

# SỰ TƯƠNG ĐỒNG VÀ KHÁC BIỆT GIỮA LÝ THUYẾT TIẾP CẬN THỰC TẾ (PRAGMATIC THEORY) VÀ LÝ THUYẾT THỰC CHỨNG (POSITIVE THEORY) VẬN DỤNG CÁC LÝ THUYẾT NÀY VÀO THỰC TIỄN VIỆT NAM

● PHẠM THỊ LĨNH

## TÓM TẮT:

Quan sát hành vi của người kế toán để từ đó rút ra các khái niệm hay quy trình kế toán. Các lý thuyết được xây dựng trên cơ sở này có thể kiểm nghiệm qua việc mở rộng đối tượng quan sát. Việc quan sát phản ứng của các đối tượng sử dụng thông tin kế toán cho phép đánh giá tính hữu ích của thông tin và mức độ thích hợp của thông tin với nhu cầu người sử dụng. Lý thuyết tiếp cận thực tế là lý thuyết dựa trên quan sát thực tế hành vi của người kế toán hay các đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Lý thuyết thực chứng là cần thiết khi lý thuyết kế toán chuẩn tắc không phù hợp. Trong phạm vi bài viết này, tác giả tìm hiểu sự tương đồng và khác biệt giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng, từ đó tìm hiểu cách vận dụng các lý thuyết này vào thực tiễn Việt Nam.

**Từ khóa:** lý thuyết tiếp cận thực tế, lý thuyết thực chứng, lý thuyết kế toán, thông tin kế toán, kế toán.

## 1. Đặt vấn đề

Lý thuyết kế toán là những lập luận logic dưới hình thức một bộ các nguyên tắc có tính khái quát nhằm cung cấp một khuôn mẫu tham chiếu tổng quát mà dựa vào đó thông lệ kế toán có thể được đánh giá và hướng dẫn sự phát triển của các thông lệ và thủ tục mới.

Lý thuyết kế toán phát triển từ những năm 1400 trở về trước. Đó là thời kỳ bắt đầu phát triển thực hành. Thời kỳ từ 1450 - 1750 là thời kỳ tiền lý thuyết. Đến năm 1494 tiếp tục phát triển thực hành lúc này kế toán kép ra đời và phát triển cho đến ngày nay. Thời kỳ từ 1750 - 1920 tiếp tục thời

kỳ tiền lý thuyết, thời kỳ này chính thức hóa thực hành kế toán. Theo Goldberg (1949) thì toàn bộ thời kỳ 1450 - 1920 không có lý thuyết kế toán được thừa nhận.

Thời kỳ từ 1800 - 1955 là thời kỳ khoa học phát triển. Từ 1956 - 1970 là thời kỳ quy chuẩn, thời kỳ này các nhà lý thuyết kế toán cố gắng thiết lập những tiêu chuẩn tốt nhất cho việc thực hành kế toán. Thời kỳ thực chứng xuất hiện từ 1970 - 2000, là khuôn mẫu để giải thích và dự đoán hành vi. Từ năm 2000 đến nay là thời kỳ phát triển hỗn hợp giữa lý thuyết thực chứng và lý thuyết tiếp cận thực tế.

Lý thuyết tiếp cận thực tế tâm lý (Psychological pragmatic approach) là tiếp cận dựa trên cơ sở quan sát sự phản ứng lại của người sử dụng dưới những cái mà kế toán tạo ra như báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính có hữu ích và thông tin phù hợp chính được đo lường bằng phản ứng của người sử dụng.

Lý thuyết tiếp cận thực tế mô tả (Descriptive pragmatic approach) là tiếp cận diễn giải, dựa trên cơ sở quan sát liên tục hành vi của người kế toán để mô phỏng lại những thủ tục và nguyên tắc của họ. Tiếp cận thực tế mô tả là phương pháp xây dựng lý thuyết kế toán lâu đời nhất, phổ biến nhất và cách học kỹ năng kế toán phổ thông nhất. Với cách tiếp cận thực tế mô tả không có sự phân tích chất lượng hành động của nhân viên kế toán, không bao gồm đánh giá nhân viên kế toán, không cung cấp kỹ thuật kế toán theo yêu cầu, vì thế nó không cho phép thay đổi. Tiếp cận thực tế mô tả nhấn mạnh đến hành vi của nhân viên kế toán, không đo lường tài sản, nợ phải trả và lợi nhuận của doanh nghiệp.

Lý thuyết thực chứng dựa trên nền tảng nghiên cứu thực nghiệm nhằm giải thích, dự đoán các hoạt động kế toán diễn ra hàng ngày trong thực tế. Lý thuyết thực chứng giải thích, khám phá những hiện tượng chưa từng xảy ra hoặc đã xảy ra nhưng chúng ta chưa quan sát thấy trong môi trường tài chính và kế toán. Các nhà nghiên cứu thực chứng đưa ra các giả thuyết từ thực tế, thu thập dữ liệu và kiểm định giả thuyết nhằm đưa ra kết luận. Lý thuyết thực chứng thường áp dụng các phương pháp thống kê hay kinh tế lượng cao cấp để phục vụ cho việc kiểm chứng giả thuyết.

Để nghiên cứu các hành vi cơ hội dựa trên lợi ích của các nhóm người khác nhau, ví dụ như mối quan hệ giữa chủ sở hữu, nhà quản lý doanh nghiệp và người cho vay chúng ta dùng lý thuyết

thực chứng để kiểm nghiệm. Lý thuyết thực chứng giúp chúng ta giải thích được nguyên nhân của các sự kiện xảy ra trong môi trường kế toán, tài chính. Những nhà hoạch định chính sách kế toán, chính sách thị trường vốn sử dụng thông tin kế toán để đưa ra các chính sách phù hợp góp phần nâng cao chất lượng thị trường nhằm minh bạch hoá thị trường.

Nghiên cứu này làm rõ sự tương đồng và khác biệt giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng, từ đó tìm hiểu cách vận dụng các lý thuyết này vào thực tiễn Việt Nam.

**2. Sự tương đồng và khác biệt giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng**

**2.1. Sự tương đồng giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng**

*Thứ nhất:* Lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng đều dựa vào thực tế xảy ra.

*Thứ hai:* Lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng có điểm tương đồng về sự quan sát sự phản ứng lại của người sử dụng dựa vào những cái mà người kế toán tạo ra, hoặc là quan sát liên tục hành vi của người kế toán.

*Thứ ba:* Lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng có điểm tương đồng về đánh giá phản ứng của người sử dụng dưới những cái mà kế toán tạo ra.

*Thứ tư:* Lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng có điểm tương đồng về sự quan sát sự phản ứng lại của người sử dụng dựa vào những cái mà kế toán tạo ra, hoặc là quan sát liên tục hành vi của người kế toán, các lý thuyết thực chứng không chỉ quan sát mà còn kiểm định lại những sản phẩm của kế toán trên thị trường. Đồng thời quan sát, khảo sát các đối tượng khác như các nhà phân tích tài chính, nhân viên ngân hàng và kế toán.

**2.2. Sự khác biệt giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng (Xem Bảng)**

**Bảng. Sự khác biệt giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng**

Điểm khác biệt	Lý thuyết tiếp cận thực tế	Lý thuyết thực chứng
Nội dung	Dựa trên cơ sở quan sát sự phản ứng lại cho người sử dụng dưới những cái mà kế toán tạo ra như báo cáo tài chính. Không kế thừa từ lý thuyết kế toán nào cả mà nó thuộc lý thuyết cổ và phổ thông.	Dựa trên nền tảng nghiên cứu thực nghiệm nhằm giải thích và dự đoán thực tiễn kế toán. Kế thừa và phát triển từ kế toán chuẩn tắc.

### **3. Vận dụng lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng vào thực tiễn Việt Nam hiện nay**

#### **3.1. Vận dụng vào thực tế doanh nghiệp**

Về tỷ giá: Theo VAS 10, một giao dịch bằng ngoại tệ phải được hạch toán và ghi nhận ban đầu theo đơn vị tiền tệ kế toán, tại ngày giao dịch áp dụng tỷ giá hối đoái giữa đơn vị tiền tệ kế toán và ngoại tệ. Theo Điều 69, Thông tư số 200/2014/TT-BTC, các doanh nghiệp có nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ phải thực hiện ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính theo một đơn vị tiền tệ thống nhất là đồng Việt Nam, hoặc đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán. Việc quy đổi đồng ngoại tệ ra đồng Việt Nam phải căn cứ vào tỷ giá giao dịch thực tế và tỷ giá ghi sổ kế toán.

Tỷ giá giao dịch thực tế mua vào và bán ra nơi doanh nghiệp mở tài khoản có ưu điểm là phản ánh đúng tình hình tài chính của doanh nghiệp, không đánh giá quá cao giá trị tài sản, hay đánh giá quá thấp nợ phải trả của doanh nghiệp, đảm bảo được nguyên tắc thận trọng của kế toán. Nhược điểm của quy định áp dụng tỷ giá làm phức tạp cho công tác kế toán trong những doanh nghiệp thường xuyên phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ. Kế toán phải hạch toán tỷ giá biến động liên tục từng ngày.

Về sổ sách kế toán và chứng từ kế toán: Việc bắt buộc phải áp dụng mẫu sổ kế toán và chứng từ kế toán trước khi Thông tư số 200/2014/TT-BTC ban hành không tạo thuận lợi cho doanh nghiệp, phải thực hiện theo một khuôn mẫu nhất định. Khi Thông tư số 200/2014/TT-BTC được ban hành, hệ thống mẫu sổ kế toán và chứng từ kế toán không phải tuân thủ theo một quy chuẩn nhất định mà doanh nghiệp có thể tự thiết kế mẫu sổ kế toán, chứng từ kế toán phù hợp với hoạt động của doanh nghiệp nhưng cần phải đảm bảo cung cấp đầy đủ thông tin, minh bạch và đầy đủ về các giao dịch kinh tế.

Tách biệt kế toán với thuế: Việc thực hiện báo cáo kế toán thuế phân biệt rõ mục đích hạch

toán kế toán và mục đích thuế, tách biệt kỹ thuật ghi chép kế toán, trình bày báo cáo tài chính, bổ sung thêm các quy định mới về xây dựng nguyên tắc kế toán và báo cáo tài chính khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục.

#### **3.2. Vận dụng vào văn bản nhà nước**

Ngày 22/12/2014, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC có hiệu lực từ ngày 5/2/2015 hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp cho các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế. Thông tư 200 có hiệu lực từ ngày 5/2/2015 và áp dụng cho năm tài chính bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2015 và thay thế chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC.

Nền kinh tế thị trường ở nước ta còn trong giai đoạn non trẻ, vẫn còn tồn tại những yếu tố chưa thực sự theo quy luật thị trường. Hệ thống kế toán - kiểm toán Việt Nam chưa thể tương đồng ngay với thông lệ kế toán tiên tiến trên thế giới. Việc ban hành các văn bản pháp quy mới trong kế toán vẫn dựa trên kinh nghiệm của các cá nhân có liên quan. Các nghiên cứu thực chứng trong thực tế thị trường gần như chưa có tác động đến việc thiết lập các chính sách kế toán mới, ví dụ như việc ban hành các chuẩn mực về công cụ tài chính.

#### **4. Kết luận**

Tóm lại, nghiên cứu sự tương đồng và khác biệt giữa lý thuyết tiếp cận thực tế và lý thuyết thực chứng là một tiền đề quan trọng trong sự phát triển của kế toán Việt Nam. Sự phát triển của nghiên cứu lý thuyết tiếp cận thực tế, lý thuyết thực chứng hướng tới một hệ thống kế toán ngày càng hoàn thiện. Để hoàn thiện hệ thống kế toán đòi hỏi phải có Nhà nước, các cơ sở đào tạo, hiệp hội nghề nghiệp, doanh nghiệp và mỗi cá nhân kế toán, kiểm toán viên sự chung tay nghiên cứu. Đồng thời, xây dựng vận dụng lý thuyết tiếp cận thực tế, lý thuyết thực chứng vào thực tiễn hiện nay, giúp nền kinh tế phát triển lâu dài và bền vững ■

#### **TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

1. Bộ Tài chính (2014). *Thông tư số 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp.*

2. Nguyễn Thị Hồng Vân (2016). Nghiên cứu Kế toán thực chứng: Xu hướng nghiên cứu kế toán chủ đạo hiện nay. *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số tháng 6/2017.
3. 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.
4. Ball R. & Brown P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Number. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
5. Beaver W. (1968). The Information Content Of Annual Earnings Announcement. *Journal of Accounting Research, Supplement*, 6,67-92.

**Ngày nhận bài: 8/2/2021**

**Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 8/3/2021**

**Ngày chấp nhận đăng bài: 18/3/2021**

*Thông tin tác giả:*

**ThS. PHẠM THỊ LĨNH**

**Trường Đại học Công nghệ Đồng Nai**

## **THE SIMILARITIES AND DIFFERENCES BETWEEN THE PRAGMATIC THEORY AND THE POSITIVE THEORY, AND THE APPLICATION OF THESE THEORIES IN ACCOUNTING PRACTICES IN VIETNAM**

● Master. **PHAM THI LINH**  
Dong Nai Technology University

### **ABSTRACT:**

It is important to observe behaviors of accountants to draw new accounting concepts or processes. Theories are built on this basis can be tested by expanding the observed objects. Observing the responses of people who use accounting information would provide more information about the usefulness and the relevance of accounting information. The pragmatic theory is based on actual observation of the behaviors of accountants or objects using accounting information. The positive theory is used when standard accounting theories are not able to explain observations. This paper presents the similarities and differences between the pragmatic theory and the positive theory, and how to apply these theories in accounting practices in Vietnam.

**Keywords:** pragmatic theory, positive theory, accounting theory, accounting information, accounting.