

KHÁI NIỆM VÀ HƯỚNG PHÁT TRIỂN KẾ TOÁN THỰC CHỨNG TẠI VIỆT NAM

● LÊ TUYẾT NHUNG - NGUYỄN HOÀNG LAN

TÓM TẮT:

Phương pháp nghiên cứu kế toán thực chứng là phương pháp có giá trị cao. Do đó, việc có những nghiên cứu thực chứng trong kế toán là cần thiết không phải chỉ ở các quốc gia khác mà ngay cả ở Việt Nam. Tuy nhiên, như vậy không có nghĩa là dòng lý thuyết kế toán thực chứng phủ nhận hoàn toàn lý thuyết kế toán chuẩn tắc mà nó vẫn có thể cùng song song tồn tại để bổ sung, hỗ trợ cho nhau.

Từ khóa: kế toán thực chứng, kế toán chuẩn tắc, hỗ trợ...

1. Lý thuyết kế toán thực chứng

Lý thuyết kế toán thực chứng là một nhánh của kinh tế học thực chứng (Positive Economic Theory). Milton Friedman, nhà kinh tế học đoạt giải Nobel người Mỹ, người được tờ The Economist coi là một nhà kinh tế có ảnh hưởng lớn nhất nửa sau thế kỷ 20, đã cổ súy cho lý thuyết kinh tế thực chứng, hướng tới giải thích và phán đoán các sự kiện kinh tế chưa được kiểm chứng và quan sát thấy. Công trình điển hình của ông về lý thuyết kinh tế thực chứng là cuốn sách “Essays in Positive Economics” (1953).

Lý thuyết kế toán thực chứng được hai giáo sư người Mỹ, Ross Watts và Jerold Zimmerman đẩy mạnh phát triển từ những năm cuối thập niên 1960s cho đến nay qua hàng loạt các công trình nghiên cứu của mình. Hai ông cũng là đồng tác giả cuốn sách nổi tiếng “Positive Accounting Theory” được xuất bản vào năm 1986.

Tuy nhiên, trước Watts và Zimmerman, hai giáo sư Ray Ball và Phillip Brown được công nhận

là những người khởi đầu dòng kế toán thực chứng với công trình nghiên cứu được coi là kinh điển năm 1968 “An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers”. Công trình nghiên cứu này được đăng trên tạp chí nổi tiếng trong giới kế toán “Journal of Accounting Research”, đại bản doanh của Ray Ball sau này tại Đại học Chicago, Mỹ. Ray Ball và Phillip Brown hoàn thành công trình của mình khi đang là các nghiên cứu sinh tiến sỹ tại Đại học Chicago, Mỹ. Theo công bố chính thức của R.Ball, một điều thú vị là công trình nghiên cứu này đã bị tạp chí The Accounting Review (Mỹ) từ chối đăng vì cho rằng nó không liên quan đến kế toán. Công trình của hai ông đến thời điểm này đã được trích dẫn bởi 2.554 công trình nghiên cứu và bài báo khoa học khác nhau (Nguồn: Google Scholar). Cho đến bây giờ nhắc đến nghiên cứu kế toán, người ta vẫn sẽ nhắc đến Ball & Brown cho dù cũng trong năm 1968, Beaver (1968) đã đưa ra công trình nghiên cứu kế toán thực chứng của mình là “The

Information Content of Annual Earnings Announcement”. Công trình của Ball&Brown và Beaver là những công trình đầu tiên đặt nền móng cho lý thuyết kế toán thực chứng.

Sau Ball và Brown, cùng với sự phát triển của Watts và Zimmerman, các nghiên cứu kế toán theo trường phái thực chứng đã phát triển mạnh mẽ và dường như lấn át trường phái kế toán chuẩn tắc. Các đề tài nghiên cứu của những sinh viên cao học cho đến các luận án tiến sỹ hay các công trình nghiên cứu của các giáo sư tại các trường đại học và viện nghiên cứu quốc tế thường áp dụng các phương pháp nghiên cứu thực nghiệm.

2. Nội dung của kế toán thực chứng

Nghiên cứu các hành vi phù phép lợi nhuận, biến lỗ thành lãi và ngược lại, dường như gần gũi hơn đối với thị trường chứng khoán Việt Nam. Hàng loạt các hành động “cố tình” che dấu lãi/lỗ của các doanh nghiệp niêm yết được kiểm toán viên điều chỉnh. Lý thuyết kế toán thực chứng nghiên cứu nguyên nhân và giải thích cho các hành động trên.

Thông thường kế toán thực chứng nghiên cứu các hành vi cơ hội dựa trên lợi ích của các nhóm người khác nhau, có thể kể đến mối quan hệ giữa chủ sở hữu - nhà quản lý doanh nghiệp - người cho vay (Owner-Manager-Lender), hay còn gọi là lý thuyết người đại diện (Agency Theory). Mỗi nhóm người có những lợi ích khác nhau và hành động của họ thường phục vụ lợi ích của nhóm.

Trường hợp điển hình là số liệu lợi nhuận của Vinaconex (VCG) năm 2009 sau kiểm toán giảm gần 257 tỷ đồng so với số liệu lợi nhuận trước kiểm toán. Hay sự kiện gần đây nhất là Công ty Du lịch Dầu khí Phương Đông (PDC) có lợi nhuận trước kiểm toán là 3 tỉ đồng nhưng kết quả kiểm toán cho thấy Công ty lỗ gần 60 tỉ đồng. Vậy câu hỏi được đặt ra là tại sao lại có sự chênh lệch lớn như vậy?, nguyên nhân cốt lõi là gì?. Theo các nghiên cứu về phù phép lợi nhuận, ban lãnh đạo thường công bố lợi nhuận cao nhằm đạt mức lương thưởng gắn với kết quả kinh doanh và đồng thời giữ giá cổ phiếu khi họ cũng là những cổ đông lớn.

Lý thuyết kế toán thực chứng đồng thời còn nghiên cứu về lợi nhuận bị tác động dựa trên các yếu tố phí tổn chính trị (Political cost). Yếu tố phí tổn chính trị đối với doanh nghiệp được coi là các

phí tổn phi hợp đồng. Ví dụ như công đoàn công ty sẽ gây sức ép với ban lãnh đạo để được trả lương cao hơn khi công ty có lãi cao. Đó là động lực để ban lãnh đạo phù phép giảm lợi nhuận thông qua các thủ thuật kế toán. Ví dụ cụ thể hơn trên thị trường chứng khoán Việt Nam là trường hợp Công ty Cổ phần Bông Bạch Tuyết phù phép lỗ thành lãi trong 2 năm trước khi niêm yết nhằm đạt được điều kiện tiên quyết để niêm yết cổ phiếu của Bông Bạch Tuyết trên thị trường chứng khoán. Hoặc, Tập đoàn Điện lực Việt Nam (EVN) kêu lỗ và đòi tăng giá điện trong khi lương và thưởng thuộc hàng cao nhất ở Việt Nam.

Lý thuyết kế toán thực chứng giúp chúng ta giải thích được nguyên nhân của các sự kiện trên. Từ đó, các đối tượng sử dụng thông tin kế toán khác nhau sẽ có các hành động khác nhau. Người viết với tư cách là một kiểm toán viên nhận định rằng nếu các kiểm toán viên đều hiểu được sâu sắc các nguyên nhân tác động lợi nhuận và ảnh hưởng đến thị trường như thế nào thì có thể giảm thiểu rủi ro kiểm toán. Những nhà đầu tư hiểu được xu thế biến động của giá cổ phiếu trước các thông tin kế toán sẽ có những hành động phù hợp. Hoặc, những nhà hoạch định chính sách kế toán, chính sách thị trường vốn có thể đưa ra các chính sách phù hợp nhằm minh bạch hóa thị trường góp phần nâng cao chất lượng thị trường.

3. Thực trạng và những yêu cầu đặt ra cho kế toán thực chứng tại Việt Nam

Thông tư số 200/2014/TT-BTC được đánh giá là phù hợp với thông lệ quốc tế nhưng vẫn còn một số tồn tại, bất hợp lý.

Thứ nhất, liên quan đến hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái từ việc vay ngoại tệ liên quan đến tài hạn phải được vốn hóa theo thông lệ quốc tế (IAS 23) cũng như chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 16). Quy định trong Thông tư 200, tất cả các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trực tiếp cho tài sản dài hạn vẫn ghi nhận vào lãi (lỗ) trong kỳ, không được vốn hóa.

Bên cạnh đó, quy định về hạch toán doanh thu theo Thông tư 200 sẽ làm con số doanh thu và lợi nhuận trên Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp bất động sản trong năm bắt đầu áp dụng Thông tư này sẽ có biến động lớn. Chính vì vậy, đã có những phản hồi từ doanh nghiệp yêu cầu

của Bộ Tài chính lùi thêm thời hạn áp dụng quy định mới này.

Thứ hai, việc trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải được tiến hành sửa chữa định kỳ, Thông tư 200 yêu cầu ghi nhận một khoản dự phòng nợ phải trả. Tuy nhiên, các ghi nhận này vi phạm nguyên tắc ghi nhận dự phòng nợ phải trả theo thông lệ quốc tế (IAS 37) cũng như chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 18). Khoản trích trước này không thỏa mãn điều kiện là một sự kiện có tính chất bắt buộc, đây chỉ là ý định của đơn vị sẽ tiến hành sửa chữa, không thể hiện việc đơn vị có nghĩa vụ phải làm. Do vậy, không thể ứng xử là một khoản dự phòng nợ phải trả.

Vậy những bất cập, nội dung còn mâu thuẫn giữa các quy định chính sách kế toán cần có những nghiên cứu đánh giá thực nghiệm cụ thể trên thực tế. Những quy định này cần được đánh giá, xem xét tác động ảnh hưởng tới phản ứng của doanh nghiệp, của thị trường, sự tất yếu cần có những nghiên cứu thực chứng để có kết quả nhằm điều chỉnh các chính sách ban hành sao cho hiệu quả và kinh tế nhất.

Việt Nam có rất ít những nghiên cứu về tác động trong thực tế của các quy định về kế toán đối với nền kinh tế và thị trường vốn được công bố. Những nghiên cứu thực nghiệm trong thực tiễn sẽ là cơ sở tốt nhất cho những nhà hoạch định chính sách đưa ra những chính sách kế toán mới hoặc sửa đổi và hoàn thiện những chính sách đã ban hành. Sự phát triển của các nghiên cứu thực chứng sẽ là một tiền đề quan trọng trong sự phát triển ngành Kế toán Việt Nam, hướng tới một hệ thống kế toán không những phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế mà còn phù hợp với thực tiễn ở Việt Nam.

4. Hướng nghiên cứu phát triển kế toán thực chứng tại Việt Nam

Hướng nghiên cứu của lý thuyết kế toán thực chứng có thể kể đến nghiên cứu kế toán trong thị trường vốn và nghiên cứu các hành vi phù phép lợi nhuận.

Nghiên cứu lý thuyết kế toán thực chứng trong thị trường vốn tại Việt Nam có thể theo các hướng: Nghiên cứu các hành động của thị trường vốn đối với thông tin về lợi nhuận kế toán. Việc

xem xét phản ứng của thị trường vốn ở đây được tiếp cận trên phương diện xem xét sự biến động giá của các công cụ trên thị trường, đặc biệt là giá cổ phiếu.

Nghiên cứu chất lượng thông tin kế toán ảnh hưởng đến diễn biến hoạt động của thị trường vốn như thế nào. Nghiên cứu xem xét ảnh hưởng của những thay đổi trong chính sách kế toán trên giá cổ phiếu. Mặc dù, thị trường vốn Việt Nam chưa thực sự là một thị trường hiệu quả. Thị trường hiệu quả cần hội tụ những điều kiện sau:

- Có một số lượng lớn các đối thủ cạnh tranh tham gia thị trường với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận. Họ tiến hành phân tích và định giá các loại chứng khoán một cách hoàn toàn độc lập với nhau.

- Các nhà đầu tư luôn tìm mọi cách điều chỉnh giá chứng khoán thật nhanh nhằm phản ánh chính xác ảnh hưởng của thông tin. Giá chứng khoán được điều chỉnh một cách nhanh chóng là bởi số lượng lớn các nhà đầu tư với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận cạnh tranh với nhau.

- Thông tin mới về chứng khoán được công bố trên thị trường một cách ngẫu nhiên và tự động, việc quyết định về thời điểm công bố thông tin cũng độc lập với nhau.

Việc có một thị trường hiệu quả là rất khó, đặc biệt đối với Việt Nam. Dù vậy, chúng ta vẫn có thể có những nghiên cứu trong mối quan hệ với nhiều nhân tố tác động khác nữa và chỉ ra kết quả đó có thể nhân tố nào ảnh hưởng, mức độ ảnh hưởng như thế nào.

Một hướng nghiên cứu cho kế toán thực chứng có thể áp dụng tại Việt Nam đó là nghiên cứu các hành vi phù phép lợi nhuận, biến lỗ thành lãi và ngược lại. Hàng loạt các hành động “cố tình” che giấu lãi/lỗ của các doanh nghiệp niêm yết được kiểm toán viên điều chỉnh. Các nhà nghiên cứu có thể tìm hiểu nguyên nhân và giải thích cho các hành động trên bằng cách sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng.

Bên cạnh đó, các nhà nghiên cứu cũng có thể nghiên cứu thực nghiệm tác động của những thay đổi trong chính sách, chế độ, chuẩn mực kế toán đến các doanh nghiệp, xác định xem thực tế các doanh nghiệp có làm đúng quy định không, mức độ tuân thủ, ảnh hưởng của sự thay đổi chính sách, chế độ kế toán tới các doanh nghiệp ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Phan Lê Thành Long (2015), *Kế toán thực chứng: Hướng đúng phát triển ngành Kế toán Việt Nam*.
2. Nguyễn Thị Hồng Vân (2016), Nghiên cứu kế toán thực chứng: Xu hướng nghiên cứu kế toán chủ đạo hiện nay, *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính - Kế toán* số 159 - 2016.
3. Lê Hà Như Thảo (2012), Tổng quan về lý thuyết kế toán thực chứng, *Tạp chí Khoa học và Công nghệ, Đại học Đà Nẵng*, Số 9(58), Quyển 3.
4. Nguyễn Thanh Hiếu (2017), Các nghiên cứu trong kế toán tài chính trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số tháng 3/2017.

Ngày nhận bài: 12/4/2021

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 12/5/2021

Ngày chấp nhận đăng bài: 22/5/2021

Thông tin tác giả:

1. ThS. LÊ TUYẾT NHUNG

2. ThS. NGUYỄN HOÀNG LAN

Khoa Kinh tế vận tải

Trường Đại học Công nghệ giao thông vận tải

THE POSITIVE ACCOUNTING THEORY AND ITS DEVELOPMENT TREND IN VIETNAM

● Master. **LE THI TUYET NHUNG**¹

● Master. **NGUYEN HOANG LAN**¹

¹Faculty of Transport Economics
University of Transport Technology

ABSTRACT:

The positive accounting research method is considered a highly valuable research method. Therefore, it is necessary for not only other countries but also Vietnam to conduct empirical positive accounting studies. However, it does not mean that the positive accounting theory completely negates the normative accounting theory and these two accounting theories can coexist to complement and support each other.

Keywords: positive accounting, normative accounting, support.