

Mức độ ảnh hưởng của giá trị hợp lý đến sự hòa hợp về phương diện đo lường giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế

LÊ VŨ NGỌC THANH

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM – thanhlvn@ueh.edu.vn

HOÀNG TRỌNG HIỆP

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM – hoangtronghiep@ueh.edu.vn

Ngày nhận:

13/09/2016

Ngày nhận lại:

19/08/2017

Ngày duyệt đăng:

31/08/2017

Mã số:

0916-M41-V01

Nghiên cứu đo lường mức độ hòa hợp giữa các quy định của kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế về phương diện đo lường và xác định mức độ ảnh hưởng của giá trị hợp lý đến chỉ số hòa hợp giữa chuẩn mực kế toán quốc tế với các quy định về đo lường của kế toán Việt Nam (chuẩn mực kế toán và thông tư hướng dẫn) trước và sau khi điều chỉnh ảnh hưởng của giá trị hợp lý. Kết quả nghiên cứu cho thấy mức độ hòa hợp giữa chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam là 54%, giữa chuẩn mực kế toán quốc tế và thông tư là 57%; và giá trị hợp lý là nguyên nhân chính ảnh hưởng đến sự hòa hợp này, với mức độ ảnh hưởng lên đến 34%. Nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng về mức độ tương đồng, cũng như làm rõ nguyên nhân ảnh hưởng đến sự không tương đồng giữa các quy định về đo lường của kế toán của Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế; đồng thời, nghiên cứu cũng đóng góp thêm phương pháp để đo lường các nguyên nhân tác động đến mức độ hòa hợp này.

Từ khóa:

Hoà hợp kế toán; Hội tụ kế toán; Chuẩn mực kế toán; Giá trị hợp lý.

Keywords:

Accounting harmonization; Accounting convergence; Accounting standards; Fair value.

Abstract

This research measures the formal convergence degree in measurement perspective between Vietnam accounting regulations and International Financial Reporting Standards (IFRSs) and determines the impact of fair value (FV) on this degree. Particularly, this work quantifies the convergent degree between IFRSs and Vietnam accounting regulations including Vietnam Accounting Standards (VASs) and currently effective accounting regulatory documents (TTs). The results indicate that the convergence degree between IFRSs and VASs is 54% and that between IFRSs and TTs is

57%, meaning that IFRSs and VASs has 54% similarity and IFRSs and TTs has 57% similarity. FV with its level of impact of 34% is the major determinant of this convergence. On theoretical perspectives, this research accumulates evidence of formal convergence degree in measurement perspective between Vietnam accounting regulations and IFRSs and contributes a new method to measure the impact factors against convergence degree in the convergence research theme.

1. Giới thiệu

Xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế đang diễn ra mạnh mẽ và tác động đến nhiều quốc gia, trong đó có Việt Nam. Để gia tăng khả năng huy động vốn toàn cầu thì các quy định về kế toán của Việt Nam cần tương đồng với các quốc gia trên thế giới nhằm làm giảm sự khác biệt trong báo cáo tài chính (BCTC) giữa các quốc gia. Các quy định về đo lường các đối tượng kế toán là một trong các nhân tố dẫn đến sự khác biệt trên BCTC. Có nhiều loại giá và phương pháp đo lường được sử dụng để định giá các đối tượng kế toán nên dẫn đến sự khác biệt giữa các quy định về đo lường các đối tượng kế toán giữa Việt Nam và quốc tế. Sự khác biệt này đã được nhiều tác giả đề cập đến như: Pham (2012) đã làm rõ mức độ hòa hợp giữa chuẩn mực kế toán quốc tế (International Financial Reporting Standard - IFRS) và chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) là 76%; Nguyen và Goong (2014) cho rằng mức độ hòa hợp này là 69,53%; Trần Hồng Vân (2014) đã rút ra kết luận mức độ hòa hợp về mặt đo lường đối với các chuẩn mực liên quan đến BCTC hợp nhất là 46,67%. Mặc dù, các nghiên cứu đã xác định được mức độ hòa hợp của IFRS và VAS, tuy nhiên, vẫn tồn tại một số nhược điểm về dữ liệu, cách thức thu thập và xử lý dữ liệu (như: Chỉ sử dụng VAS để so sánh với IFRS mà không sử dụng các thông tư để so sánh, không làm rõ thứ bậc¹ trong các biến quan sát dẫn đến kết quả đo lường có thể bị trùng lặp...). Vì vậy, nghiên cứu này được thực hiện nhằm xác định chỉ số hòa hợp giữa quy định về đo lường của IFRS và VAS, giữa IFRS và thông tư để làm rõ mức độ tương đồng giữa hai bộ quy định trên cơ sở khắc phục nhược điểm của các nghiên cứu trước đây.

Các nghiên cứu trước đây trên thế giới đã xác định mức độ hòa hợp các chuẩn

¹ Thứ bậc là khái niệm phân cấp các khái niệm

mức kế toán giữa các quốc gia hoặc từng quốc gia với IFRS, ví dụ như nghiên cứu của Fontes và cộng sự (2005) nghiên cứu mức độ hòa hợp giữa IFRS và chuẩn mực kế toán của Bồ Đào Nha; Cairns và cộng sự (2011) nghiên cứu mức độ sử dụng giá trị hợp lý của các doanh nghiệp ở Anh và Úc; Strouhal và cộng sự (2011) nghiên cứu mức độ hòa hợp giữa IFRS và chuẩn mực các quốc gia Bắc Âu... Tuy nhiên, các nghiên cứu này cũng chỉ dừng lại ở việc xác định mức độ hòa hợp mà chưa giải thích được nguyên nhân của sự khác biệt giữa các đối tượng nghiên cứu. Hoặc các tác giả cũng đã đề cập đến nguyên nhân của sự khác biệt giữa các đối tượng nghiên cứu nhưng chưa định lượng được mức độ tác động là bao nhiêu, ví dụ: Cairns và cộng sự (2011) cho rằng mức độ khác biệt là do ảnh hưởng của việc không áp dụng giá trị hợp lý; Barlev và Haddad (2007) cho rằng giá trị hợp lý được xem là nguyên nhân cơ bản dẫn đến sự tương đồng thấp giữa quy định của các quốc gia và IFRS. Vì vậy, tác giả thực hiện nghiên cứu này để làm rõ nguyên nhân dẫn đến sự không tương đồng và định lượng mức độ tác động của giá trị hợp lý đến sự hòa hợp giữa VAS và IFRS.

Như vậy, mục tiêu chính của nghiên cứu hướng đến nhằm: (1) Xác định mức độ hòa hợp giữa quy định về đo lường của kế toán Việt Nam và IFRS để giúp xác định mức độ tương đồng, nhận diện khoản mục nào có sự tương đồng cao, khoản mục nào có sự tương đồng thấp, từ đó giúp nhận diện các vấn đề cần thiết phải điều chỉnh trong quá trình ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam; và (2) Xác định mức độ ảnh hưởng của giá trị hợp lý đến sự hòa hợp này để làm rõ nguyên nhân của sự khác biệt và làm rõ vai trò của giá trị hợp lý trong tiến trình hòa hợp quốc tế về kế toán.

2. Cơ sở lý thuyết và khung phân tích

2.1. Khái niệm về đo lường, các loại giá và phương pháp được sử dụng để đo lường các đối tượng kế toán.

Có rất nhiều khái niệm về đo lường, tiêu biểu có thể kể đến khái niệm của Campbell (1920): “Đo lường là quá trình đánh giá bằng số lượng để thể hiện chất lượng của một đối tượng” (Chambers, 1965). Điều này có nghĩa là để so sánh chất lượng của hai đối tượng có thể dựa vào giá trị thể hiện bằng một số lượng cụ thể, đó cũng có thể là số lượng nguyên vật liệu tiêu hao, giá thành, giá bán... Dựa vào định nghĩa này, Larson (1969, trang 38) cho rằng “Đo lường là bất kì phương pháp đánh giá bằng số lượng để biểu hiện chất lượng của đối tượng”; báo cáo của ICAEW

(2006) đưa ra định nghĩa đo lường trong lĩnh vực kế toán “Đo lường là việc định giá bằng tiền tệ, và mục đích của đo lường là xác định giá trị của chúng”. Báo cáo này cũng cho rằng có nhiều cách để xác định giá trị, ví dụ: Tài sản có thể được xác định theo giá gốc (History Cost), theo giá thay thế (Replacement Cost), hay theo giá hiện tại (Current Value, Fair Value)... và không có một cơ sở đo lường nào là đúng đắn và duy nhất, mỗi cơ sở đo lường khác nhau cung cấp các thông tin khác nhau về giá trị của đối tượng được đánh giá. Kết quả của đo lường chịu ảnh hưởng bởi mục đích của đo lường, ví dụ: Nếu muốn biết số tiền đã bỏ ra để mua tài sản thì sử dụng giá gốc để đo lường, nếu muốn biết giá trị có thể bỏ ra để mua lại một tài sản y hệt ở thời điểm hiện tại thì sử dụng giá thay thế, nếu muốn biết giá trị có thể bán được ở thời điểm hiện tại thì sử dụng giá trị hợp lý. Như vậy, điểm chung của Larson (1969) và Báo cáo của ICAEW (2006) là đo lường thì dựa vào một phương pháp đánh giá hoặc một cơ sở đo lường nào đó, và quan điểm này được đưa vào định nghĩa về đo lường của Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (International Accounting Standards Board – IASB): “Đo lường là một quá trình định lượng bằng tiền tệ của các thông tin về tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí bằng một cơ sở đo lường được quy định” (Conceptual framework 2015. F4.49 (IASB, 2015a)).

Trong kế toán, các đối tượng cần được đo lường tại hai thời điểm: Đo lường khi ghi nhận ban đầu (Measurement at Recognition) và đo lường sau ghi nhận ban đầu (Measurement after Recognition). Theo định nghĩa của Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Canada² có thể hiểu đo lường ban đầu là đo lường được xác định tại ngày ghi nhận ban đầu, đo lường sau ghi nhận ban đầu là việc đánh giá lại giá trị đã ghi nhận ban đầu tại ngày lập BCTC. Và việc đánh giá các đối tượng kế toán tại các thời điểm khác nhau này được thực hiện theo các cơ sở đo lường được quy định cụ thể.

Có nhiều phương pháp đo lường được quy định để đo lường các đối tượng kế toán. Tác giả khảo sát khuôn mẫu lý thuyết (KMLT) của IASB năm 2010, KMLT dự thảo năm 2015 và các IFRS để xác định các loại giá hoặc phương pháp được sử dụng để đo lường các đối tượng kế toán. Theo đó, có 5 loại giá (giá gốc, giá hiện hành, giá trị thuần có thể thực hiện được, hiện giá và giá trị hợp lý) và 6 phương pháp (phương

² Trong tài liệu Discussion Paper - Measurement Bases for Financial Accounting – Measurement on Initial Recognition (IASB, 2015b).

pháp nguyên giá phân bổ, phương pháp đánh giá tổn thất, phương pháp định giá hàng tồn kho, phương pháp vốn chủ sở hữu, phương pháp hợp nhất, và phương pháp mua) được sử dụng để đo lường. Định nghĩa về các loại giá và phương pháp đo lường được tổng hợp trong Bảng 1.

Bảng 1

Các loại giá, phương pháp đo lường được sử dụng để đo lường các đối tượng kế toán

Loại giá	Phương pháp đo lường
Giá gốc	Tài sản được ghi nhận theo lượng tiền hoặc tương đương tiền được thanh toán hoặc giá trị hợp lý của các công cụ thanh toán khác được trao đổi để mua tài sản đó tại thời điểm mua (KMLT 2010.100). Phương pháp giá gốc không xem xét đến sự thay đổi của giá cả của tài sản và nợ phải trả. Tuy nhiên, phương pháp này xem xét đến tổn thất của tài sản và nợ phải trả (KMLT 2015. Đoạn 6.6).
Giá hiện hành	Tài sản được ghi nhận theo lượng tiền hoặc tương đương tiền có thể phải trả ở thời điểm hiện tại để mua tài sản tương tự (KMLT 2010.100).
Giá trị thuần có thể thực hiện	Tài sản được ghi nhận theo giá có thể bán của tài sản trong điều kiện kinh doanh bình thường (KMLT 2010.100).
Hiện giá	Tài sản được ghi nhận theo giá trị chiết khấu về hiện tại của dòng tiền vào thuần trong tương lai mà tài sản đó được kỳ vọng sẽ mang lại trong điều kiện kinh doanh bình thường (KMLT 2010.100).
Giá trị hợp lý	Giá trị hợp lý là giá mà nhận được khi bán tài sản hoặc giá mà phải trả để thanh toán một khoản nợ trong một giao dịch có trật tự giữa những người tham gia trên thị trường tại ngày định giá (IFRS 13.9).
Phương pháp nguyên giá phân bổ	Nguyên giá phân bổ của một tài sản tài chính hoặc một khoản nợ phải trả tài chính là giá trị tại thời điểm ban đầu của tài sản hoặc nợ phải trả đó trừ các khoản thanh toán nợ gốc, cộng hoặc trừ khoản phân bổ giá trị chênh lệch của giá trị ban đầu và giá trị đáo hạn, do áp dụng phương pháp lãi suất thực, và trừ cho các khoản tổn thất (IAS 39.9).
Phương pháp khấu hao	Khấu hao là sự phân bổ hệ thống của các trị các tài sản trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của nó (IAS 36.6). Có nhiều phương pháp khấu hao được sử dụng, bao gồm: Phương pháp đường thẳng, số dư giảm dần và theo số lượng sản xuất (IAS 16.62).

Phương pháp đánh giá tổn thất	Tổn thất tài sản là phần vượt của giá trị còn lại của một tài sản so với giá trị có thể thu hồi của nó. Giá trị còn lại được tính bằng giá trị ghi nhận ban đầu trừ đi phân hao mòn và tổn thất lũy kế. Giá trị có thể thu hồi của tài sản là giá cao hơn giữa giá trị hợp lý trừ chi phí bán tài sản, và giá trị sử dụng của tài sản đó. Giá trị sử dụng của tài sản là hiện giá của các dòng tiền trong tương lai phát sinh từ việc sử dụng tài sản đó (IAS 36.6).
Phương pháp tính giá hàng tồn kho	Giá trị của hàng tồn kho được ghi nhận sử dụng 1 trong 3 phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO), bình quân gia quyền và thực tế đích danh (IAS 16.25).
Phương pháp vốn chủ sở hữu	Giá trị khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó điều chỉnh cho sự thay đổi cổ phần nhà đầu tư trong giá trị của tài sản thuần của bên nhận đầu tư. Thu nhập (từ hoạt động đầu tư) của bên đầu tư bao gồm phần của bên đầu tư trong thu nhập từ hoạt động kinh doanh, và thu nhập tổng hợp khác của bên nhận đầu tư (IAS 28.3).
Phương pháp hợp nhất	Là một quá trình bao gồm: (1) Cộng gộp các yếu tố tương tự trên BCTC của công ty mẹ và các công ty con. (2) Loại bỏ giá trị khoản đầu tư trên BCTC của công ty mẹ và phần vốn của sở hữu của công ty mẹ trên báo cáo của (các) công ty con. Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh. (3) Loại bỏ toàn bộ các giá trị tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập, chi phí và dòng tiền có liên quan đến những giao dịch nội bộ (IFRS 10. B86).
Phương pháp mua	Việc kế toán cho mỗi giao dịch hợp nhất định doanh phải áp dụng phương pháp mua. Phương pháp này yêu cầu bên mua phải ghi nhận các tài sản và nợ phải trả theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Ghi nhận lợi ích của bên không nắm quyền kiểm soát của bên bị mua trong vốn chủ sở hữu. Ghi nhận lợi thế thương mại hoặc thu nhập do mua rẻ (IFRS 4.4, 5).

Như vậy, có nhiều loại giá và các phương pháp đo lường được sử dụng để định giá các đối tượng kế toán. Trong đó, giá trị hợp lý là một cơ sở đo lường mới được Ủy ban IFRS yêu cầu áp dụng để đo lường các đối tượng kế toán từ năm 1973 và đến năm 2011 mới chính thức được chuẩn hóa bằng một chuẩn mực cụ thể – IFRS 13 – Đo lường giá trị hợp lý. Giá trị hợp lý mở ra một phương pháp đo lường mới,

cho phép đánh giá lại tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp vào ngày lập BCTC thay cho việc báo cáo theo giá quá khứ - giá gốc. IFRS yêu cầu áp dụng giá trị hợp lý để đo lường ban đầu, và đo lường sau ban đầu (Cairns, 2006). Trong khi đó, Việt Nam là một trong nhiều quốc gia có phạm vi áp dụng giá trị hợp lý còn hẹp, chỉ áp dụng cho đo lường ban đầu, chưa áp dụng cho đo lường sau ban đầu (Lê Vũ Ngọc Thanh, 2009).

2.2. *Mức độ hòa hợp và các phương pháp đo lường mức độ hòa hợp*

Hòa hợp là sự tương đồng giữa hai hay nhiều đối tượng (van de Tass, 1988). Mức độ hòa hợp là xác suất áp dụng phương pháp kế toán giống nhau đối với một khoản mục giống nhau giữa các đối tượng so sánh (Archer & cộng sự, 1995).

Có hai dòng nghiên cứu về mức độ hòa hợp là hòa hợp hình thức (Formal Harmonization hoặc de Jure Harmonization) và hòa hợp thực tế (Material Harmonization hoặc de Facto Harmonization). Đo lường mức độ hòa hợp hình thức chính là xác định mức độ tương đồng giữa các quy định của quốc gia này với quốc gia khác hoặc với IFRS. Đo lường mức độ hòa hợp thực tế là đo lường sự tương đồng trong thực hành kế toán giữa các quốc gia.

Dòng nghiên cứu về đo lường mức độ hòa hợp được hình thành từ những năm 1980. Những nghiên cứu đầu tiên tiêu biểu có thể kể đến: Nair và Frank (1981), van de Tass (1988), Garrod và Sieringhaus (1995); Rahman và cộng sự (1996). Trong các nghiên cứu trước đây trên thế giới, ngoài việc xác định mức độ tương đồng của các đối tượng được so sánh thì các nghiên cứu còn chủ yếu phát triển các phương pháp đo lường mức độ hòa hợp. Theo đó, nhiều phương pháp khác nhau được sử dụng để xác định mức độ tương đồng hoặc mức độ khác biệt giữa các quy định như là phương pháp khoảng cách, hệ số tương quan Jaccard, hệ số hồi quy Spearman.

Phương pháp khoảng cách giả định rằng hai đối tượng càng giống nhau khi chúng càng gần nhau. Nếu xem hai quốc gia là hai đối tượng cần phải đo lường sự hòa hợp, thì khoảng cách giữa hai quốc gia (về một vấn đề nào đó) càng ngắn sự hòa hợp càng cao. Trong 8 phương pháp đo lường khoảng cách phổ biến (Sarker & Islam, 1999) thì khoảng cách Euclidian được sử dụng nhiều nhất trong việc đo lường mức độ hòa hợp hình thức trong kế toán. Người đầu tiên sử dụng phương pháp này trong nghiên cứu về hòa hợp là Garrido và cộng sự (2002).

Khoảng cách Euclide lấy cơ sở toán học là khoảng cách giữa hai điểm trong một không gian đa chiều. Một cách diễn giải khác, khoảng cách này là độ dài của một vector có điểm đầu và điểm cuối là hai đối tượng cần được nghiên cứu, ví dụ luật kế toán giữa hai quốc gia. Ưu điểm của phương pháp này là dễ tính, dễ hình dung vì sử dụng khái niệm hình học căn bản. Tuy nhiên, phương pháp đo lường này cũng chứa nhiều hạn chế. Thứ nhất, do khoảng cách Euclide là một giá trị tuyệt đối, nó đã bỏ qua các yếu tố định tính khi đánh giá sự hòa hợp (Fontes & cộng sự, 2005) nên khoảng cách Euclide không đánh giá được mức độ ảnh hưởng từng phần của các đối tượng được xem xét đến. Ví dụ, một phương pháp kế toán bắt buộc được áp dụng, sẽ phải khác với một phương pháp kế toán chỉ được gợi ý áp dụng. Thứ hai, giá trị tuyệt đối này chỉ có ý nghĩa khi đem so sánh với một giá trị tuyệt đối khác, mà không thể được đánh giá từ chính bản thân nó. Ví dụ, một kết quả khoảng cách không thể chỉ ra được điểm khác và giống nhau của hai quy định kế toán của hai quốc gia.

Công cụ đo lường thứ hai được sử dụng là các hệ số tương quan đo lường mức độ tương đồng hoặc khác biệt. Có 11 hệ số đo lường mức độ tương đồng (Sarker & Islam, 1999). Trong đó, hệ số tương quan Jaccard được sử dụng nhiều nhất trong dòng nghiên cứu về mức độ hòa hợp.

Hệ số tương quan Jacard được đưa ra bởi Machine (1972) và lần đầu tiên được áp dụng trong dòng nghiên cứu mức độ hòa hợp là Fontes và cộng sự (2005). Hệ số Jaccard là hệ số xác định mức độ tương đồng hoặc mức độ khác biệt với công thức tính như sau:

$$S_{ij} = \frac{a}{a + b + c} \quad D_{ij} = \frac{b + c}{a + b + c}$$

Trong đó:

$S_{ij}; D_{ij}$: Lần lượt là mức độ giống và khác nhau giữa hai nhóm chuẩn mực kế toán i và j .

a : Số các phương pháp kế toán giống nhau.

b : Số các phương pháp kế toán tồn tại trong i nhưng không tồn tại trong j .

c : Số các phương pháp kế toán tồn tại trong j nhưng không tồn tại trong i .

Bản chất của phương pháp Jacard là sự quan sát nhị phân, xác định sự giống nhau và khác nhau của từng cặp quan sát và sau đó tính tỉ lệ tổng số cặp giống nhau hoặc

tổng số cặp khác nhau trên tổng số các cặp quan sát.

Hệ số Jaccard được Fontes và cộng sự (2005) sử dụng có đề cập đến yếu tố định tính của thông tin. Cụ thể, các phương pháp kế toán sẽ được phân loại thành ‘bắt buộc’, ‘gợi ý’, ‘cho phép’ và ‘cấm’, và được gán giảm bởi trọng số tương ứng là 1, 0,75, 0,5, 0. Tuy nhiên, việc định nghĩa như thế nào là ‘bắt buộc’, ‘gợi ý’, ‘cho phép’, và ‘cấm’ là chưa rõ ràng (Pham, 2012). Do đó, trong các nghiên cứu sau này thường sử dụng hệ số Jaccard không tính đến các trọng số.

Bên cạnh hệ số Jaccard, Fontes và cộng sự (2005) đưa ra hệ số hồi quy Spearman như là một công cụ hỗ trợ, giúp đánh giá ý nghĩa về mặt thống kê của chỉ số Jaccard. Hệ số Spearman được tính như sau:

$$r_s = \frac{\sum_{i=1}^n R(NC_i)R(IC_i) - n((n+1)/2)^2}{\sqrt{\sum_{i=1}^n R(NC_i)^2 - n((n+1)/2)^2} \sqrt{\sum_{i=1}^n R(IC_i)^2 - n((n+1)/2)^2}}$$

Trong đó:

n : Tổng số các phương pháp kế toán được áp dụng;

$R(NC_i)$: Thứ tự của phương pháp kế toán i được áp dụng ở chuẩn mực quốc gia;

$R(IC_i)$: Thứ tự của phương pháp kế toán i được áp dụng trong IFRS.

Thứ tự trên được quy định như sau: Bắt buộc: 1; Gợi ý: 2; Cho phép: 3; Cấm: 4; Không có quy định: 5. Giá trị r_s nằm trong khoảng $(-1; +1)$. Nếu r_s càng gần +1 thì có thể kết luận hai nhóm chuẩn mực càng tương quan với nhau.

Bên cạnh xu hướng tìm ra phương pháp đo lường mức độ hoà hợp hợp lý nhất, các nghiên cứu còn tập trung vào việc tìm ra phương pháp phân tích kết quả nghiên cứu hữu ích hơn. Qu và Zhang (2010) đã sử dụng hệ số Jaccard để đo lường sự tương quan giữa hệ thống chuẩn mực kế toán Trung Quốc và IFRS. Sau đó, tác giả này đề xuất phương pháp phân tích cụm mờ thông qua việc gom nhóm các quan sát theo mức độ giống nhau, tức là những nội dung nào có kết quả S_{ij} tương đương với nhau sẽ được gom thành một nhóm. Theo đánh giá của tác giả, kết quả phân tích thông qua phương pháp gom nhóm này chỉ mang tính chất cơ học. Ví dụ, có các kết quả về sự tương quan cho 5 đối tượng được nghiên cứu là $S_1 = (0,9; 0,6; 0,59; 0,58; 0,1)$, theo cách xếp hạng của Qu và Zhang, $S_2 (0,6)$ sẽ được ưu tiên gom nhóm với $S_1 (0,9)$, hơn là gom nhóm với các đối tượng khác có mức tương đồng gần giống nhau như $S_3 (0,59)$, $S_4 (0,58)$. Rõ ràng, việc gom nhóm này có thể làm cho việc phân tích kết quả

thiếu chính xác. Ngoài ra, việc gom nhóm của Qu và Zhang (2010) chỉ nêu ra được sự khác biệt nằm ở những chuẩn mực nào, mà không chỉ ra được lí do vì sao có sự khác biệt này, từ đó không thể đề xuất các biện pháp để rút ngắn sự khác biệt.

Như vậy, có nhiều phương pháp khác nhau để đo lường mức độ hòa hợp, tuy nhiên, mỗi phương pháp đều có những ưu và nhược điểm riêng. Thời gian gần đây, phương pháp Jaccard thường được sử dụng như trong các nghiên cứu: Rodrigues và cộng sự (2005), Qu và Zhang (2010), Strouhal và cộng sự (2011), Pham (2012) vì những ưu điểm của nó là đơn giản, dễ tính, xác định được mức độ ảnh hưởng từng phần của các đối tượng được xem xét đến và kết quả chỉ ra được điểm giống và khác nhau giữa hai đối tượng được so sánh.

3. Phương pháp và dữ liệu nghiên cứu

3.1. Câu hỏi và giả thuyết nghiên cứu

Như đã phân tích ở trên, có nhiều loại giá, nhiều phương pháp đo lường được áp dụng để đo lường các đối tượng kế toán và giá trị hợp lí là cơ sở đo lường mới được quy định trong IFRS trong thời gian gần đây. Về bản chất, đo lường theo giá trị hợp lí là việc đánh giá lại tài sản (nợ phải trả) của doanh nghiệp theo giá có thể bán được (có thể phải trả để thanh toán khoản nợ) tại ngày lập BCTC (Cairns, 2006). Các nghiên cứu đã chứng minh giá trị hợp lí giúp cung cấp thông tin thích hợp và đáng tin cậy cho nhà đầu tư như: Barth và Clinch (1998), Song và cộng sự (2010), Koonce và cộng sự (2011); giúp làm hạn chế các hành vi chi phối thu nhập của nhà quản lí như: Danbolt và Rees (2008), Barth và Taylor (2010). Chính vì vậy mà giá trị hợp lí được IASB yêu cầu áp dụng và được 132 quốc gia trên thế giới ủng hộ áp dụng theo khảo sát của IASB năm 2015 (Pacter, 2015). Việt Nam là một trong số ít các quốc gia chưa áp dụng giá trị hợp lí (Pacter, 2015). Tại Việt Nam, hội nhập kinh tế thế giới là một chủ trương của Nhà nước thể hiện qua việc gia nhập ASEAN vào tháng 7/1995, là thành viên của WTO năm 2007 và Nghị quyết số 22 về Hội nhập quốc tế ban hành ngày 10/4/2013. Để việc hội nhập kinh tế được thành công thì việc hội nhập kế toán cũng là một vấn đề quan trọng. Việt Nam đã xây dựng các VAS trên nền tảng IFRS, tuy nhiên, vẫn còn tồn tại nhiều khác biệt về phương diện đo lường, cụ thể là Việt Nam đã không sử dụng giá trị hợp lí để đánh giá lại các đối tượng kế toán, (như đã phân tích bên trên). Sự khác biệt này làm cho BCTC của Việt Nam sẽ

không so sánh được với BCTC của các quốc gia khác, và điều này sẽ dẫn đến các rào cản trong quá trình hội nhập kinh tế thế giới. Vậy thì các quy định về đo lường của Việt Nam tương đồng với quy định của IFRS ở mức độ nào? Giá trị hợp lý có phải là nguyên nhân chính dẫn đến sự không tương đồng hay không? Nghiên cứu này sẽ làm sáng tỏ các vấn đề này thông qua giải quyết hai câu hỏi nghiên cứu cụ thể sau:

(1) Mức độ hòa hợp giữa các quy định về đo lường của kế toán Việt Nam và IFRS là bao nhiêu?; và

(2) Mức độ tác động của giá trị hợp lý đến chỉ số hòa hợp tổng thể giữa quy định của kế toán Việt Nam và IFRS là bao nhiêu?

Theo lý thuyết về sự ảnh hưởng của văn hóa đến hệ thống kế toán (Theory of Cultural Influence on the Accounting Systems) của Gray (1988) cho thấy văn hóa có ảnh hưởng đến sự khác biệt trong các quy định kế toán của các quốc gia. Cerne (2009) cho rằng quy định kế toán của các quốc gia thì bị ảnh hưởng bởi các nhân tố như: Thị trường vốn, hệ thống luật pháp, hệ thống chính trị, sự phát triển kinh tế, chất lượng của giáo dục kế toán, mức độ lạm phát, văn hóa. Pham (2012) đã nhận diện nhiều điểm khác biệt của Việt Nam với các quốc gia khác trên thế giới, ví dụ: Việt Nam là quốc gia theo trường phái điển luật (Code - Law), các quy định của kế toán thường gắn liền với quy định của thuế, Việt Nam là quốc gia đang phát triển, nguồn nhân lực kế toán còn hạn chế... Từ đó có thể nhận thấy các quy định của kế toán Việt Nam về mặt đo lường có thể có nhiều khác biệt với IFRS.

Bên cạnh đó, đo lường theo giá trị hợp lý là một cơ sở đo lường mới, việc áp dụng giá trị hợp lý ở các quốc gia vẫn còn là một vấn đề gây nhiều tranh luận, nên có quốc gia đã áp dụng, có quốc gia chưa áp dụng. Điều này có thể được giải thích thông qua lý thuyết lập quy (Regulation Theory). Deegan (2009, trang 59) khi bàn về lý thuyết lập quy liên quan đến kế toán, ông cho rằng “quy định kế toán được ban hành bởi một tổ chức độc lập, được giao quyền để chi phối cách lập BCTC, và cơ quan có thẩm quyền này sẽ hạn chế các chính sách kế toán nếu nó không sẵn sàng để áp dụng cho các tổ chức, doanh nghiệp”. Có hai lý thuyết chi phối các quy định của quá trình lập quy là lý thuyết lợi ích chung (Public Interest Theories of Regulation) và lý thuyết lợi ích tư (Private Interest Theories of Regulation) (Tower, 1993). Theo lý thuyết lợi ích chung, các quy định được ban hành hướng đến lợi ích công chúng. Lý thuyết lợi

ích chung giả định rằng nhà lập quy có đầy đủ thông tin về nhu cầu của các đối tượng trong xã hội, và nhà lập quy có đạo đức để hướng đến việc ban hành các quy định vì lợi ích công chúng (Hertog, 2010). Trong khi đó, theo lý thuyết lợi ích từ các quy định được ban hành hướng đến nhóm lợi ích, bởi vì cơ quan ban hành chính sách bị chi phối bởi nhóm lợi ích nên ban hành các quy định phục vụ cho nhóm lợi ích này hoặc bởi vì cơ quan ban hành chính sách không thể có đầy đủ thông tin về nhu cầu của toàn bộ các công ty, toàn bộ công chúng mà chỉ có một phần thông tin, vì vậy, các quy định được ban hành theo dựa trên các thông tin có được, khi đó, nếu các thông tin này mà đại diện cho toàn bộ thông tin của xã hội thì quy định liên quan đến lợi ích tự trở thành các quy định liên quan đến lợi ích chung (Hertog, 2003).

Như vậy, theo lý thuyết lập quy, các quy định có thể không được ban hành vì nhà lập quy cho rằng không sẵn sàng để áp dụng hoặc do các nhà lập quy không có đầy đủ thông tin của các thành phần kinh tế trong xã hội mà chỉ dựa vào nhu cầu thông tin của một nhóm nào đó nên không ban hành quy định vì lợi ích nhóm. Tại Việt Nam, trong giai đoạn 2001–2005 (giai đoạn chủ yếu ban hành VAS), khu vực kinh tế công chiếm tỉ trọng cao và tương đối ổn định trong cơ cấu GDP (Đình Văn Ân, 2005). Theo phân tích của Bùi Trinh (2015), trong giai đoạn 2001–2005, khu vực kinh tế công chiếm tỉ trọng 56,6% trong cơ cấu vốn và đóng góp 30% trong cơ cấu GDP. Do vậy, “các chính sách của Việt Nam bị chi phối bởi nhóm lợi ích” (Nguyễn Hồng, 2017) và “quá trình ban hành chính sách của Việt Nam thiếu sự tham gia của tất cả các nhóm lợi ích trong xã hội” (Phùng Thị Phương Thảo, 2016). Thật vậy, ông Trịnh Đức Vinh, vụ phó Vụ chế độ kế toán và kiểm toán đã nhận định “việc xây dựng chính sách bị chi phối bởi doanh nghiệp nhà nước, lấy doanh nghiệp nhà nước làm trung tâm” (Ngọc Ánh, 2017) nên tác giả cho rằng giá trị hợp lý cho đo lường sau ban đầu có thể không được áp dụng tại Việt Nam. Hơn nữa, Việt Nam có nhiều đặc điểm riêng, khác với các quốc gia trên thế giới về môi trường kinh tế, hệ thống chính trị, hệ thống thuế, hệ thống tài chính và sự chuyên nghiệp của kế toán (Phạm, 2012) nên có thể dẫn đến sự khác biệt đáng kể trong phạm vi áp dụng giá trị hợp lý giữa các quy định của Việt Nam và IFRS. Do đó, các giả thuyết được đưa ra là:

H₁: Mức độ hòa hợp về mặt đo lường giữa quy định của kế toán Việt Nam và IFRS là thấp.

H₂: Giá trị hợp lý có ảnh hưởng quan trọng đến mức độ hòa hợp về mặt đo lường

giữa quy định của kế toán Việt Nam và IFRS.

3.2. Phương pháp nghiên cứu

Trước tiên, nghiên cứu này sẽ tính toán chỉ số hòa hợp giữa quy định về đo lường của kế toán Việt Nam và IFRS để trả lời câu hỏi nghiên cứu (1). Chỉ số hòa hợp này được xác định trên nhiều góc độ: Chỉ số hòa hợp giữa IFRS và VAS, chỉ số hòa hợp giữa IFRS và thông tư, chỉ số hòa hợp của đo lường ban đầu, chỉ số hòa hợp của đo lường sau ban đầu, chỉ số hòa hợp của từng biến quan sát.

Sau đó, nghiên cứu sẽ tính toán lại chỉ số hòa hợp có điều chỉnh ảnh hưởng của giá trị hợp lý, có nghĩa là chỉ số hòa hợp được tính toán lại với giả định rằng không có sự khác biệt về giá trị hợp lý. Chênh lệch giữa chỉ số hòa hợp ban đầu và chỉ số hòa hợp sau khi điều chỉnh ảnh hưởng chính là mức độ ảnh hưởng của giá trị hợp lý đến chỉ số hòa hợp giữa quy định về đo lường của kế toán Việt Nam và IFRS để trả lời câu hỏi nghiên cứu (2).

Trình tự thực hiện nghiên cứu được mô tả qua Hình 1



Hình 1. Trình tự thực hiện nghiên cứu

3.2.1. Xác định đối tượng nghiên cứu

Để đánh giá mức độ tương đồng trên nhiều góc độ, các đối tượng nghiên cứu bao gồm:

- Chỉ số hòa hợp tổng thể giữa IFRS và VAS;
- Chỉ số hòa hợp của đo lường ban đầu giữa IFRS và VAS;
- Chỉ số hòa hợp của đo lường sau ban đầu giữa IFRS và VAS;
- Chỉ số hòa hợp tổng thể giữa IFRS và thông tư;
- Chỉ số hòa hợp của đo lường ban đầu giữa IFRS và thông tư ;
- Chỉ số hòa hợp của đo lường sau ban đầu giữa IFRS và thông tư; và
- Chỉ số hòa hợp của từng biến quan sát.

Tất cả các chỉ số này được đo lường trên 2 mẫu phụ là BCTC và BCTC hợp nhất.

3.2.2. Xác định các biến nghiên cứu

Trong dòng nghiên cứu về đo lường hòa hợp có 2 cách xác định các biến nghiên cứu:

(1) Các biến nghiên cứu là các chuẩn mực kế toán: Lấy IFRS làm chuẩn và chuẩn mực kế toán quốc gia làm đối tượng so sánh như các nghiên cứu của: Fontes và cộng sự (2005), Pham (2012), Nguyen và Goong (2014). Cách làm này tạo ra sự thiên vị trong trường hợp số lượng VAS và IFRS là không bằng nhau. Hơn nữa, cùng một vấn đề nhưng có thể IASB chi phối ở chuẩn mực này trong khi chuẩn mực quốc gia lại bị chi phối ở chuẩn mực khác³, nên nếu biến nghiên cứu là chuẩn mực kế toán sẽ dẫn đến kết quả không chính xác.

(2) Biến nghiên cứu là các đối tượng kế toán (ví dụ: Hàng tồn kho, tài sản vô hình...) được đề cập trong: nghiên cứu của Rahman và cộng sự (1996), Garrido và cộng sự (2002), Strouhal và cộng sự (2011). Cách làm này tạo một bảng tiêu chí so sánh là các đối tượng kế toán, sau đó, các IFRS hoặc các quy định của các quốc gia được so sánh thông qua các tiêu chí này. Việc sử dụng các tiêu chí trung gian sẽ tránh được sự thiên vị và khắc phục được những nhược điểm của cách làm thứ nhất (Paul & cộng sự, 1999).

Nghiên cứu này tiếp cận cách thứ hai. Để xác định các tiêu chí quan sát, tác giả thực hiện phân tích các tiêu chí trong các nghiên cứu trước đây và nhận thấy các tiêu chí được sử dụng trong các nghiên cứu trước bị trùng lặp do tồn tại khoản mục được quan sát qua nhiều biến, dẫn đến trọng số đo lường không phù hợp, ví dụ nghiên cứu của Garrido và cộng sự (2002) cho thấy tài sản vô hình được quan sát trên 4 biến, các khoản mục khác được quan sát trên 1 biến làm cho các trọng số đo lường khác nhau dẫn đến kết quả không phù hợp. Vì vậy, nghiên cứu này xác định các biến nghiên cứu bằng cách dựa trên các biến quan sát cũ trong nghiên cứu của Rahman và cộng sự (1996), Garrido và cộng sự (2002), bổ sung thêm và loại bỏ các biến bị trùng lặp bằng cách chia các biến thành biến nghiên cứu được trình bày và biến nghiên cứu không trình bày. Biến nghiên cứu được trình bày là các biến mà sẽ được sử dụng để tổng hợp kết quả. Biến nghiên cứu không trình bày là các biến dùng để

³ Ví dụ: Giao dịch thanh toán bằng vốn cổ phần Việt Nam trình bày ở VAS số 04 - Tài sản cố định hữu hình, trong khi chuẩn mực kế toán quốc tế trình bày ở IFRS 2 - Giao dịch thanh toán bằng vốn cổ phần.

đánh giá sự giống nhau hay khác nhau của các biến nghiên cứu được trình bày⁴.

Sau khi xem xét các quy định có liên quan, bài viết xác định được 27 biến nghiên cứu được trình bày và 9 biến nghiên cứu không trình bày được đề cập ở Bảng 2 và Bảng 3.

Bảng 2

Biến nghiên cứu được trình bày

STT	Tên biến	Ghi chú
1	Hàng tồn kho	
2	Tài sản cố định hữu hình	
3	Tài sản vô hình	
4	Bất động sản đầu tư	
5	Tài sản thuê tài chính	Chỉ đo lường ban đầu
6	Tài sản nắm giữ để bán/dừng hoạt động	Chỉ đo lường sau ban đầu
7	Tài sản tài chính	
8	Tài sản quỹ phúc lợi nhân viên	
9	Tài sản thuế hoãn lại	
10	Nợ tài chính	
11	Nợ phải trả về thuế hoãn lại	
12	Nợ thuê tài chính	
13	Nợ phải trả phúc lợi nhân viên	Chỉ đo lường sau ban đầu
14	Nợ phải trả phát sinh trong giao dịch thanh toán bằng vốn cổ phần	
15	Dự phòng nợ phải trả, nợ tiềm tàng	
16	Doanh thu	Chỉ đo lường ban đầu

⁴ Ví dụ: Biến nghiên cứu được trình bày “Đầu tư vào công ty liên kết liên doanh” được đo lường sau ban đầu theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong quy định của IFRS và trong Thông tư 202. Vậy biến này được đánh giá là giống nhau hay khác nhau? Để biết được điều này, biến nghiên cứu không trình bày “Phương pháp vốn chủ sở hữu” được đo lường, nếu các biến nghiên cứu không trình bày được đánh giá giống nhau (hoặc khác nhau) thì các biến nghiên cứu được trình bày có nguồn gốc từ các biến không trình bày sẽ được đánh giá là giống nhau hoặc (khác nhau) tương ứng.

STT	Tên biến	Ghi chú
17	Chi phí đi vay	Chỉ đo lường ban đầu
18	Lợi thế thương mại	
19	Hợp đồng liên doanh	Chỉ đo lường sau ban đầu
20	Khoản đầu tư còn lại sau khi mất quyền kiểm soát hoặc ngừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu	Chỉ đo lường sau ban đầu
21	Khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC riêng	
22	Khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC riêng	
23	Khoản đầu tư vào công ty liên doanh trên BCTC riêng	
24	Khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC hợp nhất	
25	Khoản đầu tư vào công ty liên doanh trên BCTC hợp nhất	
26	Khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC hợp nhất	
27	Lợi ích bên không nắm quyền kiểm soát.	

Ghi chú: Trên mẫu phụ BCTC sẽ sử dụng tất cả các biến đo lường này trừ biến số 24, 25, 26, 27. Trên mẫu phụ BCTC hợp nhất thì sử dụng tất cả các biến đo lường này trừ biến số 21, 22, 23.

Bảng 3

Biến nghiên cứu không trình bày

STT	Tên biến	Liên quan đến biến nghiên cứu được trình bày số
1	Vốn hóa chi phí đi vay	Tất cả
2	Giao dịch bằng ngoại tệ	Tất cả
3	Chuyển đổi từ đồng tiền chức năng sang đồng tiền trình bày	Biến số 19, 20, 21, 22, 23, 24
4	Phương pháp vốn chủ sở hữu	Biến số 20, 21, 23, 18
5	Phương pháp mua	Biến số 21, 22, 23, 24, 18
6	Phương pháp hợp nhất	Biến số 18, 22, 24
7	Đánh giá tổn thất	Biến số 2, 3, 4, 7, 18
8	Sự kiện sau ngày kết thúc niên độ	Tất cả
9	Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót	Tất cả

3.2.3. Phương pháp thu thập dữ liệu nghiên cứu

Dữ liệu nghiên cứu được thu thập dựa vào các IFRS, VAS và các thông tư còn hiệu lực. Cụ thể bao gồm: 23 IFRS, 21 VAS (được trình bày trong Bảng 4), Thông tư 200/2014 và Thông tư 202/2014, Thông tư 210/2009.

Bảng 4

Danh sách các chuẩn mực được sử dụng

IFRS/IAS	Tên chuẩn mực	VAS
IFRS 3	Business Combinations - Hợp nhất kinh doanh	VAS 11
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations - Tài sản dài hạn nắm giữ để bán hoặc ngừng hoạt động	Không có chuẩn mực
IFRS 9	Financial Instruments - Công cụ tài chính	Không có chuẩn mực
IFRS 10	Consolidated Financial Statements - BCTC hợp nhất	VAS 25
IFRS 11	Joint Arrangements - Hợp đồng liên doanh	VAS 08 - Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh
IAS 2	Inventories - Hàng tồn kho	VAS 02
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors - Thay đổi chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	VAS 29
IAS 10	Events After the Reporting Period - Sự kiện sau ngày kết thúc kỳ báo cáo	VAS 23
IAS 11	Construction Contracts - Hợp đồng xây dựng	VAS 15
IAS 12	Income Taxes - Thuế thu nhập doanh nghiệp	VAS 17
IAS 16	Property, Plant and Equipment - Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị	VAS 03
IAS 17	Leases - Thuê tài sản	VAS 06
IAS 18	Revenue - Doanh thu	VAS 14
IAS 19	Employee Benefits - Phúc lợi nhân viên	Không có chuẩn mực

IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Ảnh hưởng của thay đổi tỉ giá hối đoái	VAS 10
IAS 23	Borrowing Costs - Chi phí đi vay	VAS 16
IAS 27	Separate Financial Statements - BCTC riêng	Không có chuẩn mực
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures Đầu tư vào công ty liên kết và liên doanh	VAS 07 - Các khoản đầu tư vào công ty liên kết
IAS 36	Impairment of Assets - Tồn thất tài sản	Không có chuẩn mực
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - Dự phòng, nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	VAS 18
IAS 38	Intangible Assets - Tài sản vô hình	VAS 04
IAS 40	Investment Property - Bất động sản đầu tư	VAS 05

Dữ liệu nghiên cứu được thu thập bằng phương pháp phân tích nội dung. Sau khi xác định được các biến nghiên cứu, tác giả dựa trên các chuẩn mực và các thông tư hướng dẫn để xác định các loại giá, các phương pháp đo lường được đề cập để đo lường các đối tượng kế toán, được chi tiết theo đo lường ban đầu và đo lường sau ban đầu. Dữ liệu được ghi nhận vào các cột tương ứng, mẫu bảng thu thập dữ liệu nghiên cứu được trình bày trong Bảng 5. Song song đó, tác giả sẽ xác định sự giống nhau và khác nhau giữa các cặp quan sát IFRS và VAS, IFRS và thông tư và điền vào các cột tương ứng. Nếu giống nhau sẽ được ghi là 1 và khác nhau sẽ được ghi là 0. Quá trình này đảm bảo theo một số nguyên tắc sau:

- Tôn trọng nội dung hơn hình thức. Khi có sự không tương đồng về từ ngữ sử dụng, tác giả phân tích nội dung của các phương pháp đo lường, nếu chúng cho kết quả giống nhau thì được đánh giá là giống nhau. Ví dụ: Thuật ngữ “giá gốc” và thuật ngữ “nguyên giá” được đánh giá là tương đồng.

- Các biến nghiên cứu được trình bày mà có liên quan đến các biến nghiên cứu không trình bày thì cần đánh giá các biến nghiên cứu không trình bày trước. Ví dụ: Khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC riêng mặc dù được đo lường theo phương pháp vốn chủ sở hữu theo yêu cầu của IAS 27 và thông tư 202, tuy nhiên lại được phân loại là khác nhau vì phương pháp vốn chủ sở hữu được đo lường khác nhau.

- Các chi tiết của biến nghiên cứu được trình bày nếu đã được đề cập ở biến được trình bày khác thì không cần đo lường chi tiết đó. Ví dụ: Tài sản thuê tài chính chỉ so sánh đo lường ban đầu mà không so sánh đo lường sau ban đầu, vì đo lường sau ban đầu đã được đề cập đến ở các chuẩn mực khác (Ví dụ: Tài sản cố định hữu hình, tài sản vô hình...). Vì vậy, việc đo lường sau ban đầu của biến tài sản thuê tài chính xem như tương đồng 100%.

Bảng 5

Mẫu bảng thu thập dữ liệu nghiên cứu

STT	Biến nghiên cứu	Chi tiết biến nghiên cứu	Đo lường theo quy định của IFRS	Đo lường theo quy định của VAS	Đo lường theo quy định của Thông tư	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư	Lí do khác nhau
1	Hàng tồn kho					0,9375	1	
			Đo lường ban đầu	Giá gốc [IAS 2. 18, 19]	Giá gốc [VAS 02.04]	Giá trị hàng mua [Thông tư 200. 23.8]	1	1
			Đo lường sau ban đầu:			0,875 [=(1+0,75)/2]	1 [=(1+1)/2]	
			Giá gốc			0,75 [=3/4]	1 [=4/4]	Do LIFO
			Phương pháp FIFO [IAS 2.25]	Giống IFRS [VAS 02.13]	Giống IFRS [Thông tư 200, Điều 23.10]	1	1	
			Phương pháp bình quân [IAS 2.25]	Giống IFRS [VAS 02.13]	Giống IFRS [Thông tư 200, Điều 23.10]	1	1	
			Phương pháp thực tế đích danh [IAS 2.25]	Giống IFRS [VAS 02.13]	Giống IFRS [Thông tư 200, Điều 23.10]	1	1	
			Không cho phép	Cho phép LIFO	Giống IFRS	0	1	

STT	Biến nghiên cứu	Chi tiết biến nghiên cứu	Đo lường theo quy định của IFRS	Đo lường theo quy định của VAS	Đo lường theo quy định của Thông tư	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư	Lí do khác nhau
			LIFO [IAS 2.25]	[VAS 02.13]	[thông tư 200, Điều 23.10]			
		Giá trị thuần có thể thực hiện	Giá bán ước tính trừ chi phí bán ước tính [IAS 2.6]	Giống IFRS [VAS 02.4]	Giống IFRS [thông tư 200, Điều 23.10]	1	1	

Ghi chú: Tác giả thực hiện mẫu cách thu thập dữ liệu nghiên cứu cho 1 biến làm ví dụ. Tham chiếu cách đo lường được đặt trong ngoặc vuông [].

3.2.4. Phương pháp đo lường dữ liệu nghiên cứu

3.2.4.1. Công thức đo lường

Như đã trình bày ở phần trên, có nhiều phương pháp đo lường chỉ số hòa hợp. Nghiên cứu này sử dụng hệ số Jaccard để đo lường vì tính đơn giản trong thực hiện và thường được các nghiên cứu tại Việt Nam sử dụng.

Một ví dụ tính toán theo hệ số Jaccard: Số lượng các phương pháp giống nhau (a) là 7, số lượng các phương pháp khác nhau (b+c) là 3 thì mức độ hòa hợp theo công thức Jaccard là $a/(b+c) = 7/10 = 70\%$.

Để thuận tiện cho việc tính toán số liệu, tác giả tiến hành tính điểm cho các phương pháp đo lường, bằng 1 nếu giống nhau và bằng 0 nếu khác nhau. Sau đó đo lường mức độ tương đồng bằng cách tính trung bình cộng. Cách làm này tương tự chỉ số Jaccard. Trờ lại ví dụ trên, có 10 quan sát, 7 quan sát giống nhau tương đương 7 điểm, 3 quan sát khác nhau tương đương 0 điểm. Điểm trung bình (chính là chỉ số Jaccard) là $(7+0)/10 = 70\%$. Ngoài ra, khi áp dụng công thức Jaccard, một số nghiên cứu còn nhân thêm trọng số (ví dụ: 0,5; 0,7; 1,5...) để nhấn mạnh tầm quan trọng của các biến quan sát (Rodrigue & cộng sự, 2005). Điều này là không có cơ sở khoa học và không phù hợp với mục tiêu của BCTC là được lập cho mục đích chung nên các khoản mục có tầm quan trọng ngang nhau. Vì vậy, công thức Jaccard mà nghiên cứu này sử dụng không tính đến trọng số.

3.2.4.2. Trình tự thực hiện đo lường

Các nghiên cứu trước đây không phân cấp⁵ trong dữ liệu nghiên cứu nên có thể dẫn đến kết quả đo lường không chính xác. Trong nghiên cứu này, tác giả phân cấp trong dữ liệu nghiên cứu nên để đo lường mức độ tương đồng tổng thể phải đo lường mức độ tương đồng ở các cấp thấp hơn trước. Cụ thể, quá trình xác định mức độ tương đồng tổng thể được thực hiện qua 3 bước:

Bước 1: Đo lường mức độ tương đồng cho từng biến nghiên cứu chi tiết (đo lường ban đầu và đo lường sau ban đầu). Mỗi biến nghiên cứu chi tiết có thể có nhiều phương pháp đo lường được áp dụng nên mức độ tương đồng sẽ được tính bình quân. Cách tính này cũng là để triệt tiêu các trọng số phát sinh do biến nghiên cứu này có nhiều cách đo lường trong khi biến nghiên cứu khác chỉ có một cách đo lường.

Bước 2: Đo lường mức độ tương đồng cho từng biến nghiên cứu, bằng cách tính trung bình cộng của mức độ tương đồng của đo lường ban đầu và đo lường sau ban đầu. Nếu biến nghiên cứu chi tiết không được đo lường (vì đã được đo lường ở biến khác) thì xem như tương đồng 100%. Các biến nghiên cứu liên quan đến doanh thu, chi phí không có đo lường sau ban đầu thì mức độ tương đồng của biến nghiên cứu được tính theo mức độ tương đồng của đo lường ban đầu.

Bước 3: Đo lường mức độ tương đồng tổng thể được tính bằng trung bình cộng mức độ tương đồng của các biến nghiên cứu.

4. Kết quả và thảo luận

4.1. Mức độ hòa hợp tổng thể

Bảng 6 cho thấy về mặt đo lường, các quy định của VAS tương đồng với IFRS là 54%, thấp hơn đáng kể so với kết quả của các nghiên cứu trước đây: 76% (Phạm, 2012); 69,5% (Nguyễn & Goong, 2014). Sự khác biệt này có thể là do hai nguyên nhân: (1) IFRS là khác nhau tại các thời điểm nghiên cứu khác nhau; (2) Sự không chính xác trong việc đánh giá dữ liệu của các nghiên cứu trước đây. Thứ nhất, các nghiên cứu trước đây biến quan sát xác định theo chuẩn mực, vì vậy, có sự trùng lặp

⁵ Phân cấp chính là khái niệm bậc trong đo lường. Nghiên cứu này đã tách riêng khái niệm bậc 1 (các biến được trình bày và các biến không trình bày) và khái niệm bậc 2 (đo lường ban đầu và đo lường sau ban đầu).

trong đo lường kết quả tổng thể. Thứ hai, các nghiên cứu trước đây không phân cấp các biến nghiên cứu, nên các khoản mục nghiên cứu đã có các trọng số khác nhau dẫn đến kết quả không chính xác.

Kết quả trình bày trong Bảng 6 cho thấy các thông tư hướng dẫn của Việt Nam có sự tương đồng với IFRS cao hơn chuẩn mực kế toán Việt Nam (ở mức độ 57% so với 54%). Tuy nhiên, sự khác biệt này là không đáng kể.

Bên cạnh đó, kết quả cho thấy giữa VAS và IFRS, mức độ hòa hợp của các quy định về đo lường ban đầu là 65%, trong khi đó, mức độ hòa hợp của các quy định về đo lường sau ban đầu chỉ ở mức 38%. Kết quả tương tự như vậy khi so sánh giữa thông tư và IFRS (69% và 40%). Như vậy có thể thấy sự khác biệt trong các quy định giữa Việt Nam và quốc tế chủ yếu tập trung vào đo lường sau ban đầu, mức độ tương đồng thấp (dưới 40%). Giả sử rằng các quy định về ghi nhận, trình bày và công bố của Việt Nam giống với IFRS thì khả năng so sánh BCTC của Việt Nam và các quốc gia áp dụng IFRS phụ thuộc vào các quy định về đo lường và khả năng so sánh BCTC của hai quốc gia chỉ ở mức gần 40%.

Ngoài ra, kết quả trong Bảng 6 cũng cho thấy có sự khác biệt không đáng kể giữa mức độ hòa hợp giữa các khoản mục trên BCTC và BCTC hợp nhất. Cụ thể, nếu so sánh giữa IFRS và VAS thì mức độ hòa hợp giữa các khoản mục trên BCTC và BCTC hợp nhất là tương đồng nhau. Sự khác biệt nhỏ xảy ra khi so sánh giữa IFRS và thông tư, ví dụ: Ở mức độ tổng thể: 57% cho các quy định trên BCTC và 58% cho các quy định trên BCTC hợp nhất.

Bảng 6

Mức độ hoà hợp tổng thể

Trên BCTC (Trên BCTC hợp nhất)	IAS/IFRS và VAS	IAS/IFRS và thông tư
Mức độ hòa hợp tổng thể	0,54 (0,54)	0,57 (0,58)
Mức độ hòa hợp của đo lường ban đầu	0,65 (0,65)	0,69 (0,68)
Mức độ hòa hợp của đo lường sau ban đầu	0,38 (0,38)	0,40 (0,43)

4.2. Mức độ hòa hợp của từng biến nghiên cứu

Mức độ hòa hợp của từng biến quan sát được trình bày trong Bảng 7, kết quả cho

thấy có những khoản mục (biến nghiên cứu) có mức độ hòa hợp rất cao (80% trở lên), cũng có những khoản mục có mức độ hòa hợp rất thấp (dưới 50%). Cụ thể:

Các khoản mục có mức độ hòa hợp cao như: Hàng tồn kho, tài sản thuê tài chính, nợ phải trả về thuế hoãn lại, nợ thuê tài chính, dự phòng nợ phải trả, doanh thu, chi phí đi vay, hợp đồng liên doanh.

Các khoản mục có mức độ hòa hợp trung bình như: Tài sản cố định hữu hình, tài sản vô hình, bất động sản đầu tư, tài sản nắm giữ để bán, dùng hoạt động, tài sản thuế hoãn lại, nợ phải trả phát sinh trong giao dịch thanh toán bằng vốn cổ phần, khoản đầu tư còn lại sau khi mất quyền kiểm soát hoặc ngừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu, khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC hợp nhất, lợi ích bên không nắm quyền kiểm soát.

Các khoản mục có mức độ hòa hợp thấp: Tài sản tài chính, tài sản quỹ phúc lợi nhân viên, khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC riêng, khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC riêng, khoản đầu tư vào công ty liên doanh trên BCTC riêng, khoản đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh trên BCTC hợp nhất.

Đặc biệt, các khoản đầu tư vào công ty con, liên kết, liên doanh có mức độ tương đồng là 0%, nguyên nhân do cách xác định giá phí hợp nhất kinh doanh, sự khác nhau trong quy định của phương pháp mua và khác nhau trong quy định của phương pháp vốn chủ sở hữu.

Bảng 7 cũng cho thấy mức độ tương đồng thấp chủ yếu ở các quy định về đo lường sau ban đầu như đã trình bày ở trên.

Ngoài ra, đối với các biến không trình bày đa số có sự tương đồng 100%, ngoại trừ phương pháp vốn chủ sở hữu (83%), phương pháp mua (71%), phương pháp đánh giá tổn thất (0% - do Việt Nam chưa có chuẩn mực tương đồng).

Bảng 7

Mức độ hòa hợp giữa IFRS và VAS, IFRS và thông tư của từng biến quan sát

Biến quan sát	Mức độ hòa hợp của biến quan sát		Trong đó			
			Đo lường ban đầu		Đo lường sau ban đầu	
	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư
Hàng tồn kho	0,94	1,00	1,00	1,00	0,88	1,00
Tài sản cố định hữu hình	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00
Tài sản vô hình	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00
Bất động sản đầu tư	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00
Tài sản thuê tài chính	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Tài sản nắm giữ để bán/dừng hoạt động	0,75	0,75	1,00	1,00	0,50	0,50
Tài sản tài chính	0,00	0,17	0,00	0,33	0,00	0,00
Tài sản quỹ phúc lợi nhân viên	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tài sản thuế hoãn lại	0,75	0,50	1,00	1,00	0,5	0,00
Nợ tài chính	0,00	0,33	0,00	0,50	0,00	0,17
Nợ phải trả về thuế hoãn lại	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Nợ thuế tài chính	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Nợ phải trả phúc lợi nhân viên	0,00	0,25	0,00	0,25	0,00	0,25
Nợ phải trả phát sinh trong giao dịch thanh toán bằng vốn cổ phần	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00
Dự phòng nợ phải trả, nợ tiềm tàng	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Doanh thu	1,00	0,80	1,00	0,80	Không đo lường	
Chi phí đi vay	1,00	1,00	1,00	1,00	Không đo lường	
Lợi thế thương mại	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Biến quan sát	Mức độ hòa hợp của biến quan sát		Trong đó			
			Đo lường ban đầu		Đo lường sau ban đầu	
	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư	IFRS và VAS	IFRS và Thông tư
Hợp đồng liên doanh	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Khoản đầu tư còn lại sau khi mất quyền kiểm soát hoặc ngừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu	0,50	0,75	1,00	1,00	0,00	0,50
Khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC riêng	0,17	0,17	0,00	0,00	0,33	0,33
Khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC riêng	0,17	0,17	0,00	0,00	0,33	0,33
Khoản đầu tư vào công ty liên doanh trên BCTC riêng	0,17	0,17	0,00	0,00	0,33	0,33
Khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC hợp nhất	0,50	0,50	0,00	0,00	1,00	1,00
Khoản đầu tư vào công ty liên doanh trên BCTC hợp nhất	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC hợp nhất	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lợi ích bên không nắm quyền kiểm soát	0,50	0,75	0,50	0,50	0,50	1,00

4.3. Các nguyên nhân khác biệt và mức độ ảnh hưởng

Trong quá trình thu thập dữ liệu nghiên cứu, tác giả đã thống kê các nguyên nhân khác biệt. Từ đó cho thấy có 3 nguyên nhân chính dẫn đến sự khác biệt: (1) Do không áp dụng giá trị hợp lý; (2) Do cách đo lường không tương đồng (ví dụ: Để đo lường giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trên BCTC hợp nhất IFRS yêu cầu áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu trừ tổn thất trong khi VAS yêu cầu áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu mà không đề cập đến tổn thất; hoặc để đo lường giá trị khoản

đầu tư trên BCTC thì IFRS yêu cầu đo lường theo giá trị hợp lý không bao gồm chi phí có liên quan trong khi VAS có bao gồm chi phí liên quan); và (3) Do không có chuẩn mực tương đồng (ví dụ: Chuẩn mực về công cụ tài chính, chuẩn mực về phúc lợi nhân viên, chuẩn mực về giao dịch thanh toán bằng vốn cổ phần...). Các quy định này được đề cập đến hoặc trong các chuẩn mực khác hoặc chỉ được quy định ở thông tư hướng dẫn mà không có chuẩn mực liên quan.

Sau khi xác định được nguyên nhân, tác giả tiến hành tính toán lại mức độ hòa hợp giữa các quy định của kế toán Việt Nam và kế toán quốc tế - mà không kể quy định đó được đề cập trong VAS hay trong thông tư - bằng cách tác giả sẽ lần lượt điều chỉnh lại giá trị “0”, “1” trên bảng dữ liệu như thể là không có sự khác biệt do từng nguyên nhân. Sau đó lấy mức độ hòa hợp tính toán lại trừ đi mức độ hòa hợp ban đầu, chênh lệch chính là mức độ ảnh hưởng của từng nguyên nhân. Kết quả cụ thể được trình bày trong Bảng 8.

Bảng 8 cho thấy mức độ ảnh hưởng do giá trị hợp lý chiếm tỉ trọng cao nhất 18% (lưu ý mức độ 18% chưa kể những quy định đo lường theo giá trị hợp lý trong các trường hợp không có chuẩn mực tương đồng). Nếu kể cả những trường hợp này thì ảnh hưởng của giá trị hợp lý chiếm đến 34%. Nguyên nhân thứ hai là do cách đo lường không tương đồng chiếm tỉ lệ 17% và do không có chuẩn mực tương đồng chiếm tỉ lệ 16%. Như vậy, có thể thấy nếu áp dụng giá trị hợp lý thì mức độ hòa hợp tổng thể tăng từ 54% lên đến 88%, điều này cho phép rút ra kết luận rằng giá trị hợp lý có ảnh hưởng quan trọng⁶ đến sự hòa hợp giữa VAS và IFRS.

Như vậy, kết quả nghiên cứu phù hợp với giả thuyết đặt ra ban đầu, đó là mức độ hòa hợp giữa quy định của Việt Nam và IFRS thấp và giá trị hợp lý có ảnh hưởng quan trọng đến chỉ số hòa hợp này.

⁶ Kiểm tra bằng phần mềm R, sự khác nhau giữa mức độ hòa hợp trước và sau điều chỉnh ảnh hưởng của giá trị hợp lý là 54% và 88% (mức độ ảnh hưởng của giá trị hợp lý là 34%) là có ý nghĩa thống kê ở mức ý nghĩa 5% ($p\text{-value} = 2,2 \cdot 10^{-16}$). Sự khác nhau giữa mức độ hòa hợp tổng thể trước và sau điều chỉnh ảnh hưởng của giá trị hợp lý là 54% và 72% (mức độ tác động của giá trị hợp lý là 18%) có ý nghĩa thống kê ở mức ý nghĩa 5% ($p\text{-value} = 9,717 \cdot 10^{-5}$).

Bảng 8

Mức độ khác biệt do các nguyên nhân

Nguyên nhân	Mức độ ảnh hưởng đến BCTC	Mức độ ảnh hưởng đến BCTC hợp nhất
Do không áp dụng giá trị hợp lý	18%	10%
Do cách đo lường không tương đồng	10%	17%
Do không có chuẩn mực tương đồng	16%	15%

5. Kết luận và gợi ý chính sách

5.1. Kết luận

Quá trình toàn cầu hóa dẫn đến sự cần thiết phải hòa hợp các quy định kế toán. Hai cách hòa hợp có thể xảy ra là: (1) Áp dụng nguyên bản IFRS; và (2) Quốc gia tự ban hành chuẩn mực trên cơ sở hội tụ với IFRS. Hướng đi của Việt Nam trong thời gian vừa qua là tự ban hành chuẩn mực dựa vào IFRS và điều chỉnh cho phù hợp với hoàn cảnh của Việt Nam. Tuy nhiên, theo kết quả của nghiên cứu cho thấy mức độ hòa hợp về mặt đo lường còn thấp (khoảng 54%). Hơn nữa, các dữ liệu trên BCTC chủ yếu bị ảnh hưởng bởi đo lường sau ban đầu, và nếu như vậy, mức độ hòa hợp giữa BCTC được lập theo quy định của Việt Nam và của IASB chỉ đạt mức độ tương đồng là 40%.

Kết quả nghiên cứu của tác giả đã chỉ ra rằng có 3 nguyên nhân ảnh hưởng đến sự hòa hợp, đó là: (1) Do không áp dụng giá trị hợp lý; (2) Do cách đo lường không tương đồng; và (3) Do không có chuẩn mực tương đồng. Trong đó, đo lường theo giá trị hợp lý là nguyên nhân chính dẫn đến sự khác biệt trong sự hòa hợp giữa quy định của kế toán Việt Nam và IFRS.

5.2. Gợi ý chính sách

Qua các nguyên nhân ảnh hưởng đến mức độ hòa hợp cho thấy để tăng mức độ hòa hợp đối với các quy định hiện tại thì Việt Nam cần phải:

Cho phép áp dụng giá trị hợp lý với đo lường sau ban đầu. Luật Kế toán Việt Nam (Quốc hội, 2015) đã cho phép sử dụng giá trị hợp lý cho đo lường sau ban đầu, vì vậy, điều này cần được nhanh chóng triển khai trong các chuẩn mực kế toán. Cụ thể,

cần điều chỉnh các chuẩn mực: Tài sản cố định hữu hình, tài sản vô hình, bất động sản đầu tư, đầu tư vào công ty liên kết, vốn góp liên doanh. Kết quả nghiên cứu cho thấy mức độ hòa hợp thấp chủ yếu là do mức độ hòa hợp của đo lường sau ban đầu thấp mà nguyên nhân là do ảnh hưởng của giá trị hợp lý. Vì vậy, cần thiết phải áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán Việt Nam để tăng mức độ tương đồng.

Nhanh chóng ban hành các chuẩn mực còn thiếu, nhất là chuẩn mực liên quan đến các vấn đề đã được đề cập trong các thông tư hướng dẫn, ví dụ: Chuẩn mực về công cụ tài chính, tài sản để bán, dừng hoạt động. Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy các chuẩn mực chưa được ban hành là nguyên nhân ảnh hưởng đến mức độ hòa hợp.

Điều chỉnh các phương pháp đo lường cho tương đồng. Kết quả nghiên cứu cho thấy các phương pháp đo lường không tương đồng cũng là nguyên nhân làm giảm khả năng so sánh của BCTC. Vì vậy, nếu trước mắt có thể điều chỉnh các chuẩn mực như hàng tồn kho, thuế thu nhập doanh nghiệp, và chuẩn mực BCTC hợp nhất để các phương pháp đo lường trong chuẩn mực này là tương đồng với IFRS. Cụ thể đối hàng tồn kho cần bỏ phương pháp đo lường theo LIFO, các khoản đầu tư vào công ty liên kết liên doanh được đo lường theo phương pháp vốn chủ sở hữu cần được đánh giá tổn thất vào cuối niên độ.

Việt Nam cần sửa đổi các thông tư hướng dẫn để các quy định của Việt Nam phù hợp với thông lệ quốc tế. Kết quả nghiên cứu cho thấy Việt Nam không áp dụng giá trị hợp lý đối với tài sản tài chính và tài sản phi tài chính. Trong khi đó, chuẩn mực quốc tế yêu cầu áp dụng giá trị hợp lý cho tài sản tài chính và cho phép lựa chọn áp dụng đối với tài sản phi tài chính. Vì vậy, Việt Nam cần sửa đổi các quy định trong chuẩn mực để làm tăng mức độ tương đồng. Việc sửa đổi các chuẩn mực cần làm đồng bộ và như vậy sẽ tốn nhiều thời gian, nên trước tiên, Việt Nam cần sửa đổi các thông tư hướng dẫn. Cụ thể, cần cho phép áp dụng giá trị hợp lý đối với tài sản tài chính, cho phép lựa chọn áp dụng giá trị hợp lý đối với tài sản phi tài chính, bất động sản đầu tư. Cần yêu cầu đánh giá tổn thất đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

Tóm lại, mức độ hòa hợp kế toán là một chỉ số thể hiện sự tương đồng giữa các quy định của quốc gia và quốc tế, đồng thời, sự tương đồng về mặt hình thức sẽ dẫn đến sự tương đồng trong thực tế. Vì vậy, để có thể hội nhập kinh tế toàn cầu, Việt Nam làm tăng khả năng so sánh BCTC của Việt Nam và các quốc gia trên thế giới

thông qua sửa đổi các quy định về đo lường các yếu tố trên BCTC. Từ đó, góp phần giúp các doanh nghiệp gia tăng khả năng huy động vốn trên phạm vi toàn cầu.

6. Đóng góp của nghiên cứu và gợi ý hướng nghiên cứu tiếp theo

6.1. Đóng góp của nghiên cứu

Nghiên cứu có 3 đóng góp chính, đó là:

Thứ nhất, về mặt lí thuyết, nghiên cứu đã đưa ra một phương pháp để xác định mức độ tác động của các nguyên nhân khác biệt đến sự hòa hợp của các đối tượng được nghiên cứu. Mức độ tác động chính là chênh lệch giữa mức độ hòa hợp trước và sau khi điều chỉnh ảnh hưởng của các nguyên nhân. Các nghiên cứu trước đây như: Fontes và cộng sự (2005), Strouhal và cộng sự (2011), Pham (2012), Nguyen và Goong (2014) chỉ dừng lại ở việc đo lường mức độ hòa hợp của các đối tượng được nghiên cứu mà chưa chỉ ra được nguyên nhân của sự không tương đồng và mức độ tác động là bao nhiêu.

Thứ hai, về mặt thực tiễn, nghiên cứu đã giúp nhận diện được mức độ tương đồng giữa quy định của Việt Nam và IFRS, giúp nhận diện được những khoản mục có sự tương đồng cao (ví dụ: Hàng tồn kho, tài sản thuê tài chính, nợ thuê tài chính...), tương đồng thấp (ví dụ: Tài sản tài chính, các khoản đầu tư vào công ty con, liên kết, liên doanh...) để từ đó đưa ra các giải pháp làm tăng mức độ hòa hợp của các khoản mục này.

Thứ ba, về mặt thực tiễn, nghiên cứu đã giúp nhận diện 3 nguyên nhân ảnh hưởng đến mức độ tương đồng giữa quy định Việt Nam và IFRS là: (1) Không áp dụng giá trị hợp lí; (2) Cách đo lường không tương đồng; và (3) Do không có chuẩn mực tương đồng. Trong đó, mức độ tác động của giá trị hợp lí đến sự hòa hợp là quan trọng nhất. Từ đó cho thấy cần phải khắc phục các nguyên nhân này để làm gia tăng mức độ hòa hợp về mặt tổng thể giữa quy định của Việt Nam và IFRS.

6.2. Hạn chế của đề tài và hướng nghiên cứu tiếp theo

Nghiên cứu này chỉ đo lường sự tương đồng giữa quy định của Việt Nam và IFRS về mặt đo lường mà chưa làm rõ sự tương đồng về mặt ghi nhận, trình bày và công bố. Vì vậy, các nghiên cứu trong tương lai cần làm rõ sự tương đồng về các khía cạnh này■

Tài liệu tham khảo

- Archer, S., Delvaille, P., & McLeay, S. (1995). The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: Within-country and between-country effects. *Accounting and Business Research*, 25(98), 67–80. doi: 10.1080/00014788.1995.9729930
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2007). Harmonization, comparability, and fair value accounting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), 493–509.
- Barth, M. E., & Clinch, G. (1998). Revalued financial, tangible, and intangible assets: Associations with share prices and non-market-based value estimates. *Journal of Accounting Research*, 36, 199–233. doi: 10.2307/2491314
- Barth, M., & Taylor, D. (2010). In defense of fair value: Weighing the evidence on earnings management and asset securitizations. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1–2), 26–33. doi: 10.1016/j.jacceco.2009.10.001
- Bộ Tài Chính. (2009). *Thông tư 210/2009/TT-BTC "Hướng dẫn áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính"*, ban hành ngày 6/11/2009, Hà Nội.
- Bộ Tài Chính. (2014). *Thông tư 200/2014/TT-BTC "Hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp"*, ban hành ngày 22/12/2014. Hà Nội.
- Bộ Tài Chính. (2014). *Thông tư 202/2014/TT-BTC "Hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất"*, ban hành ngày 22/12/2014. Hà Nội.
- Bùi Trinh. (2015). *Đóng góp của các loại hình doanh nghiệp và GDP*. Truy cập ngày 27/06/2017, từ <http://www.baomoi.com/dong-gop-cua-cac-loai-hinh-doanh-nghiep-vao-gdp/c/17416501.epi>
- Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., & Tarca, A. (2011). IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia. *The British Accounting Review*, 43(1), 1–21. doi: 10.1016/j.bar.2010.10.003
- Černe, K. (2009). Influential factors of country's accounting system development. *Economic Research*, 22(2), 66–97.
- Chambers, R. J. (1965). Measurement in accounting. *Journal of Accounting Research*, 3(1), 32–62.
- Danbolt, J., & Rees, W. (2008). An experiment in fair value accounting: UK investment vehicles. *European Accounting Review*, 17(2), 271–303. doi: 10.1080/09638180701819865
- Deegan, C. (2009). *Financial accounting theory* (3rd ed.). Sydney: McGraw-Hill Australia.
- Đinh Văn Ân. (2006). Kinh tế Việt Nam năm 2001–2005 và kế hoạch phát triển kinh tế xã hội 2006–2010. Truy cập ngày 28/06/2017, từ http://www.ciem.org.vn/Portals/0/CIEM/.../2005/KTVN_20012005_KH_20062010.doc
- Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2005). Measuring convergence of national accounting

- standards with international financial reporting standards. *Accounting Forum*, 29(4), 415–436. doi: 10.1016/j.accfor.2005.05.001
- Garrido, P., Leon, A., & Zorio, A. (2002). Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. *The International Journal of Accounting*, 37(1), 1–26. doi: 10.1016/S0020-7063(02)00144-9
- Garrod, N., & Sieringhaus, I. (1995). European Union accounting harmonization: the case of leased assets in the United Kingdom and Germany. *European Accounting Review*, 4(1), 155–64. doi: 10.1080/09638189500000007
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1–15. doi: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x
- Hertog, J. D. (2010). Review of economic theories of regulation. *Utrecht School of Economics Tjalling C. Koopmans Research Institute - Discussion Paper Series 10–18*. Retrieved from <http://www.uu.nl/sites/default/files/rebo-use0dp-2010-10-18.pdf>
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2006). *Measurement in financial reporting – information for better market initiative*. Retrieved from <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm/measurement-in-financial-reporting.ashx?la=en>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2015a). *Conceptual framework*.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2015b). Measurement bases for financial accounting – Measurement on initial recognition. *Discussion Paper Prepared by staff of the Canadian Accounting Standards Board*. Retrieved from [https://www.efrag.org/\(X\(1\)S\(fn4ol0akgdzf4kaptigqabut\)\)/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F53%2FDPP%20Measurement%20on%20Initial%20Recognition.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1](https://www.efrag.org/(X(1)S(fn4ol0akgdzf4kaptigqabut))/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F53%2FDPP%20Measurement%20on%20Initial%20Recognition.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1)
- Koonce, L., Nelson, K. K., & Shakespeare, C. M. (2011). Judging the relevance of fair value for financial instruments? *The Accounting Review*, 86(6), 2075–2098. doi: 10.2308/accr-10134
- Larson, K. D. (1969). Implication of measurement theory on accounting concept formulation. *The Accounting Review*, 44(1), 38–47.
- Lê Vũ Ngọc Thanh. (2009). Định giá theo giá trị hợp lý trong kế toán Việt Nam. *Tạp chí Công nghệ Ngân hàng*, 39, 34–39.
- Nair, R. D., & Frank, W. G. (1981). The harmonisation of international accounting standards 1973–1979. *International Journal of Accounting, Education and Research*, 17(11), 61–77.
- Ngọc Ánh. (2017). Hội thảo IFRS – Định hướng và lộ trình áp dụng tại Việt Nam. *IFRS.vn*. Truy cập ngày 19/02/2017, từ <http://ifrsvietnam.vn/tin-tuc/hoi-nghi-hoi-thao-1/hoi-thao-ifrs-dinh-huong-va-lo-trinh-ap-dung-tai-viet-nam-169.html>
- Nguyễn Hồng. (2017). *Việt Nam cần xây dựng chính sách cạnh tranh toàn diện*. Truy cập ngày

27/06/2017, từ <http://viettimes.vn/viet-nam-can-xay-dung-chinh-sach-canh-tranh-toan-dien-104966.html>

- Nguyen T. A., & Goong, G. (2014). Measurement of formal convergence of Vietnamese accounting standards with IFRS. *Australia Accounting Review*, 24(2), 182–197. doi: 10.1111/auar.12033
- Pacter, P. (2015). *IFRS as global standards: A pocket guide*. London: International Financial Reporting Standards Foundation.
- Pham, H. H. (2012). *A comparative study of Vietnamese and international accounting standards*. Retrieved from: https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/1996/192069_Pham2013.pdf?sequence=2
- Paul, P., Hans, K. & Jan, K. (1999). *Doing a research in political science: An introduction to comparative methods and statistics* (1st ed.). London: SAGE Publications.
- Phùng Thị Phương Thảo. (2016). Hoạch định chính sách công ở Việt Nam, thực trạng và giải pháp. *Tạp chí Tổ chức Nhà nước*. Truy cập ngày 28/6/2017, từ http://tcnn.vn/Plus.aspx/vi/News/125/0/1010070/0/34239/Hoach_dinh_chinh_sach_cong_o_Viet_Nam_thuc_trang_va_giai_phap
- Qu, X., & Zhang, G. (2010). Measuring the convergence of national accounting standards with international financial reporting standards: The application of fuzzy clustering analysis. *The International Journal of Accounting*, 45(3), 334–355. doi: 10.1016/j.intacc.2010.06.008
- Quốc hội. (2015). *Luật Kế toán, số: 88/2015/QH13*, ban hành ngày 20/11/2015. Truy cập từ <http://www.vacpa.org.vn/Page/ChiTietVanBan.aspx?vanbanid=312>
- Rahman, A., Perera, H., & Ganeshanandam, S. (1996). Measurement of formal harmonisation in accounting: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 26(4), 325–339. doi: 10.1080/00014788.1996.9729522
- Sarker, B. R., & Islam, K. M. S. (1999). Relative performances of similarity and dissimilarity measures. *Computers & Industrial Engineering*, 37(4), 769–807. doi: 10.1016/S0360-8352(00)00011-5
- Song, C. J., Thomas, W. B., & Yi, H. (2010). Value relevance of FAS No. 157 fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. *The Accounting Review*, 85(4), 1375–1410. doi: 10.2308/accr.2010.85.4.1375
- Strouhal, J., Bonaci, C., Mustata, R., Alver, L., Alver, J., & Praulinš, A. (2011). Accounting harmonization measurement: Case of emerging CEE countries. *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, 5(5), 899–906.
- Tay, J. S. W., & Parker, R. H. (1992). Measuring international harmonisation and standardisation: A reply. *Abacus*, 28(2), 217–220. doi: 10.1111/j.1467-6281.1992.tb00282.x
- Tower, G. (1993). A public accountability model of accounting regulation. *The British Accounting Review*, 25(1), 61–85. doi: 10.1006/bare.1993.1006
- Trần Hồng Vân. (2014). *Sự hòa hợp giữa kế toán Việt Nam và kế toán quốc tế trong việc lập và trình*

bày BCTC hợp nhất – từ chuẩn mực đến thực tiễn. Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế TP.HCM.

van der Tas, L. G. (1988). Measuring harmonisation of financial reporting practices. *Accounting and Business Research*, 18(70), 157–169. doi: 10.1080/00014788.1988.9729361