

Đã từ lâu, "chính xác" được xem như một yêu cầu hàng đầu của thông tin kế toán. Theo đó nhiệm vụ của kế toán thường được hiểu là phản ánh chính xác tình hình hoạt động của đơn vị, bao gồm tình hình tài sản, nguồn vốn, thu nhập, chi phí, lợi nhuận

Tuy nhiên, đứng ở nhiều góc độ, yêu cầu này khó thực hiện trong thực tiễn của hoạt động kế toán. Có thể nêu một số trở ngại như sau :

- *Vấn đề đánh giá trong kế toán:*
Để có thể phản ánh tổng hợp tài sản và xác định lợi nhuận, kế toán phải quy tất cả các đối tượng thành một thước đo duy nhất là giá trị, cụ thể là một đồng tiền nào đó được chọn. Và khó khăn rất lớn mà kế toán phải vượt qua là xác định phương pháp đánh giá - tức phương pháp quy đổi ra chỉ tiêu giá trị các đối tượng của kế toán.

Thứ nhất, dễ thấy rằng không có một phương pháp đánh giá nào là hoàn toàn chính xác, mỗi phương pháp đánh giá chỉ thích hợp đối với một số trường hợp hoặc yêu cầu nhất định. Thí dụ trong đánh giá hàng tồn kho, các phương pháp nhập trước xuất trước, nhập sau xuất trước hay bình quân gia quyền đều có cơ sở của nó nhưng không có phương pháp nào phản ánh được chính xác giá trị hàng tồn kho mà chỉ xác định giá trị này một cách hợp lý trong những trường hợp nhất định. Ngay cả phương pháp thực tế đích danh - được coi là cố gắng nhất để phản ánh chính xác giá trị hàng tồn kho trên cơ sở giá nhập vào - cũng không thể chính xác khi nhiều chi phí đầu vào không thể tách bạch cho từng đơn vị hàng hóa. Thí dụ các chi phí thu mua, sản xuất...phải qua quá trình phân bổ mang tính chủ quan. Đó là chưa nói đến phương pháp thực tế đích danh cũng dựa trên giá lịch sử với những hạn chế vốn có của nó.

Thứ hai, có những phương pháp có thể cho kết quả gần với thực tế hơn nhưng bị cản trở bởi tính khách quan của nó. Thí dụ giá hiện hành (current cost) là số tiền phải bỏ ra để có tài sản tại thời điểm hiện tại rõ ràng là phản ánh giá trị hợp lý hơn giá lịch sử - historical cost) là số tiền phải bỏ ra để có tài sản tại thời điểm mua tài sản. Tuy nhiên giá lịch sử vẫn giữ vai trò quan trọng trong việc phản ánh hầu hết các tài sản, bởi giá hiện hành khó có thể xác định một cách khách quan và có thể kiểm chứng được.

Thứ ba, có những phương pháp có thể cho kết quả có mức chính xác cao hơn các phương pháp khác nhưng đòi hỏi chi phí vượt khỏi lợi ích mà nó mang lại. Thí dụ trong việc đánh giá sản phẩm dở dang, người ta có

những phương pháp có thể tính khá đầy đủ các chi phí thực tế phát sinh trong kỳ cho các sản phẩm dở dang cuối kỳ. Tuy nhiên trên thực tế liệu có cần áp dụng các phương pháp này không khi mà nó không làm thay đổi một cách đáng kể kết quả, trong khi việc tính toán khá phức tạp và tốn nhiều thời gian ?

- *Vấn đề phân bổ chi phí :* Để xác định giá thành cho từng sản phẩm, kế toán phải phân bổ chi phí gián tiếp cho các sản phẩm. Chi phí gián tiếp là các chi phí ngay từ khi phát sinh đã mang tính chất chung, liên quan đến nhiều sản phẩm không thể phân tích được. Do đó việc phân bổ các chi phí này chỉ mang tính chất tương đối. Mặt khác, tương tự như việc đánh giá, việc phân bổ chi phí cũng gặp khó khăn với yêu cầu khách quan và nguyên tắc lợi ích-chi phí.

- Những người bên trong doanh nghiệp là các nhà quản lý cần những thông tin thích hợp, chi tiết và nhanh chóng. Thông tin cung cấp cho đối tượng này là thông tin của kế toán quản trị.

Như vậy, yêu cầu chính xác cần sự vận dụng khác nhau vào các loại thông tin kế toán khác nhau :

a. Đối với thông tin kế toán tài chính, cần sử dụng yêu cầu " trung thực và hợp lý " (true and fair view) là những yêu cầu thích hợp với đối tượng sử dụng là người bên ngoài đơn vị. Có nhiều định nghĩa về khái niệm này và cũng có nhiều tranh luận(1). Theo Chuẩn mực kế toán quốc tế (phần các khái niệm cơ bản - International Accounting Standard Framework), có thể hiểu đó là sự áp dụng các đặc điểm chất lượng của báo cáo tài chính và các chuẩn mực kế

MỘT SỐ SUY NGHĨ CHUNG QUANH YÊU CẦU "CHÍNH XÁC" CỦA THÔNG TIN KẾ TOÁN

VŨ HỮU ĐỨC

Những trở ngại nêu trên dẫn đến yêu cầu chính xác của kế toán là một điều khó thực hiện. Để có thể hoàn thành công việc kế toán, người ta có thể giải thích khái niệm chính xác này theo nhiều nghĩa, nhiều mức độ khác nhau. Điều này có thể gây sai lạc trong số liệu kế toán và gây khó khăn cho việc kiểm tra kế toán.

Dưới đây là một số ý kiến cá nhân trong việc nhận thức và vận dụng yêu cầu chính xác trong thực tiễn :

1. Cần thay yêu cầu "chính xác" bằng các yêu cầu cụ thể và khả thi hơn. Điều này cần phải xuất phát từ mục đích sử dụng của thông tin kế toán. Các thông tin kế toán có hai đối tượng sử dụng chính :

- Những người bên ngoài doanh nghiệp như nhà nước, các nhà đầu tư, các chủ nợ... đòi hỏi các thông tin mang tính chất khách quan, tổng hợp và có thể so sánh được. Thông tin kế toán được cung cấp cho đối tượng này là thông tin của kế toán tài chính.

toán thích hợp (2) . Dưới đây là nội dung tóm tắt của các đặc điểm chất lượng của báo cáo tài chính theo IAS Framework :

Có thể hiểu được (Understandability) theo đó các thông tin do báo cáo tài chính cung cấp phải có thể sẵn sàng hiểu được bởi những người sử dụng.

Thích hợp (Relevance) : yêu cầu các thông tin phải giúp cho người sử dụng có thể đánh giá quá khứ, hiện tại và tương lai cũng như xác nhận, điều chỉnh lại những đánh giá trước đây của họ. Một thí dụ của yêu cầu này là việc trình bày lợi tức trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tách riêng phần thu nhập và chi phí bất thường (là những khoản nằm ngoài các hoạt động bình thường của đơn vị và không xảy ra thường xuyên) để người đọc có thể đánh giá và dự đoán lợi tức trong tương lai của đơn vị.

Trong việc vận dụng yêu cầu thích hợp phải chú ý mức độ trọng

yếu (materiality) của thông tin. Thông tin trọng yếu là thông tin mà khi bị bỏ sót hay trình bày sai sẽ tác động đến người sử dụng báo cáo tài chính. Mức trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn của khoản mục hay sai sót xét trong hoàn cảnh cụ thể.

Đáng tin cậy (Reliability) là thông tin không bị sai sót hay thiên lệch một cách trọng yếu và người sử dụng có thể tin cậy về sự trình bày trung thực của nó. Sự đáng tin cậy đòi hỏi phải thỏa mãn những yêu cầu sau:

(1). **Trình bày trung thực (Faithful representation)** theo đó thông tin phải trình bày đúng đắn hay hợp lý về các nghiệp vụ hoặc sự kiện.

(2). **Nội dung quan trọng hơn hình thức (Substance over form)** yêu cầu việc trình bày các nghiệp vụ và sự kiện phải phù hợp với nội dung và thực tiễn kinh tế chứ không chỉ phù hợp về hình thức pháp lý.

(3). **Trung lập (Neutrality)**: Các thông tin cần trung lập, không bị thiên lệch.

(4). **Thận trọng (Prudence)**: Những vấn đề chưa rõ cần được xem xét một cách thận trọng khi lập báo cáo tài chính, thí dụ khả năng thu hồi của nợ khó đòi. Thận trọng ở đây được hiểu là thái độ dè dặt trong xét đoán những trường hợp chưa rõ ràng, tránh để lợi nhuận và tài sản bị thổi phồng hoặc thiệt hại và công nợ bị phản ánh thiếu.

(5). **Đầy đủ (Completeness)**: Các thông tin phải đầy đủ.

Có thể so sánh (Comparability): Người sử dụng báo cáo tài chính cần phải so sánh giữa các thời kỳ với nhau và với các doanh nghiệp khác. Vì vậy, báo cáo tài chính phải bảo đảm khả năng so sánh được:

- Phải tuân thủ các chuẩn mực kế toán trong việc chọn lựa các phương pháp kế toán, đồng thời phải khai báo về phương pháp kế toán sử dụng.

- Phải nhất quán trong việc áp dụng các phương pháp kế toán.

Bốn đặc điểm trên cho thấy rõ cách giải quyết những trở ngại trong vấn đề đánh giá và phân bổ dựa trên quan điểm người sử dụng thông tin là người bên ngoài đơn vị:

+ Vì người bên ngoài đơn vị sử dụng thông tin kế toán thông qua sự so sánh nên cần phải lựa chọn các phương pháp kế toán trung lập (bao hàm ý nghĩa khách quan) và có thể so sánh được (bao hàm ý nghĩa nhất quán và tuân thủ các chuẩn mực kế toán).

+ Vì người bên ngoài không có điều kiện tiếp cận nhiều thông tin của đơn vị nên tính thích hợp được yêu cầu trong đó nhấn mạnh đến việc cung cấp các thông tin cần thiết trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên trong

nhiều trường hợp yêu cầu này bị giới hạn vì mâu thuẫn với yêu cầu đáng tin cậy. Thí dụ một vụ kiện chưa được xử trong đó đơn vị bị yêu cầu trả một khoản bồi thường rất lớn. Thông tin này cần trình bày trên báo cáo tài chính để thỏa mãn tính thích hợp (cho phép người sử dụng dự đoán được tương lai) nhưng không thể đưa vào hạch toán vì không thể xác định được nó một cách đáng tin cậy.

+ Vì người bên ngoài cần được bảo vệ trong quan hệ với đơn vị nên thông tin kế toán được yêu cầu giải quyết trên quan điểm thận trọng, tránh không thổi phồng tài sản, lợi nhuận hoặc phản ánh không đủ công nợ, thiệt hại.

+ Vì người bên ngoài đơn vị chỉ quan tâm đến thông tin kế toán như một bức tranh tổng thể về đơn vị nên khái niệm trọng yếu được đề cập tới, trong đó việc lựa chọn các phương pháp kế toán có thể không đòi hỏi sự chính xác hoàn toàn nếu các sai biệt có thể có không gây ảnh hưởng đáng kể đến người sử dụng báo cáo tài chính.

b. Đối với thông tin kế toán quản trị cần sử dụng yêu cầu **thích hợp và linh hoạt (relevant and flexible)** là những yêu cầu thích hợp với người bên trong đơn vị:

Thích hợp: Tính thích hợp được nhấn mạnh trong thông tin kế toán quản trị do nhu cầu quản lý cần phải có một lượng thông tin lớn hơn nhiều so với người bên ngoài để giải quyết những vấn đề cụ thể hàng ngày:

- Đó là các thông tin mang tính chất chi tiết, đi sâu vào phân tích theo từng sản phẩm, từng bộ phận sản xuất kinh doanh...

- Đó là các thông tin mang tính chất "tức thời" để có thể làm cơ sở cho các quyết định trong quá trình điều hành sản xuất kinh doanh như số liệu bán hàng từng ngày, từng tháng...

- Đó là các thông tin dưới nhiều hình thức khác nhau ngoài hình thức giá trị như số lượng vật tư sử dụng, thời gian làm việc của công nhân...

Linh hoạt: Để có thể cung cấp được nhiều thông tin thích hợp như trên, kế toán quản trị sử dụng các phương pháp một cách linh hoạt, không bị ràng buộc bởi tính trung lập, khả năng so sánh với các đơn vị khác. Thông tin này cũng không cần tuân thủ các chuẩn mực kế toán; các nhà kế toán quản trị có thể sử dụng các phương pháp đánh giá, phân bổ riêng của mình miễn là nó thỏa mãn yêu cầu và những đặc thù của đơn vị. Sở dĩ như vậy vì thông tin kế toán quản trị mang tính chất nội bộ và chỉ phục vụ cho nhu cầu quản lý của doanh nghiệp.

Tóm lại, yêu cầu chính xác của

các thông tin kế toán có thể biến đổi theo hai hướng khác nhau cho hai loại thông tin kế toán khác nhau:

- Thông tin kế toán tài chính chính xác hiểu theo nghĩa trung lập, thận trọng, có thể so sánh được và tuân thủ các chuẩn mực kế toán. Khái niệm chính xác ở đây còn có nghĩa là có tính chất pháp lý, được xã hội chấp nhận.

- Thông tin kế toán quản trị chính xác hiểu theo nghĩa phù hợp với yêu cầu và đặc thù quản lý của doanh nghiệp.

Như vậy, mỗi loại thông tin kế toán đều chính xác theo nghĩa làm cơ sở cho quyết định của đối tượng mà mình phục vụ, và không có một thông tin kế toán nào chính xác hiểu theo nghĩa tuyệt đối. Ở đây, để phục vụ cho đối tượng của mình, mỗi loại thông tin kế toán phải hy sinh một khía cạnh nào đó để nhấn mạnh một khía cạnh khác của yêu cầu phản ánh chính xác thực tế khách quan. Vì vậy, yêu cầu chính xác nên được đặt thành những yêu cầu phù hợp hơn với từng loại thông tin kế toán để thuận lợi cho công tác kế toán và kiểm toán.

2. **Yêu cầu chính xác** nên được dùng theo một nghĩa hẹp hơn: Sau khi loại bỏ các phức tạp nảy sinh từ các phương pháp kế toán đã nêu và giải quyết trên, theo tôi nên hiểu "chính xác" như là yêu cầu đơn thuần về mặt tính toán và ghi chép:

- Các số liệu kế toán cần được tính toán chính xác. Đây là sự chính xác hiểu theo nghĩa số học và hoàn toàn có khả năng thực hiện trong thực tế.

- Các số liệu kế toán cần được ghi chép chính xác. Đây là quá trình ghi chép từ chứng từ lên sổ sách và cuối cùng thể hiện trên báo cáo tài chính. Sự chính xác này cũng bao gồm sự thống nhất giữa các sổ sách nhật ký và sổ cái, tổng hợp và chi tiết... Sự chính xác này cũng hoàn toàn có khả năng thực hiện trong thực tế.

Việc cải cách kế toán tại nước ta trong thời gian vừa qua đã đạt nhiều thắng lợi trong việc đưa ra một hệ thống phù hợp với thông lệ thế giới và sự phát triển nền kinh tế thị trường Việt Nam. Tuy nhiên, dưới góc độ nghiên cứu và giảng dạy, chúng ta còn chưa có những điều chỉnh cần thiết trong lĩnh vực lý thuyết kế toán. Bài viết này nằm trong mong muốn đóng góp một số ý kiến chủ quan vào quá trình đó. Và đã là những vấn đề lý thuyết thì đương nhiên sẽ nảy sinh sự khác biệt về quan điểm. Rất mong nhận được các ý kiến trao đổi của những người có quan tâm.

(1) R. H. Parker, Dictionary of Accounting, Mc Milan, 1992, tr.287.

(2) IASC, International Accounting Standards, 1993, tr.40.