

HOÀN THIỆN NHỮNG NỘI DUNG VÀ PHƯƠNG PHÁP TRÌNH BÀY TRÊN BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH NHẪM ĐÁP ỨNG TÌNH HÌNH THỰC TIỄN

ThS. TRẦN QUỐC THỊNH

Thời gian qua, Bộ Tài chính (BTC) đã có những cố gắng, nỗ lực trong việc soạn thảo và ban hành các Chuẩn mực kế toán (CMKT) nhằm đáp ứng tình hình hội nhập với các nước trong khu vực và thế giới để nâng cao chất lượng thông tin kế toán. Đây là tín hiệu đáng mừng góp phần hoàn thiện hành lang pháp lý của kế toán – công cụ hữu hiệu trong việc kiểm soát và quản lý kinh tế. Tuy nhiên, tính nhất quán và đồng bộ theo hướng hòa hợp với thông lệ chung của các nước là điều cần được xem xét và quan tâm...

Báo cáo tài chính (BCTC) là nguồn thông tin quan trọng nhằm cung cấp những thông tin hữu ích cho người sử dụng ra các quyết định. Đây là một công cụ hỗ trợ đắc lực cho sự phát triển thị trường chứng khoán VN. Chính vì vậy, trong thời gian gần đây, VN đã dần từng bước hoàn thiện hành lang pháp lý trong đó phải kể đến việc ban hành luật kế toán, chuẩn mực kế toán, các nghị định, thông tư hướng dẫn v.v.. Mặc dù đạt được những thành công bước đầu nhưng trong quá trình triển khai thực hiện vẫn còn những bất cập nhất định, chưa đồng bộ, nhất quán. Bên cạnh đó, một số nội dung và phương pháp trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (KQHĐKD) vẫn chưa phù hợp với thông lệ chung của quốc tế.

Thật vậy, báo cáo KQHĐKD là báo cáo tài chính tổng hợp kết quả tình hình hoạt động kinh doanh của đơn vị trong một kỳ kế toán. Đây là một trong những báo cáo quan trọng giúp người sử dụng ra các quyết định thích hợp. Cùng với sự thay đổi của nền kinh tế, báo cáo KQHĐKD cũng không ngừng thay đổi và hoàn thiện. Báo cáo được

ban hành theo Quyết định 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 có bước tiến bộ rất rõ so với các báo cáo trước đó. Báo cáo này đã phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh theo 3 chức năng hoạt động cơ bản (hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính và các khoản bất thường).

Sau đó, để phù hợp với xu hướng phát triển kinh tế cũng như thực trạng của các doanh nghiệp, BTC đã ban hành quyết định 167/2000 QĐ-BTC ngày 25/10/2000 về việc sửa đổi bổ sung chế độ báo cáo tài chính, cụ thể trên báo cáo KQHĐKD được phân chia theo 2 hoạt động cơ bản (hoạt động kinh doanh và các khoản khác). Xét về nội dung và hình thức, báo cáo mới không có sự thay đổi đáng kể, nhưng đã có sự kết cấu lại, đó là trong hoạt động kinh doanh bao gồm cả hoạt động tài chính.

Trước xu thế phát triển kinh tế toàn cầu xuất hiện nhiều đối tượng sử dụng thông tin kế toán, đòi hỏi thông tin kế toán ngày càng hoàn thiện và phù hợp với thông lệ chung. Chính vì vậy, gần đây nhất, BTC đã ban hành quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 với nội dung "Ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế" cũng không nằm ngoài mục đích trên. Ngoài những qui định, hướng dẫn chung về phương pháp, nguyên tắc kế toán, quyết định 15 đã dành phần lớn nội dung để hướng dẫn việc cung cấp thông tin kế toán trên BCTC. Theo quyết định 15, trên báo cáo KQHĐKD trình bày những nội dung chính yếu sau:

1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
2. Các khoản giảm trừ doanh thu
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ
4. Giá vốn hàng bán
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ
6. Doanh thu hoạt động tài chính
7. Chi phí hoạt động tài chính (có bao gồm chi phí lãi vay)
8. Chi phí bán hàng
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh
11. Thu nhập khác
12. Chi phí khác
13. Lợi nhuận khác

14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế
15. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành
16. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu

Có thể thấy đây là một trong những cải tiến đáng kể, đặc biệt những nội dung mới cũng đã được đề cập ở trên như: chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, hoãn lại, lãi cơ bản trên cổ phiếu theo tinh thần những CMKT của VN vừa được ban hành. Tuy nhiên, nhìn tổng thể trên báo cáo KQHĐKD, ta thấy báo cáo này cũng mới chỉ trình bày 2 hoạt động cơ bản (hoạt động kinh doanh và các khoản khác) và các nội dung này vẫn chưa đầy đủ, phù hợp với các CMKT VN đã được ban hành, cũng như chưa phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế và các quốc gia trên thế giới.

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 1 - "Trình bày báo cáo tài chính" đoạn 79 và đoạn 81 qui định những nội dung trình bày trên báo cáo KQHĐKD bao gồm:

- Thu nhập từ các hoạt động liên tục (Results from continuing operations)
- Kết quả từ các hoạt động gián đoạn (Result from discontinued operations)
- Các khoản bất thường (Extraordinary items)
- Các sai sót và thay đổi cơ bản trong các chính sách kế toán (The corrections of errors and the effects of changes in accounting policies)

Như vậy, theo kế toán quốc tế, ngoài các hoạt động kinh doanh thông thường và các khoản bất thường như trên báo cáo KQHĐKD hiện hành của VN thì việc trình bày những thông tin về các hoạt động gián đoạn và các sai sót hay việc thay đổi cơ bản trong các chính sách kế toán cho thấy sự cần thiết và quan trọng phải trình bày trong báo cáo KQHĐKD. Theo quan điểm của CMKT quốc tế thì:

Hoạt động gián đoạn xảy ra từ việc bán hoặc ngưng một bộ phận kinh doanh chủ yếu và tách biệt của doanh nghiệp trong đó lãi hoặc lỗ từ các hoạt động có thể được phân biệt theo tính chất vật lý, tính chất hoạt động kinh doanh. Các hoạt động gián đoạn bao gồm: việc thanh lý các khoản mục đầu tư hoặc các tài sản khác có thể đủ trọng yếu để đòi hỏi việc trình bày các khoản mục thu nhập và chi phí liên quan (CMKT quốc tế IAS 35 - "Hoạt động gián đoạn"). Bên cạnh đó, chuẩn

mức báo cáo tài chính quốc tế số 5 (IFRS 5) đoạn 41 cũng đã đưa ra qui định về việc công bố thông tin đối với các hoạt động gián đoạn. Nội dung IFRS 5 cũng tương tự IAS 35 đều yêu cầu trình bày thông tin về nội dung này. Như vậy, việc trình bày thông tin hoạt động gián đoạn trên báo cáo KQHĐKD là điều cần thiết để đáp ứng thông tin hữu ích cho người sử dụng

Các ước tính kế toán, sai sót cơ bản và thay đổi trong các chính sách kế toán. Đối với ước tính kế toán phát sinh khi có những yếu tố không xác định được một cách chính xác mà chỉ có thể ước tính thì ước tính kế toán thường áp dụng đối với các khoản mục như: ước tính nợ phải thu khó đòi, ước tính thời gian sử dụng hữu ích... Khi có sự thay đổi ước tính kế toán, ta cần xác định ảnh hưởng của sự thay đổi đó đối với BCTC như lãi, lỗ thuần của kỳ có sự thay đổi. Đối với các sai sót cơ bản có thể phát sinh do việc tính toán, hiểu hoặc diễn giải sai các sự kiện vô ý hay cố ý gian lận. Hoặc khi thay đổi trong chính sách kế toán (là việc thay đổi các nguyên tắc, cơ sở và các phương pháp kế toán cụ thể mà doanh nghiệp đã áp dụng trong việc lập và trình bày BCTC) như thay đổi phương pháp tính giá trị hàng tồn kho, thay đổi phương pháp hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái, thay đổi phương pháp kế toán chi phí đi vay...

Đối với Mỹ, theo nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP), trên báo cáo KQHĐKD cần phải trình bày những nội dung sau:

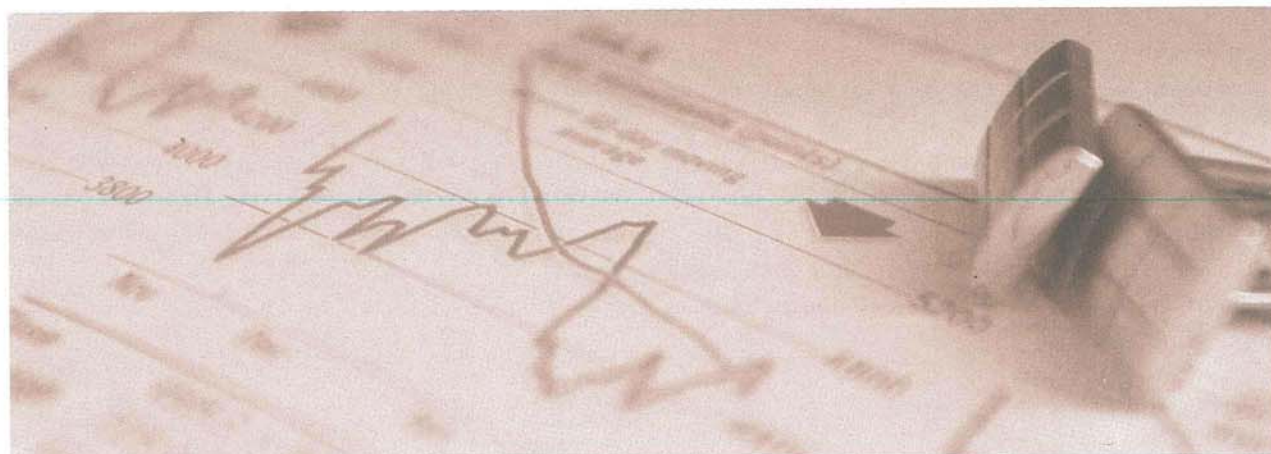
- Thu nhập từ các hoạt động liên tục (Income from continuing operations)
- Kết quả từ các hoạt động bị gián đoạn (Result from discontinued operations)
- Các khoản bất thường (Extraordinary items)
- Ảnh hưởng tích lũy của việc thay đổi các nguyên tắc kế toán (Cumulative effect of a change

in accounting principles)

Như vậy, có thể thấy hệ thống kế toán Mỹ cũng yêu cầu báo cáo KQHĐKD nên trình bày và phản ánh tất cả các diễn biến ảnh hưởng và chi phối đến kết quả hoạt động trong kỳ kế toán của đơn vị (không chỉ các hoạt động liên tục, các khoản bất thường mà cả các hoạt động gián đoạn hay việc thay đổi nguyên tắc, phương pháp kế toán). Đây là một trong những nội dung mang ý nghĩa thiết thực khi trình bày thông tin kế toán.

Tại VN, liên quan đến các thông tin cần trình bày trên BCTC, BTC đã ban hành một loạt các CMKT như: VAS 21 - Trình bày báo cáo tài chính được ban hành theo quyết định 234/2003 QĐ-BTC ngày 30/12/2003; VAS 28 - Báo cáo bộ phận và VAS 29 - Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót ban hành theo quyết định 12/2005 QĐ-BTC ngày 15/02/2005. Nhưng các thông tin cần trình bày trên báo cáo KQHĐKD theo QĐ 15 thì chưa đề cập đến một số nội dung nêu trên. Thậm chí, trong bản thuyết minh trên BCTC theo quyết định 15 cũng không đề cập đến những thông tin liên quan với các hoạt động gián đoạn hay việc thay đổi chính sách kế toán, ước tính và các sai sót. Song song đó, theo Luật chứng khoán số 70/2006/QH11 ngày 29/06/2006 (Thông tư 38/2007/TT-BTC ngày 18/04/2007 hướng dẫn việc công bố thông tin trên thị trường chứng khoán) tại khoản 2, 3 Điều 101 qui định phải công bố những thông tin như “quyết định việc tạm ngừng (gián đoạn) hoặc rút bớt một số loại hình kinh doanh; quyết định thay đổi phương pháp kế toán áp dụng”.

Như vậy có thể thấy, thiếu vắng các thông tin nêu trên sẽ làm thông tin kế toán không được đầy đủ, toàn diện, không thống nhất và nhất quán với các CMKT VN đã ban hành, cũng như không tương thích, phù hợp với thông lệ các quốc gia trên thế giới.



Chính vì vậy, để nâng cao chất lượng thông tin kế toán, và để phù hợp với thông lệ chung các quốc gia trên thế giới, tác giả xin đề xuất những ý kiến sau:

1. BTC cần sớm soạn thảo và ban hành CMKT hoạt động gián đoạn để đáp ứng nhu cầu thực tiễn nhằm đồng bộ, thống nhất với các chuẩn mực có liên quan đã được ban hành như VAS 21 - Trình bày báo cáo tài chính và VAS 28 - Báo cáo bộ phận

2. Trên cơ sở đề xuất 1, báo cáo KQHĐKD cần bổ sung khoản mục hoạt động gián đoạn trong trường hợp doanh nghiệp bán hoặc ngưng một bộ phận kinh doanh chủ yếu và tách biệt các hoạt động kinh doanh khác. Theo đó, các hoạt động gián đoạn bao gồm: việc thanh lý các khoản mục đầu tư hoặc các tài sản khác có thể đủ quan trọng để đòi hỏi việc trình bày các khoản mục thu nhập và chi phí liên quan. Đối với mỗi hoạt động gián đoạn, ta cần trình bày các nội dung sau:

- Bản chất của hoạt động gián đoạn.
- Phân loại lĩnh vực kinh doanh, khu vực địa lý, đồng thời đảm bảo hoạt động đó được báo cáo phù hợp với chuẩn mực "Báo cáo bộ phận".
- Ngày có hiệu lực cho việc gián đoạn.
- Cách thức gián đoạn (bán hay bỏ đi).
- Lãi hoặc lỗ trong việc gián đoạn hoạt động và chính sách kế toán sử dụng để xác định khoản lãi hoặc lỗ đó.
- Thu nhập và lãi hay lỗ từ hoạt động thông thường của bộ phận cùng với các khoản tương ứng của mỗi kỳ trước được trình bày.

3. Tương tự như vậy, báo cáo KQHĐKD cần bổ sung khoản mục thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót trên báo cáo KQHĐKD (theo những nội dung qui định và hướng dẫn trong VAS 29). Khi phát sinh thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót, ta cần trình bày những nội dung sau:

- Bản chất của sự thay đổi.
- Khoản sửa đổi cho kỳ hiện tại và cho các kỳ trước được trình bày trong BCTC.
- Khoản sửa đổi liên quan đến các kỳ trước, các kỳ mà được trình bày trong các BCTC như các thông tin so sánh.
- Các số liệu so sánh tỷ suất được điều chỉnh lại hoặc việc điều chỉnh lại các số liệu so sánh là không thực tế.

4. Nội dung và kết cấu của báo cáo KQHĐKD hiện hành cần có sự hiệu đính, bằng việc bổ sung nội dung hoạt động gián đoạn

Chỉ tiêu:

- Thu nhập từ các hoạt động gián đoạn
- Lỗ từ các hoạt động gián đoạn
- Lợi nhuận từ các hoạt động gián đoạn

Ngoài ra, các khoản mục tổng lợi nhuận kế toán trước thuế cần bổ sung, gồm có: các thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

Chỉ tiêu:

Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế

- Trong đó: + Các sai sót kế toán
- + Các thay đổi ước tính kế toán
- + Thay đổi chính sách kế toán

Tóm lại, trong xu hướng hội nhập và phát triển kinh tế với các nước trong khu vực và trên thế giới, đặc biệt khi VN trở thành thành viên của tổ chức thương mại thế giới (WTO) thì việc hòa hợp, thống nhất về khung pháp lý nói chung và các chế độ, chính sách kế toán nói riêng - một công cụ quản lý, kiểm soát hữu hiệu trong hoạt động kinh tế - là điều hết sức cần thiết và có ý nghĩa quan trọng trong giai đoạn hiện nay và trong tương lai. Điều này không những giúp VN thu hẹp được khoảng cách với các nước khác mà còn giúp VN có cơ hội tiến nhanh, tiến xa để bắt kịp với tốc độ phát triển của thời đại.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. International Accounting Standard - IAS 1 "Presentation of Financial Statement".
2. International Financial Reporting Standards - IFRS 5 "Non Current Asset Held For Sale and discontinued Operations".
3. Generally Accepted Accounting Principles - GAAP 2007.
4. Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006.
5. Các chuẩn mực kế toán VN VAS 21, VAS 28, VAS 29.
6. Luật chứng khoán số 70/2006/QH11 ngày 29/06/2006 và thông tư 38/2007/TT-BTC ngày 18/04/2007 hướng dẫn việc công bố thông tin trên thị trường chứng khoán.