cấp chưa có sự nhất quán, ngoài ra do thông tin phản ánh qua nhiều bộ phận khác nhau nên hạn chế khả năng cung cấp thông tin nhanh cho nhà quản trị khi cần.

c. Tổ chức lập báo cáo và cung cấp các thông tin kế toán

Trong hệ thống báo cáo kế toán quản trị có một số báo cáo được lập và cung cấp thông tin đồng thời với hệ thống báo cáo tài chính và cuối niên độ kế toán, đây thường là các báo cáo quy định thống nhất trong toàn Tập đoàn như: Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố; Báo cáo chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp; Báo cáo giá thành theo công đoạn; Báo cáo về tài sản cố định; Báo cáo chi tiết doanh thu; Báo cáo lãi lỗ tiêu thụ than...

Ngoài ra chủ yếu các báo cáo kế toán quản trị được lập để đáp ứng yêu cầu quản trị

doanh nghiệp và điều hành hoạt động kinh doanh trong kỳ do đó các báo cáo này được lập theo hàng tuần, hàng tháng, hàng quý. Hiện nay các doanh nghiệp khai thác than trong Tập đoàn đang chú trọng việc lập các báo cáo nhanh theo tuần, thậm chí có thể theo ngày nhằm đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin nhanh cho nhà quản trị.

Như vậy, các báo cáo kế toán quản trị ở các doanh nghiệp này rất đa dạng, được lập và cung cấp bởi nhiều bộ phận khác nhau nên ảnh hưởng đến tính thống nhất trong cung cấp thông tin. Ngoài ra khi cần báo cáo tổng hợp các chức năng hoạt động lại đòi hỏi một khâu tổng hợp các báo cáo này do đó cũng sẽ ảnh hưởng đến việc cung cấp thông tin nhanh, kịp thời cho nhà quản trị.

2.3 Những hạn chế tồn tại của hệ thống thông tin kế toán

Qua kết quả thực tế đã khảo sát tại các đơn vị kinh doanh than thuộc TKV đã trình bày ở trên cho thấy, bên cạnh những điểm đạt được như còn có một số tồn tại của nguồn thu thập xử lý dẫn tới chất lượng thông tin cung cấp cho nhà quản trị còn nhiều hạn chế ảnh hưởng tới việc ra quyết định.

2.3.1 Hạn chế từ hệ thống thông tin kế toán tài chính

Thứ nhất về nguồn thu thập xử lý thông tin

Hầu hết các đơn vị số liệu được thu thập chủ yếu theo hệ thống thu thập thông tin của kế toán tài chính, chứng từ thu thập chung chưa có những chỉ tiêu riêng phục vụ cho mục đích của nhà quản trị, chưa có những chỉ tiêu, nội dung phù hợp với đặc thù của doanh nghiệp khai thác than cũng như chưa có những sổ sách đặc biệt, đặc thù để theo dõi nên thông tin chưa thực sự phù hợp với đặc thù ngành than. Chính vì vậy, việc theo dõi chi tiết cho từng đối tượng còn nhiều vướng mắc. Với những khoản chi phí trực tiếp việc theo dõi chi tiết cho các đối tượng nhìn chung được phản ánh đầy đủ, song với những khoản chi phí gián tiếp cần xác định phân bổ cho từng đối tượng thì còn nhiều bất cập.

Thứ hai: Về việc ứng dụng công nghệ thông tin

Tại các đơn vị khai thác than thuộc TKV, việc ứng dụng công nghệ thông tin mới chỉ đơn lẻ cho bộ phận kế toán mà chưa có sự liên kết, tích hợp và chia sẻ thông tin giữa các bộ phận liên quan nên khi có yêu cầu cung cấp thông tin nhanh cho nhà quản trị thì hệ thống thông tin kế toán tài chính hiện nay chưa thể đáp ứng được.

2.3.2 Hạn chế từ hệ thống thông tin kế toán quản trị

Tuy tại các đơn vị đều đã có hệ thống kế toán quản trị. Tuy nhiên, tại các đơn vị này hệ thống thông tin kế toán quản trị chưa thực hiệu quả còn nhiều hạn chế.

Thứ nhất: Hệ thống thông tin kế toán quản trị được tổ chức rải rác ở các bộ phận liên quan, mỗi bộ phận thực hiện độc lập, không có sự tích hợp thông tin giữa các bộ phận này do đó thông tin có sự sai lệch giữa các bộ phận này là không tránh khỏi.

Thứ hai: Mới đáp ứng được một số yêu cầu cơ bản mà chưa phát huy hết vai trò là công cụ đắc lực cho nhà quản trị trong việc ra quyết định trong kinh doanh.

Thứ ba: Chưa áp dụng hệ thống thông tin hiện đại phù hợp cho mô hình quản trị đáp ứng mục tiêu của nhà quản trị.

Như vậy, các doanh nghiệp khai thác than thuộc tập đoàn TKV mọi hoạt động bị ảnh hưởng và chịu sự chi phối từ phía tập đoàn. Bởi vậy, những hạn chế ở trên chịu ảnh hưởng không ít từ phía tập đoàn.

3. Giải pháp định hướng cho hệ thống thông tin kế toán trong các doanh nghiệp khai thác than – TKV

Để chất lượng thông tin cung cấp cho nhà quản trị được đảm bảo, cần phải có những giải pháp phù hợp nhằm giải quyết những hạn chế tồn tại ở trên, những giải pháp này phải khả thi đáp ứng yêu cầu quản lý từ hệ thống quản trị của tập đoàn cũng như của các doanh nghiệp thuộc tập đoàn.

3.1 Từ phía Tập đoàn

Đóng vai trò là Công ty mẹ chi phối một số hoạt động của các doanh nghiệp khai thác than, Tập đoàn Công nghiệp Than – Khoáng sản Việt Nam đã luôn theo dõi, định hướng và chỉ đạo các doanh nghiệp khai thác than hoàn thành nhiệm vụ được giao và đảm bảo hoạt động sản xuất kinh doanh hiệu quả tạo thu nhập cao cho người lao động. Tập đoàn nên có các giải pháp mang tính định hướng như sau:

- Cần có chiến lược cụ thể rõ ràng trong việc phát triển và đưa ứng dụng CNTT hiện đại triển khai trong các doanh nghiệp thuộc Tập đoàn, đưa ra lộ trình cụ thể cho các doanh nghiệp, đảm bảo cho các doanh nghiệp sẵn sàng và chủ động trong việc triển khai giải pháp này.

- Cần xây dựng được các quy trình, quy chuẩn chung về chính sách cho phát triển công nghệ thông tin trong toàn Tập đoàn. Hỗ trợ các doanh nghiệp trong việc xác định các quy trình phát triển công nghệ thông tin đảm bảo doanh nghiệp thực hiện đúng theo chính sách, chủ trương của Tập đoàn.

- Hỗ trợ doanh nghiệp trong việc tìm kiếm các công cụ ứng dụng CNTT hiện đại, cụ thể như dùng uy tín của Tập đoàn để làm việc với các công ty cung cấp phần mềm nhằm tìm hiểu và tư vấn cho doanh nghiệp lựa chọn phần mềm phù hợp với điều kiện thực tế sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cũng như điều kiện tài chính của doanh nghiệp.

- Với các doanh nghiệp kho khăn về tài chính trong việc đầu tư các công cụ ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại (phần mềm tích hợp) Tập đoàn nên có các chính sách tạo điều kiện, hỗ trợ tài chính cho các doanh nghiệp này đảm bảo họ có thể tiếp cận được với ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại một cách thuận lợi nhất.

- Tập đoàn nên thường xuyên mở các lớp tập huấn về trình độ chuyên môn, phổ biến chính sách chế độ kế toán mới cho đội ngũ cán bộ của các doanh nghiệp (từ thống kê công trường, phân xưởng đến nhân viên kế toán)

3.2 Từ phía các doanh nghiệp khai thác than

Để nâng cao chất lượng hệ thống thông tin kế toán, các doanh nghiệp khai thác than cần phải thấy được các hạn chế của hệ thống cũng như các nguyên nhân của các hạn chế đó. Trên cơ sở đó các giải pháp phải tập trung vào giải quyết các hạn chế trên, cụ thể như sau:

- Các doanh nghiệp cần xây dựng được hệ chứng từ, sổ sách đặc biệt chi tiết riêng để theo dõi theo đặc thù của doanh nghiệp. Điều này đảm bảo cho việc theo dõi chi tiết cho từng đối tượng được dễ dàng hơn.

- Cần đưa ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại vào vận hành trong hệ thống thông tin kế toán. Để đảm bảo hỗ trợ hệ thống thông tin kế toán vận hành hiệu quả, hoạt động một cách tương thích doanh nghiệp cần có sự đầu tư thích đáng cho việc đổi mới trang thiết bị.

- Cần ứng dụng hệ thống tích hợp cho toàn doanh nghiệp để đảm bảo số liệu trong hệ thống được kết nối xuyên suốt và thống nhất. Thực hiện điều này chắc chắn sẽ ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức quản lý do đó doanh nghiệp cần sẵn sàng, mạnh dạn chấp nhận việc thay đổi lại cơ cấu tổ chức quản lý khi cần thiết.

- Doanh nghiệp cần đào tạo và đào tạo lại đội ngũ cán bộ nhân viên để bắt kịp với sự thay đổi trong công việc khi triển khai ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại.

- Doanh nghiệp cần có kế hoạch tài chính cụ thể cho việc đầu tư ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại vào hệ thống. Xác định nguồn tài chính dài hạn đảm bảo ổn định và an toàn cho doanh nghiệp.

Kết luận.

Như vậy, bài nghiên cứu đã phân nào giải quyết được những hạn chế từ phía doanh nghiệp khai thác than – TKV, để có thông tin chất lượng cần phải có hệ thống thông tin phù hợp từ việc thu thập, xử lý, cung cấp thông tin cũng như cần phải có công cụ hỗ trợ công nghệ cao đảm bảo thông tin kịp thời cho nhà quản trị cho việc điều hành quản trị doanh nghiệp.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1]. Hệ thống thông tin kế toán (2012) , Khoa kế toán – Kiểm toán, Đại học kinh tế TP Hồ Chí Minh

[2]. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, (2013), Bộ tài chính

[3]. Tài liệu kế toán của các doanh nghiệp khai thác than – TKV

TRAO ĐỔI VỀ CÁC VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN QUAN TRỌNG TRÊN BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP – TẦM QUAN TRỌNG VÀ TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN

TS. Vũ Thùy Linh – BM kiểm toán

TÓM TẮT

Gần đây, việc ban hành mới và sửa đổi nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán do Ủy ban Kiểm toán và Dịch vụ đảm bảo quốc tế (IAASB) thực hiện đã tập trung cải thiện tính hiệu quả của quá trình trao đổi thông tin hữu ích giữa kiểm toán viên và người sử dụng trong báo cáo kiểm toán. Theo đó, việc trao đổi về các vấn đề kiểm toán quan trọng (KAM) là một nội dung nổi bật xuất hiện trong nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán mới áp dụng với các đơn vị niêm yết nhằm tăng sự minh bạch và giá trị trao đổi thông tin nhiều chiều, từ đó làm thu hẹp khoảng trống thông tin cũng như kỳ vọng của người sử dụng đối với cuộc kiểm toán. Bài viết cập nhật những thay đổi hiện hành về cấu trúc báo cáo kiểm toán theo quy định của IAASB và làm rõ bản chất cũng như trách nhiệm của kiểm toán viên khi trình bày KAM trên báo cáo kiểm toán sửa đổi. Ngoài ra, bài viết cũng trích dẫn thực trạng áp dụng KAM tại một số quốc gia phát triển và thảo luận về vấn đề này đối với hoạt động kiểm toán ở Việt Nam hiện nay.

NỘI DUNG TRAO ĐỔI CHÍNH

1. Những vấn đề cơ bản về báo cáo kiểm toán và lý do phải sửa đổi hoặc ban hành mới nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán

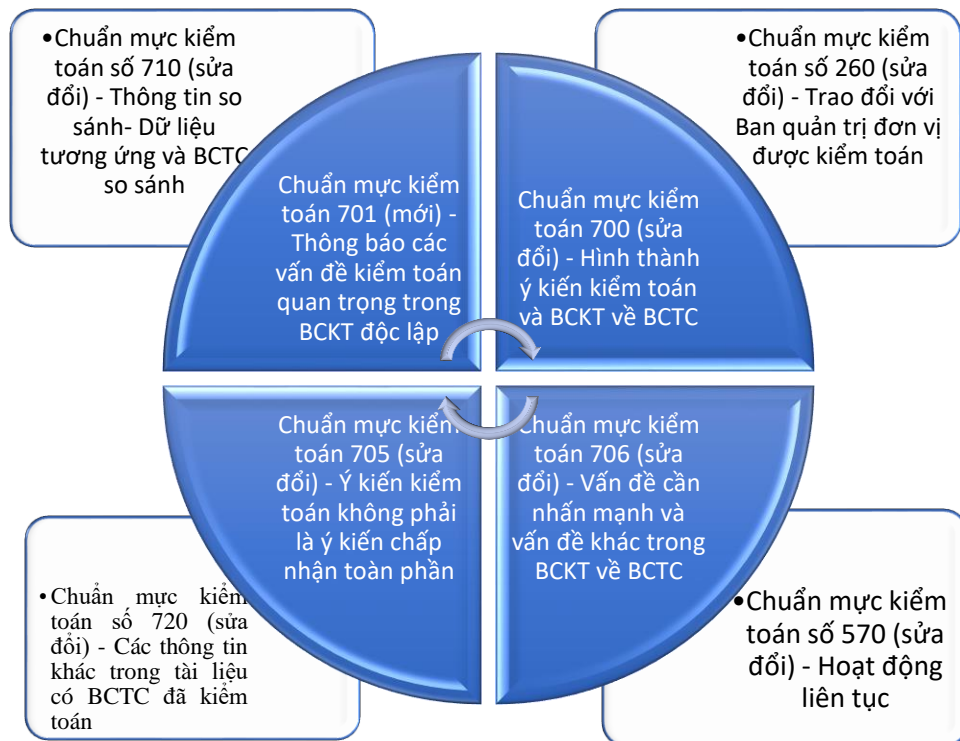
Báo cáo kiểm toán là văn bản do kiểm toán viên lập và công bố trong đó chứa ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về thông tin được kiểm toán. Theo quy định hiện hành tại Việt Nam, nội dung báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập ngoài mô tả các thông tin cơ bản về tổ chức kiểm toán và khách thể thì cần trình bày các vấn đề chính sau: (i) đoạn mở đầu, trong đó mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính; (ii) đoạn mô tả công việc kiểm toán được thực hiện, trong đó chỉ rõ cơ sở thực hiện kiểm toán là chuẩn mực kiểm toán và việc thu thập, đánh giá bằng chứng dựa trên mẫu chọn; từ đó hình thành các thủ tục và cơ sở cho kết luận kiểm toán và (iii) đoạn ý kiến kiểm toán.

Để hình thành kết luận trên báo cáo kiểm toán, các hãng phải sử dụng cách tiếp cận dựa vào rủi ro trong toàn bộ quá trình kiểm toán. Theo đó trong giai đoạn lập kế hoạch, kiểm toán viên phải xác định những vùng có rủi ro trọng yếu mà: (i) đơn vị được kiểm toán gặp phải và (ii) những rủi ro này ảnh hưởng tới báo cáo tài chính như thế nào. Các loại rủi

ro trong kiểm toán có mối quan hệ chặt chẽ tới những vấn đề quan trọng liên quan tới cuộc kiểm toán. Đó có thể là những vấn đề thuộc về bản chất hoạt động và quá trình hình thành BCTC của đơn vị; các lỗ hổng trọng yếu của kiểm soát nội bộ; hay kỹ năng và khả năng của kiểm toán viên và phương pháp kiểm toán thực hiện... Những vấn đề này quyết định nội dung, phương pháp và thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán, từ đó hình thành kết luận kiểm toán. Để kết luận kiểm toán có ý nghĩa thì những vấn đề quan trọng của cuộc kiểm toán cần được thảo luận sâu với ban quản trị đơn vị, qua đó không chỉ làm tăng chất lượng kiểm toán đối với công chúng mà còn củng cố thêm mối quan hệ giữa khách thể với kiểm toán viên và người sử dụng thông tin. Do vậy việc mô tả về những vấn đề quan trọng trong cuộc kiểm toán bên cạnh việc trình bày ý kiến kiểm toán là cần thiết, phù hợp với thực tiễn.

Hơn nữa với những nội dung vấn đề theo khuôn mẫu, nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán hiện hành thiếu sự mô tả cụ thể về bản chất và phạm vi kiểm toán. Thật không dễ với người sử dụng thông tin khi muốn biết tại sao kiểm toán viên lại đưa ra ý kiến nhận xét như vậy? Liệu một báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần đã đủ tin cậy để người sử dụng ra quyết định? Liệu có còn tồn tại những vấn đề quan trọng nào khác tại đơn vị được kiểm toán mà có thể ảnh hưởng tới quyết định sử dụng thông tin? Thực tế cho thấy khi càng nhiều người tham gia đầu tư chứng khoán thì nội dung họ quan tâm không chỉ là thông tin trên báo cáo tài chính mà còn là những vấn đề được trình bày trong báo cáo kiểm toán, đặc biệt là những vấn đề trọng tâm được kiểm toán viên trao đổi với Ban quản trị có liên quan tới cuộc kiểm toán. Thực tế xuất hiện khoảng trống về thông tin và kỳ vọng giữa các bên liên quan mà ở đó người sử dụng thiếu thông tin hữu ích để ra quyết định và đang kỳ vọng quá nhiều vào vai trò soát xét và tư vấn thông tin của kiểm toán viên trong khi thực tế họ chỉ nhận được dòng ý kiến kiểm toán không có nhiều giá trị thực tế. Thực trạng này đòi hỏi một sự cải thiện về trách nhiệm đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán về BCTC, đặc biệt đối với khách hàng là đơn vị niêm yết.

Với mục tiêu củng cố niềm tin của công chúng và hướng tới tính minh bạch thông tin được kiểm toán, chuỗi chuẩn mực về báo cáo kiểm toán mới có sự thay đổi về cấu trúc, nội dung. Cụ thể, các chuẩn mực báo cáo kiểm toán sửa đổi và ban hành mới gồm:



Nguồn: IAASB.org

2. Cấu trúc của báo cáo kiểm toán sửa đổi

Nội dung của báo cáo kiểm toán sửa đổi được trình bày tại bảng dưới đây:

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Đoạn ý kiến kiểm toán (Opinion)

Đoạn cơ sở hình thành ý kiến (Basic for opinion)

Đoạn vấn đề cần nhấn mạnh (hoặc vấn đề khác)/ Đoạn mô tả các thông tin khác ngoài BCTC và BCKT

Đoạn mô tả giả định hoạt động liên tục (bao gồm cả yếu tố không chắc chắn trọng yếu)

Đoạn mô tả về các vấn đề kiểm toán chủ yếu (KAM)

Trách nhiệm của Ban giám đốc hoặc Ban quản trị đối với Báo cáo tài chính

Trách nhiệm của KTV trong kiểm toán BCTC, trong đó gồm cả trách nhiệm đạo đức NN

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

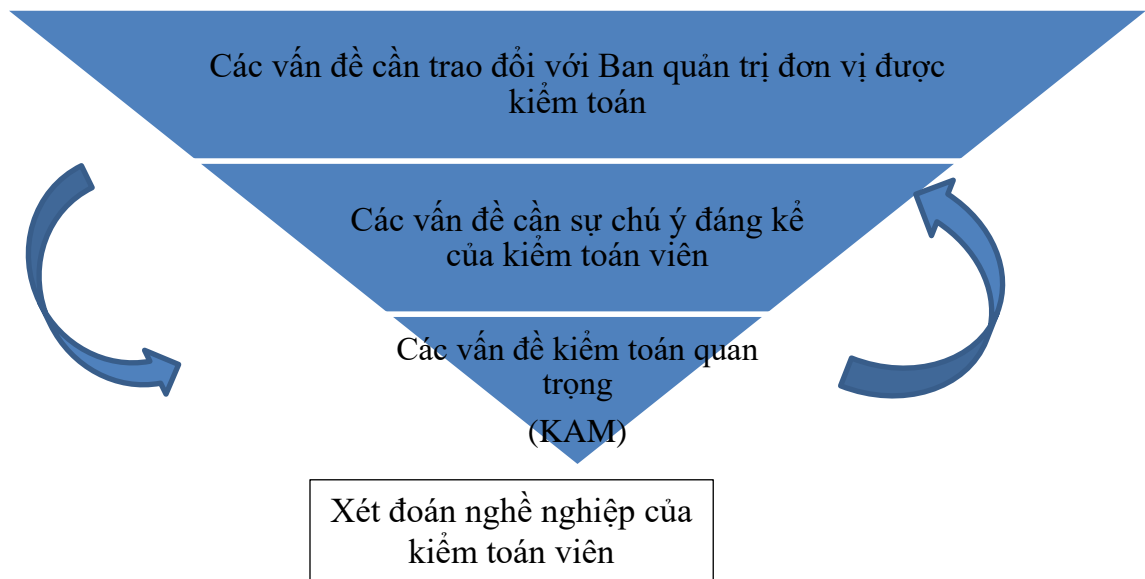
Nguồn: IAASB.org

Điểm khác biệt chủ yếu là sự xuất hiện của KAM (trong ISA 701 – CMKiTQT 701) đã cung cấp những thông tin phù hợp và cụ thể hơn về đơn vị được kiểm toán, nhằm giúp người sử dụng có cái nhìn sâu hơn về tình hình hoạt động của đơn vị, góp phần tăng giá trị trao đổi của thông tin và giảm khoảng trống về thông tin và kỳ vọng giữa kiểm toán viên với các bên liên quan cuộc kiểm toán. Trong khi nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán hiện hành thiếu sự mô tả cụ thể về bản chất và phạm vi kiểm toán thì chuẩn mực kiểm toán mới số 701 bổ sung các vấn đề kiểm toán trọng tâm cần trao đổi. Người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm tới các vấn đề mà kiểm toán viên trao đổi sâu nhất với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán như là một phần của quá trình trao đổi hai chiều và mong muốn có thông tin minh bạch hơn về các trao đổi này. Thông qua KAM, kiểm toán viên có thể nhấn mạnh

tới những vấn đề mà theo xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán là quan trọng nhất, bổ sung cụ thể hơn phạm vi kiểm toán nhằm giúp người sử dụng thông tin hiểu hơn về trách nhiệm của KTV. KAM có thể giúp các báo cáo kiểm toán trở nên gần gũi, dễ sử dụng, đi trực tiếp vào các vấn đề trọng yếu của đơn vị hay vì sử dụng ngôn ngữ chuẩn tắc bắt buộc theo quy định. Tuy nhiên, điều này cũng tạo ra rủi ro cho kiểm toán viên vì khách hàng có thể không muốn công khai các thông tin nhạy cảm của đơn vị và do vậy yêu cầu công khai về KAM đang mâu thuẫn với nguyên tắc tôn trọng bí mật trong hoạt động kiểm toán.

3. Tầm quan trọng của KAM và trách nhiệm của kiểm toán viên

Theo ISA 701, *KAM được hiểu là các vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên*. Các vấn đề kiểm toán quan trọng được lựa chọn từ các vấn đề trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. KAM được xác định như hình dưới đây:



Cách thức xác định KAM gồm 3 bước như sau:

Bước 1, kiểm toán viên trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán và những phát hiện liên quan tới cuộc kiểm toán. Theo ISA 260, *Các vấn đề cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán gồm: các vấn đề định tính liên quan tới công tác kế toán như chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong báo cáo tài chính; những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán; các vấn đề khác quan trọng đối với việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán; và các vấn đề về tính độc lập của kiểm toán viên...* Các vấn đề cần được trao đổi cũng có thể gồm: biện pháp kiểm toán viên đề xuất để xử lý rủi ro

đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hay nhầm lẫn; cách thức kiểm toán viên tiếp cận kiểm soát nội bộ của đơn vị...

Bước 2, xác định các vấn đề kiểm toán viên chú ý đáng kể rút ra từ những trao đổi với ban quản trị đơn vị ở bước thứ nhất

Các vấn đề kiểm toán viên chú ý đáng kể thường ảnh hưởng đến chiến lược kiểm toán tổng thể của kiểm toán viên, việc phân bổ các nguồn lực, nội dung và phạm vi cuộc kiểm toán. Các vấn đề có thể gồm:

Một là, các khu vực có rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá cao, hoặc có rủi ro đáng kể khi kiểm toán viên tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán, môi trường hoạt động và kiểm soát nội bộ của đơn vị;

Hai là, các xét đoán quan trọng của kiểm toán viên liên quan đến các khu vực trên báo cáo tài chính có sử dụng các xét đoán quan trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, bao gồm các ước tính kế toán được xác định là có sự không chắc chắn trong các ước tính;

Ba là, ảnh hưởng đối với cuộc kiểm toán từ các sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu phát sinh trong kỳ.

Ngoài ra, những vấn đề liên quan tới biến động đáng kể của nền kinh tế, của ngành, môi trường pháp lý có ảnh hưởng trực tiếp tới xét đoán và giả định của đơn vị được kiểm toán; qua đó giúp kiểm toán viên dự kiến những vùng có rủi ro sai sót trọng yếu; dự kiến mức trọng yếu và các thủ tục kiểm toán cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán. Các chú ý đáng kể này thường có mối liên hệ với các vấn đề được thuyết minh trên báo cáo tài chính, do vậy cũng phản ánh các khía cạnh của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính mà người sử dụng báo cáo tài chính đặc biệt quan tâm. Các rủi ro đáng kể cũng được coi vấn đề kiểm toán viên đặc biệt quan tâm.

Bước 3, xác định những vấn đề kiểm toán trọng tâm nhất được rút ra từ những vấn đề kiểm toán viên chú ý đáng kể ở bước 2, hay còn gọi là xác định KAM. Khi xác định số lượng các KAM cần công bố trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên cần lưu ý: quy mô và tính phức tạp của đơn vị; bản chất của đơn vị và môi trường hoạt động; những vấn đề cụ thể liên quan tới cuộc kiểm toán hiện hành.

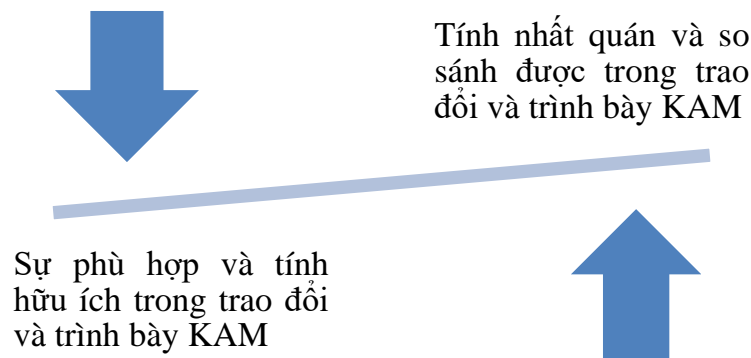
Trách nhiệm công bố KAM trên báo cáo kiểm toán

Kiểm toán viên cần mô tả KAM (nếu có) trên báo cáo kiểm toán sau đoạn trình bày ý kiến. Đoạn mô tả KAM cần rõ ràng, dễ hiểu và tập trung vào các vấn đề cụ thể của đơn vị theo hướng “các vấn đề trọng tâm của cuộc kiểm toán được nêu như thế nào” hơn là yêu cầu mô tả chi tiết về những phát hiện, thủ tục và cách thức thực hiện của kiểm toán viên (sự phù hợp và tính hữu ích của KAM). Việc hạn chế sử dụng các thuật ngữ chuyên sâu

cũng giúp người sử dụng mà không có kiến thức kiểm toán có thể dễ dàng hiểu và ra quyết định (tính nhất quán và so sánh được của KAM). Đoạn mô tả KAM cần bao gồm:

- Tại sao vấn đề đó là quan trọng nhất trong cuộc kiểm toán;
- Vấn đề đó được giải trình và thuyết minh như thế nào;
- Cách thức và thủ tục mà kiểm toán viên đã thực hiện;
- Quan điểm ngắn gọn về các thủ tục đã thực hiện;
- Biểu hiện kết quả của các thủ tục kiểm toán hoặc;

Hình dưới đây minh họa yếu tố phù hợp và nhất quán khi trao đổi và trình bày KAM trên báo cáo kiểm toán.



Lưu ý rằng việc thông báo về KAM trên báo cáo kiểm toán không thay thế cho các thuyết minh trên BCTC, giả định hoạt động liên tục, các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán không phải chấp nhận toàn phần hay các vấn đề khác hoặc vấn đề cần nhấn mạnh do đó là vấn đề kiểm toán quan trọng do bản chất. Do vậy kiểm toán viên phải trình bày các vấn đề này tuân thủ các chuẩn mực liên quan.

4. Thực tiễn trao đổi về các vấn đề kiểm toán quan trọng tại một số quốc gia phát triển và Việt Nam

Có thể thấy ngay khi nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán sửa đổi và ban hành mới của IAASB có hiệu lực trong đó bao gồm báo cáo về KAM được thực hiện tại các quốc gia phát triển như Úc, các nước thuộc Liên minh Châu Âu cho ít nhất một niên độ kế toán từ năm 2017. Tương tự như vậy tại Mỹ, Ủy ban giám sát công ty đại chúng (PACOB) cũng ban hành chuẩn mực báo cáo mới trong đó đề cập tới trách nhiệm thông báo về các vấn đề cấp thiết (CAM) trong cuộc kiểm toán vào năm 2017. Giống như KAM, CAM cũng hướng tới tính minh bạch và đề cao giá trị trao đổi thông tin hữu ích trong báo cáo kiểm toán được Ủy ban chứng khoán Mỹ chấp thuận. Ví dụ minh họa dưới đây là kết quả khảo sát của Audit Analytic về các vấn đề kiểm toán quan trọng xuất hiện trong báo cáo kiểm toán sau

một năm yêu cầu về công bố KAM có hiệu lực tại Châu Âu. Các ý kiến kiểm toán được lấy từ hơn 4.250 khách hàng với hơn 30.000 KAM được trình bày trong báo cáo kiểm toán do Big Four kiểm toán. Có thể thấy KAM tập trung chủ yếu vào các vấn đề như tổn thất tài sản và lợi thế thương mại; ghi nhận doanh thu; xác định các khoản dự phòng và ước tính kế toán cũng như vấn đề về thuế. Các vấn đề kiểm toán quan trọng được phát hiện liên quan tới việc tuân thủ các IFRS 9, 15, và 16 là chủ yếu.

European Key Audit Matter Disclosures

Topic Breakdown

Asset Impairment and Recoverability	# of KAMs*
Impairment - Goodwill	250
Impairment - Goodwill and intangible assets	167
Impairment - Property, plant, and equipment	101
Impairment - Other intangible assets	83
Impairment - Investments	40
Impairment - Land and stores under construction	14

15% of all Key Audit Matters related to the impairment of goodwill and other intangible assets.

*2017 Audit Opinions only

European Key Audit Matter Disclosures

Classification by Industry

Topic	Finance, Insurance, And Real Estate	Manufacturing	Retail Trade	Services	Wholesale Trade
Asset Impairment and Recoverability	22%	79%	69%	76%	56%
Revenue and Other Income	40%	45%	37%	65%	32%
Valuation of Investments (including Fair Value)	74%	8%	6%	10%	3%
Income Taxes	12%	42%	24%	32%	32%
Business Combinations	6%	21%	14%	23%	21%
Inventory	3%	19%	71%	3%	56%
Contingent Liabilities (including Litigation & Restructuring)	8%	19%	4%	10%	9%
Pension and Other Post-Retirement Benefits	4%	13%	14%	10%	3%
Accounts Receivable	6%	7%	12%	9%	15%
Liabilities and Provisions	6%	9%	12%	9%	3%

Note: Amounts reflect the percentage of companies by industry*

*2017 Audit Opinions only

Tuy nhiên để đưa ra được những mô tả về KAM thì cuộc kiểm toán phải đối mặt với những thách thức về chi phí kiểm toán tăng; rủi ro về trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên tăng; hay giải quyết mâu thuẫn về việc tuân thủ các nguyên tắc độc lập khách quan với việc thu hẹp khoảng trống về kỳ vọng và thông tin cho đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan ra quyết định.

Tại Việt Nam, nhóm chuẩn mực về báo cáo kiểm toán hiện hành vẫn tuân thủ quy định tại Thông tư số 214/2012 của Bộ Tài chính về việc Ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Đứng trước sự thay đổi về môi trường kinh doanh toàn cầu và sức ép hội nhập với khu vực và thế giới về hoạt động kiểm toán theo lộ trình đã xây dựng, hiện tại Bộ Tài chính cùng với Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam đang nghiên cứu và triển khai lộ trình sửa đổi và ban hành mới nhóm chuẩn mực báo cáo kiểm toán phù hợp với thông lệ và quy định của Liên đoàn kế toán quốc tế. Điều này cho thấy sự hài hòa và

thích ứng nhanh chóng của Việt Nam trong quá trình hội nhập, khẳng định cam kết phát triển ngành kiểm toán Việt Nam hội nhập sâu với khu vực và thế giới.

KẾT LUẬN

Khẳng định chất lượng của báo cáo kiểm toán thông qua việc gia tăng giá trị trao đổi về các vấn đề kiểm toán chủ yếu là hướng đi phù hợp của các hãng kiểm toán, qua đó tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng giữa các hãng kiểm toán, duy trì lòng tin của công chúng vào nghề cũng như củng cố vị thế kiểm toán với các nhà đầu tư và đơn vị được kiểm toán. Các yêu cầu mới về cấu trúc và nội dung báo cáo kiểm toán cũng đặt ra những cơ hội và thách thức không nhỏ cho kiểm toán viên khi cung cấp dịch vụ trong bối cảnh toàn cầu hóa. Việc cập nhật và ban hành mới chuẩn mực nghề nghiệp, trong đó có nhóm chuẩn mực báo cáo kiểm toán là phản ứng phù hợp, kịp thời của các cơ quan chức năng Việt Nam, qua đó góp phần minh bạch hóa thông tin được kiểm toán và giúp nhà đầu tư Việt Nam có thêm cơ hội ra quyết định phù hợp.

Tài liệu tham khảo:

1. *ISA 700, 701, 705, 706, 710, 720, 520*, www.iaasb.org;
2. *An Updated Overview of KAMs*, auditanalytics.com
3. www.pcaobus.org