

Ứng dụng phân tích cụm mờ đo lường mức độ hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế

NGÔ THỌ THIÊN*
NGUYỄN HOÀI THIÊM**

Tóm tắt

Để đáp ứng yêu cầu quản lý của nền kinh tế trong bối cảnh hội nhập và thu hút đầu tư nước ngoài, thì sự hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) là rất cần thiết. Bài viết sử dụng phương pháp phân tích cụm mờ đo lường mức độ hài hòa của 5 chuẩn mực kế toán: (i) Hàng tồn kho; (ii) Tài sản cố định hữu hình; (iii) Tài sản cố định vô hình; (iv) Trình bày báo cáo tài chính (BCTC); (v) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Kết quả cho thấy, mức độ hài hòa của tổng thể của 5 chuẩn mực đạt 0.7464, trên mức hài hòa đáng kể.

Từ khóa: chuẩn mực kế toán, hài hòa kế toán, phân tích cụm mờ

Summary

To meet the management requirements of the economy in the context of integration and foreign investment attraction, the harmonization between Vietnamese Accounting Standards (VAS) and International Accounting Standards (IAS/IFRS) is very necessary. The article uses fuzzy clustering analysis to measure the harmonization of five accounting standards including (i) Inventories; (ii) Tangible fixed assets; (iii) Intangible fixed assets; (iv) Presentation of financial statements; (v) Cash flow statement. Results show that the overall harmonization of the 5 standards is 0.7464, higher than the significant harmonization level.

Keywords: accounting standards, accounting harmonization, fuzzy clustering analysis

GIỚI THIỆU

Hài hòa kế toán quốc tế đang là xu thế tất yếu trong bối cảnh toàn cầu hóa. Việc lập BCTC theo chuẩn mực quốc tế sẽ đem lại cơ hội cho doanh nghiệp tiếp cận nguồn vốn, duy trì khả năng cạnh tranh, nhờ thông tin BCTC minh bạch hơn, dễ so sánh và đáng tin cậy hơn. Tuy nhiên, mỗi quốc gia do những khác biệt về môi trường pháp lý, tình hình chính trị, văn hóa, xã hội khác nhau, nên có phương thức hài hòa khác nhau. Việt Nam cũng không ngoại lệ. Do vậy, việc xác định được mức độ hài hòa giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và quốc tế là điều cần thiết, qua đó các cơ quan ban/ngành có thể điều chỉnh môi trường kinh tế, pháp luật để thích nghi với sân chơi toàn cầu.

CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Cơ sở lý thuyết

Chuẩn mực kế toán

Chuẩn mực kế toán là những quy định do tổ chức có trách nhiệm nghiên cứu và ban hành để làm cơ sở cho việc lập và giải thích các thông tin trình bày trên BCTC. Chuẩn mực kế toán bao gồm những nguyên tắc chung và những nguyên tắc cụ thể.

Hài hòa kế toán

Hài hòa kế toán bao gồm hài hòa chuẩn mực kế toán và hài hòa thực hành kế toán (L. Canibano và cộng sự, 2000). Trong đó, hài hòa chuẩn mực kế toán liên quan đến tính thống nhất và nhất quán của các quy định và luật lệ kế toán.

Theo C. Richard Baker và cộng sự (2007), có rất nhiều công cụ được sử dụng để đo lường mức độ hài hòa chuẩn mực kế toán. Phạm Hoài Hương (2010) đã đo lường mức độ hài hòa giữa VAS và IAS/IFRS thông

* ThS., **, Trường Cao đẳng Kinh tế Đối ngoại

Ngày nhận bài: 20/6/2021; Ngày phản biện: 01/8/2021; Ngày duyệt đăng: 05/8/2021

qua các chỉ số hài hòa về mặt đo lường (M-DJCS), khai báo thông tin (D-DJCS) và tổng hợp (O-DJCS). Các chỉ số này không chỉ phản ánh mức độ hoàn toàn giống nhau của các quy định kế toán giữa 2 hệ thống chuẩn mực như các nghiên cứu trước đây, mà còn định lượng mức độ hài hòa trong trường hợp phương pháp xử lý liên quan đến cùng một vấn đề kế toán nào đó không hoàn toàn giống và cũng không hoàn toàn khác nhau giữa VAS và IAS/IFRS. Như vậy, các chỉ số DJCS dao động từ 0% đến 100%. 0% thể hiện sự khác nhau hoàn toàn giữa VAS và IAS/IFRS và 100% thể hiện sự giống nhau hoàn toàn giữa VAS và IAS/IFRS.

Tổng quan nghiên cứu

Theo Ball (2006), sử dụng IAS/IFRS giúp cải thiện tính so sánh của thông tin BCTC và do đó, giảm chi phí và rủi ro sử dụng thông tin của các nhà đầu tư. Ngoài ra, sử dụng IAS/IFRS làm tăng tính rõ ràng của thông tin trên BCTC, làm cho các nhà quản lý phải hành động vì lợi ích của cổ đông và bảo vệ lợi ích của người cho vay.

Prather-Kinsey (2006) lại cho rằng, phương pháp xây dựng chuẩn mực kế toán của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB) về cơ bản là theo mô hình Anglo-America, do đó có thể không phù hợp với các nước đang phát triển vì có sự khác biệt lớn về văn hóa và môi trường kinh tế giữa các nước phát triển và các nước đang phát triển.

Carmona và Trombetta (2008) cũng nhấn mạnh, IAS/IFRS dựa trên nguyên tắc (principle-based IAS/IFRS) có tính linh hoạt cao, nên khó vận dụng vào hoàn cảnh các nước đang phát triển. Chẳng hạn như, các nước đang phát triển khó có thể áp dụng phương pháp dựa trên thị trường để ước tính giá trị hợp lý do thiếu một thị trường phát triển.

Nghiên cứu tại trường hợp Việt Nam, Phạm Hoài Hương (2010) cho biết, các chuẩn mực về tài sản cố định và đầu tư có mức độ hài hòa về đo lường thấp hơn so với mức trung bình. Giữa VAS và IAS/IFRS có sự khác nhau cơ bản về cơ sở đo lường giá trị tài sản.

Còn theo Trần Hồng Vân (2014), Việt Nam được đánh giá là một trong số các quốc gia có tình hình áp dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế chưa đầy đủ và vẫn là một trong số ít các quốc gia duy trì việc áp dụng hệ thống chế độ kế toán đặc thù.

Mô hình nghiên cứu

Phân tích cụm mờ là một phương pháp được sử dụng trong phân tích thống kê đa biến, được áp dụng nhiều trong đo lường mức độ hài hòa kế toán, tiêu biểu như nghiên cứu của Xiaohui Qu và Guohua Zhang (2010). Các nghiên cứu thường được đo bằng hệ số đơn giản có liên quan, sau này được đo bằng khoảng cách. Nghiên cứu của nhóm tác giả nhằm đo lường mức độ hài hòa của hai bộ chuẩn mực kế toán, vì vậy hệ số là phương pháp thích hợp nhất.

Hệ số phù hợp chủ yếu được sử dụng trong việc đo lường mức độ hài hòa của các biến danh nghĩa. Mức độ hài hòa giữa hai bộ chuẩn mực kế toán (1) và (2) được xây dựng trong công thức sau:

$$d_{12} = \frac{m_1}{m_1 + m_2}$$

Trong đó: m_1 biểu thị các con số của các chỉ số phù hợp; m_2 biểu thị số của các chỉ số đó không phù hợp. Nếu $d_{12} = 1$, thì hai trường hợp so sánh giống nhau; nếu $d_{12} = 0$, thì hai trường hợp là hoàn toàn khác nhau.

Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu được thực hiện bằng phương pháp định lượng nhằm tính toán và phân tích các chỉ tiêu thông qua dữ liệu thứ cấp.

Theo Emenyonu and Adhikari (1998), những vấn đề liên quan đến kế toán hàng tồn kho, tài sản cố định và các khoản đầu tư, trình bày BCTC, báo cáo lưu chuyển tiền tệ thường được chọn để đánh giá sự hài hòa về kế toán, vì những vấn đề này có ảnh hưởng quan trọng đến BCTC. Do đó, trong nghiên cứu này, nhóm tác giả lựa chọn 5 cặp đôi chuẩn mực để so sánh, bao gồm: Chuẩn mực kế toán Hàng tồn kho - VAS 02 và IAS 02; Chuẩn mực kế toán Tài sản cố định hữu hình - VAS 03 và IAS 16; Chuẩn mực kế toán Tài sản cố định vô hình VAS 04 và IAS 38; Chuẩn mực kế toán Trình bày BCTC - VAS 21 và IAS 01; Chuẩn mực kế toán Báo cáo lưu chuyển tiền tệ - VAS 24 và IAS 07 (*Nghiên cứu sử dụng cách viết số thập phân theo chuẩn quốc tế*).

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Mức độ hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Hàng tồn kho VAS 02 và IAS 02

VAS 02 và IAS 02 đang đạt mức hội tụ đáng kể (0.7). Về cơ bản, VAS 02 được xây dựng dựa trên IAS 02, theo nguyên tắc vận dụng có chọn lọc thông lệ quốc tế, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế và trình độ quản lý của doanh nghiệp Việt Nam. Do vậy, VAS đã cơ bản tiếp cận với IAS, phản ánh được phần lớn các giao dịch của nền kinh tế thị trường, nâng cao tính công khai, minh bạch thông tin về về BCTC của các doanh nghiệp.

Những quy định về dự phòng giảm giá hàng tồn kho và dự phòng phải trả ở VAS 02 đã kế thừa, cập nhật những thay đổi của IAS về tính giá để góp phần tạo ra sự đồng bộ giữa IAS 02 và VAS 02. Các quy định rõ ràng tạo điều kiện thuận lợi cho áp dụng, hơn nữa, khi áp dụng thực hiện nhìn chung đạt được sự thống nhất và hiệu quả, giúp doanh

nghiệp tránh khỏi những biến động về giá cả trên thị trường. Đặc biệt là trong giai đoạn giá cả liên tục tăng, thì việc kế toán lập dự phòng càng đóng một vai trò quan trọng hơn bao giờ hết.

Mặc dù vậy, do IAS 02 sử dụng xét đoán và ước tính nhiều hơn so với VAS 02, nên ước tính kế toán ít hơn và thận trọng hơn, làm hạn chế những yếu tố không chắc chắn.

Khi xây dựng các các chuẩn mực kế toán, quan điểm xuyên suốt của Việt Nam là tuân thủ hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên, VAS 02 vẫn còn tồn tại một số khác biệt, tạo ra nhược điểm so với IAS 02. Cụ thể, các sản phẩm nông nghiệp hiện nay phát sinh khá phổ biến, nhưng VAS 02 không có quy định cụ thể đối với hàng tồn kho là sản phẩm nông nghiệp, khai khoáng. Điều này làm ảnh hưởng không nhỏ đến việc lập và trình bày BCTC của các doanh nghiệp.

Ngoài ra, ở VAS 02 khi có sự giảm giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên vật liệu tồn kho được tính bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được, tức là được tính bằng giá bán ước tính của sản phẩm trừ đi chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm đó. Việc ước tính chi phí hoàn thành thường khá phức tạp, nhưng VAS 02 chưa có hướng dẫn cụ thể làm ảnh hưởng đến việc lập BCTC. Trong khi đó, IAS 02 cho phép sử dụng giá thay thế để so sánh với giá gốc nhằm xác lập mức dự phòng đối với nguyên vật liệu mua về để sản xuất vào cuối kỳ kế toán, vì đây là phương pháp đơn giản, dễ tính toán và có bằng chứng đáng tin cậy.

Mức độ hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Tài sản cố định hữu hình VAS 03 và IAS 16

Từ kết quả so sánh VAS 03 và IAS 16 ở Bảng, có thể thấy mức độ hội tụ của VAS 03 đang ở mức đáng kể. Kết quả này cho thấy, VAS 03 được xây dựng dựa trên nghiên cứu và phân tích tình hình thực tiễn trong các doanh nghiệp Việt Nam, cũng như dựa trên IAS 16, nên đáp ứng được yêu cầu kế toán tại doanh nghiệp.

Việc trích khấu hao tài sản cố định hữu hình phải tuân thủ theo nguyên tắc, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại trên sổ sách kế toán của tài sản cố định hữu hình phải có hồ sơ riêng và theo dõi một cách chặt chẽ. Doanh nghiệp không được trích

khấu hao đối với những tài sản đã khấu hao hết, nhưng vẫn còn sử dụng. Tài sản cố định bị hư hỏng, nhưng chưa khấu hao hết, phải xác định trách nhiệm, bắt bồi thường thiệt hại và xử lý tổn thất. Tài sản cố định đang chờ thanh lý, nên sẽ không được trích khấu hao nữa.

Tuy nhiên, VAS 03 chỉ cho phép đánh giá lại tài sản cố định là tài sản, nhà xưởng và thiết bị trong trường hợp có quyết định của Nhà nước đưa tài sản đi góp vốn liên doanh, liên kết, chia tách, sáp nhập doanh nghiệp và không được ghi nhận phần tổn thất tài sản hàng năm. Trong khi đó, theo IAS 16, doanh nghiệp được phép đánh giá lại tài sản theo thị trường và được xác định phần tổn thất hàng năm, đồng thời được ghi nhận tổn thất này theo quy định tại IAS 36 - Giảm giá trị tài sản. Chính vì vậy, khi tài sản giảm giá trị, thì doanh nghiệp sẽ không đánh giá đúng giá trị thực của tài sản, dẫn đến tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp sẽ không chính xác.

Hơn nữa, VAS 03 chỉ cho phép xác định giá trị của tài sản cố định sau ghi nhận ban đầu theo giá gốc và bỏ qua phương pháp đánh giá lại. Mặc dù phương pháp tính theo giá gốc là đơn giản, dễ thực hiện, nhưng độ chính xác không cao. Giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình được xác định theo phương pháp này phụ thuộc vào việc doanh nghiệp tính khấu hao như thế nào. Thay đổi phương pháp khấu hao hay thời gian sử dụng hữu ích của tài sản sẽ ảnh hưởng tới giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình.

Ngoài ra, theo VAS 03, nguyên giá được quy định tương tự như IAS 16, nhưng khoản mục chi phí ước tính cho việc tháo dỡ, di chuyển các tài sản và khôi phục mặt bằng thì không được tính vào nguyên giá tài sản cố định. Việc này sẽ khiến cho nguyên giá của tài sản cố định hữu hình giảm xuống một lượng và nó sẽ không phản ánh chính xác khoản chi phí thực tế mà doanh nghiệp phải chi ra để có được tài sản đó. Về công thức tính khấu hao cho tài sản cố định hữu hình, thì các công thức tính đều không tính đến giá trị thu hồi ước tính. Chính vì vậy, chi phí khấu hao tài sản cố định hữu hình của doanh nghiệp vào giá thành sản phẩm sẽ cao, làm giảm sức cạnh tranh với các doanh nghiệp kinh doanh cùng một mặt hàng.

Mức độ hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Tài sản cố định vô hình VAS 04 và IAS 38

Kết quả nghiên cứu cho thấy, VAS 04 và IAS 38 có mức độ hài hòa cao nhất. Đây là điều rất đáng mừng.

Tuy vậy, VAS 04 vẫn còn một số điểm khác căn bản so với IAS 38. IAS 38 luôn đề cập đến tổn thất do giảm giá trị trong chuẩn mực kế toán về tài sản, tuy nhiên Việt Nam lại không đề cập đến khái niệm này.

Trong điều kiện ghi nhận giá trị ban đầu của tài sản cố định vô hình, IAS chỉ yêu cầu 2 tiêu chuẩn: (i) Có khả năng doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế trong tương lai gắn liền với tài sản đó; (ii) Nguyên giá tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Trong khi đó, VAS giới thiệu 4 tiêu chuẩn ghi nhận cho tài sản cố định vô hình, bao gồm: (1) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; (2)

BẢNG: ĐÁNH GIÁ MỨC ĐỘ HÀI HÒA GIỮA 5 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VÀ HỆ SỐ PHÙ HỢP

STT	Các chuẩn mực kế toán	Mức độ hội tụ	Những thuật ngữ cơ bản		Phạm vi		Điều kiện công nhận		Tiêu chuẩn đo lường		Phương pháp đo lường		Đánh giá lại vào cuối kỳ		Hệ số phù hợp
			Số lượng yếu tố hội tụ	Quy đổi hệ số	Số lượng yếu tố hội tụ	Quy đổi hệ số	Số lượng yếu tố hội tụ	Quy đổi hệ số	Số lượng yếu tố hội tụ	Quy đổi hệ số	Số lượng yếu tố hội tụ	Quy đổi hệ số	Số lượng yếu tố hội tụ	Quy đổi hệ số	
1	VAS 02/IAS 02 Chuẩn mực hàng tồn kho	1	2	0	0	1	0	4	3	4	0	0.8	0.7		
		0.7	0	1	0.7	0	1	2	0	0	0				
		0.3	0	0	0	0	0	0	0	0.675	0.5				
		0	0	0	0	0	2	3	1						
2	VAS 03/IAS 16 Chuẩn mực tài sản cố định hữu hình	1	3	0	0	5	0.814	5	5	2	0.5	0.77			
		0.7	0	1	0.7	1	1	2	0	0.8	0.883				
		0.3	0	0	0	0	0	0	1	0	0				
		0	1	0	0	1	1	0	0						
3	VAS 4/IAS 38 Chuẩn mực tài sản cố định vô hình	1	1	0	0	4	0.94	9	3	2	0.5	0.803			
		0.7	0	1	0.65	1	1	1	2	0	0.733				
		0.3	0	1	0	0	0	0	0	0	0				
		0	1	0	0	0	0	1	2						
4	VAS 21/IAS 01 Chuẩn mực trình bày BCTC	1	1	0	0	1	1	4	1	2	0.667	0.688			
		0.7	1	1	0.7	0	1	2	3	0.68					
		0.3	0	0	0	0	0	1	1						
		0	2	0	0	0	0	0	0						
5	VAS 24/IAS 07 Chuẩn mực báo cáo lưu chuyển tiền tệ	1	2	0	0	1	1	1	5	1	0.8	0.763			
		0.7	0	1	0.7	0	1	2	1	0.857					
		0.3	0	0	0	0	0	0	1	0	0				
		0	1	0	0	0	1	0	0						

Nguồn: Kết quả nghiên cứu của nhóm tác giả

Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy; (3) Thời gian sử dụng ước tính hơn một năm; (4) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo các quy định hiện hành.

Theo VAS 04, sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, tài sản cố định vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Tuy nhiên, IAS 38 quy định, doanh nghiệp phải lựa chọn phương pháp chuẩn hoặc phương pháp thay thế được chấp nhận để xác định giá trị của từng loại tài sản cố định vô hình sau khi ghi nhận ban đầu.

Mức độ hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Trình bày BCTC VAS 21 và IAS 01

Kết quả nghiên cứu ở Bảng cho thấy, VAS 21 và IAS 01BCTC đạt mức hội tụ 0.688. Về cơ bản, VAS 21 được xây dựng dựa trên IAS 01, theo nguyên tắc vận dụng có chọn lọc thông lệ quốc tế, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế và trình độ quản lý của doanh nghiệp Việt Nam. Do vậy, VAS đã cơ bản tiếp cận với IAS, phản ánh được phần lớn các giao dịch của nền kinh tế thị trường, nâng cao tính công khai, minh bạch thông tin về BCTC của các doanh nghiệp.

Tuy nhiên, VAS 21 vẫn còn nhiều khác biệt đáng kể so với IAS 01. Theo VAS 21, một khoản nợ tài chính đến hạn trong vòng 12 tháng sau ngày lập bảng cân đối kế toán được phân loại là nợ dài hạn nếu một hợp đồng tái cấp vốn hoặc lập lại kế hoạch thanh toán trên cơ sở dài hạn được hoàn thành sau ngày BCTC (và trước ngày về BCTC được phát hành. VAS 21 không yêu cầu thuyết minh các xét đoán và giả định chính của ban giám đốc về tương lai và các nguồn ước tính không chắc chắn khác, thay vào đó VAS 21 yêu cầu phân tích các thay đổi về vốn chủ sở hữu trong phần thuyết minh về BCTC.

Các thay đổi không liên quan đến chủ sở hữu được trình bày trong báo cáo thu nhập toàn diện theo IAS 01. Trái lại, không có khái niệm báo cáo thu nhập toàn diện trong VAS 21. IAS 01 yêu cầu doanh nghiệp trình bày bổ sung việc tính thuế thu nhập hoãn lại theo quy định tại IAS 12, trong khi VAS 21 không có yêu cầu này. IAS 01 yêu cầu trình bày riêng biệt các chi phí giữa việc tiếp tục hoạt động và ngưng hoạt động, đồng thời hướng dẫn rằng, các doanh nghiệp có thể làm báo cáo cho niên độ 52 tuần nếu BCTC không khác biệt trọng yếu so với BCTC một năm. Theo IAS 01, doanh nghiệp có quyền chọn trình bày thu nhập và chi phí trong một báo cáo (báo cáo thu nhập toàn diện) hoặc trong 2 báo cáo (báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và báo cáo thu nhập toàn diện). IAS 01 còn yêu cầu doanh nghiệp trình bày so sánh báo cáo tình hình tài chính trong 2 năm khi doanh nghiệp áp dụng nguyên lý kế toán theo phương pháp hồi tố hoặc trình bày lại theo phương pháp hồi tố các khoản mục trong BCTC của mình, hoặc khi doanh nghiệp phân loại lại các khoản mục trong BCTC. Tuy nhiên, VAS 21 không có yêu cầu này. Thông tin được trình bày trong bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là dựa trên cơ sở định dạng BCTC chuẩn theo VAS.

Mức độ hài hòa giữa Chuẩn mực kế toán Báo cáo lưu chuyển tiền tệ VAS 24 và IAS 07

Từ kết quả so sánh VAS 24 và IAS 07 có thể thấy, mức độ hội tụ của VAS 24 đang ở mức đáng kể. Một số khoản mục có sự khác biệt nhưng không lớn. Khi hạch toán một khoản đầu tư vào công ty liên kết hoặc công ty con, IAS sử dụng phương pháp giá gốc hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu, nhà đầu tư chỉ trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ các dòng tiền phát sinh giữa bên đầu tư và bên được đầu tư. Đối với công ty đồng kiểm soát, việc trình bày phụ thuộc vào phương pháp hợp nhất áp dụng (hợp nhất tỷ lệ hoặc hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu) khi báo cáo khoản đầu tư vào công ty đồng kiểm soát cho mục đích trình bày lưu chuyển tiền tệ hợp nhất hợp lý. Tuy nhiên, VAS không đề cập vấn đề này.

IAS sử dụng tỷ giá tại ngày lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ, có thể sử dụng tỷ giá trung bình xấp xỉ bằng tỷ giá thực tế như tỷ giá bình quân gia quyền trong kỳ. Trong khi đó, VAS sử dụng tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch.

Đánh giá chung mức độ hài hòa của 5 chuẩn mực kế toán

Từ kết quả ở Bảng, nhóm tác giả sử

dụng phương pháp hệ số phù hợp để tính toán mức độ hội tụ tổng thể cho 3 trường hợp:

$$\text{Mức độ hội tụ tổng thể} = (73*1 + 26*0.7 + 7*0.3 + 19*0)/(73 + 26 + 7 + 19) = 0.7464$$

Nhóm tác giả nhận được kết quả từ thuật toán phân cụm mờ trên như sau:

Thứ nhất, mức độ hội tụ giữa 5 chuẩn mực so sánh không có sự khác biệt lớn. Có thể thấy, mức độ hội tụ của Chuẩn mực Hàng tồn kho là 0.7; Chuẩn mực Tài sản cố định hữu hình là 0.77; Chuẩn mực Tài sản cố định vô hình là 0.803; Chuẩn mực Trình bày BCTC là 0.688; Chuẩn mực Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là 0.763. Cả 5 chuẩn mực đều có mức hội tụ gần bằng nhau và đạt mức hội tụ đáng kể.

Thứ hai, mức độ hội tụ của Chuẩn mực Tài sản cố định vô hình lớn hơn các chuẩn mực còn lại. Mặc dù vẫn còn có sự khác biệt về mặt đánh giá hay phương pháp đo lường, tuy nhiên xét về mặt định lượng, Chuẩn mực Tài sản cố định vô hình đã tiến tới hội tụ hoàn toàn với Chuẩn mực kế toán quốc tế.

KẾT LUẬN

Kết quả nghiên cứu cho thấy, Chuẩn mực Tài sản cố định vô hình đang đạt mức độ hài hòa cao nhất (0.803), tiếp đến là Chuẩn mực Tài sản cố định hữu hình (0.77), Chuẩn mực Hàng tồn kho (0.7), Chuẩn mực Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (0.763), Chuẩn mực Trình bày BCTC (0.688). Khi xét về cả 5 chuẩn mực, thì mức độ hài hòa của tổng thể đạt mức 0.7464, trên mức hài hòa đáng kể (0.7). Điều này cho thấy, lộ trình áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế vào Việt Nam sẽ không quá trở ngại. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Phạm Hoài Hương (2010). Mức độ hài hòa giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế, *Tạp chí Khoa học và Công nghệ Đại học Đà Nẵng*, số 5(40)
2. Trần Hồng Vân (2014). *Sự hòa hợp giữa kế toán Việt Nam và quốc tế trong việc lập và trình bày về BCTC hợp nhất - Từ chuẩn mực đến thực tiễn*, Luận văn thạc sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
3. Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors, *Accounting & Business Research*, 36, 5-27
4. C. Richard Baker, Elena M. Barbu (2007). Trends in research on international accounting harmonization, *The International Journal of Accounting*, 42(3), 272-304
5. Carmona, S., M. Trombetta (2008). On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the Principles-based System, *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 455-461
6. Emenyonu, E. N., A. Adhikari (1998). Measuring the Degree of International Harmony in Selected Accounting Measurement Practices, *Australian Accounting Review*, 8(2), 24-32
7. L. Canibano, A. Mora (2000). Evaluating the Statistical Significance of de Facto Accounting Harmonization: A Study of European Global Players, *The European Accounting Review*, 9(3), 349-369
8. Prather-Kinsey, J. (2006). Developing countries converging with developed-country accounting standards: Evidence from South Africa and Mexico, *The International Journal of Accounting*, 41(2), 141-162
9. Xiaohui Qu, Guohua Zhang (2010). Accounting Standards with International Financial Reporting Standards: The Application of Fuzzy Clustering Analysis, *The International Journal of Accounting*, 45(3), 334-355