

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VIỆT NAM TRONG TIẾN TRÌNH HỘI NHẬP

Nguyễn Thị Thu Liên*

Đóng vai trò là một trong những công cụ quản lý kinh tế quan trọng, mỗi giai đoạn phát triển của nền kinh tế đều cần một chế độ kế toán phù hợp. Chế độ kế toán ban hành sau tiếp thu những ưu điểm của chế độ kế toán trước đó, đồng thời sửa đổi, bổ sung cho phù hợp với yêu cầu, nhiệm vụ và cơ chế quản lý kinh tế mới. Bài viết này khái quát lại nội dung chế độ kế toán Việt Nam qua các thời kỳ để thấy được quá trình hình thành và phát triển đó của chế độ kế toán Việt Nam, đồng thời chỉ ra định hướng phát triển chế độ kế toán Việt Nam trong tiến trình hội nhập.

Từ khóa: chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán

1. Giới thiệu

Ngày 28/10/1961, Hội đồng bộ trưởng nước Việt Nam Dân Chủ Cộng Hoà đã ban hành Nghị định 175-CP về Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước nhằm “tăng cường công tác kế toán tại các ngành, các cấp nhằm góp phần vào việc nắm kịp thời và chính xác tình hình hoàn thành kế hoạch kinh tế và tài chính của Nhà nước”. Sự ra đời của nghị định này đã đặt nền móng cho việc tổ chức công tác kế toán ở Việt Nam. Kể từ đó đến nay, mỗi giai đoạn phát triển của nền kinh tế đều có một chế độ kế toán mới ban hành, chế độ kế toán ban hành sau tiếp thu những ưu điểm của chế độ kế toán trước đó, đồng thời sửa đổi, bổ sung cho phù hợp với yêu cầu, nhiệm vụ và cơ chế quản lý kinh tế mới trong các doanh nghiệp cũng như toàn bộ nền kinh tế. Bài viết này khái quát lại nội dung chế độ kế toán Việt Nam qua các thời kỳ để thấy được quá trình hình thành và phát triển đó của chế độ kế toán Việt Nam, đồng thời chỉ ra định hướng phát triển chế độ kế toán Việt Nam trong tiến trình hội nhập.

2. Quá trình hình thành và phát triển của chế độ kế toán Việt Nam qua các thời kỳ

Nếu lấy thời điểm Nhà nước ban hành chế độ kế toán thống nhất làm cột mốc đánh dấu thì quá trình phát triển của chế độ kế toán Việt Nam được chia thành các giai đoạn cơ bản sau:

2.1. Thời kỳ trước 1970

Có thể nói đây là giai đoạn sơ khai của chế độ kế toán Việt Nam. Sau khi hoà bình được lập lại ở Miền Bắc (1954), Chính phủ đã ban hành một số văn bản nhằm đưa công tác quản lý tài chính vào kỷ cương nề nếp và tạo cơ sở để xây dựng hệ thống kế toán Việt Nam sau này. Chẳng hạn như Quyết định 130-TTg ngày 04/04/1957 của Thủ tướng về việc thi hành từng bước chế độ hạch toán kinh tế đã nêu rõ: “Nhà nước uỷ quyền cho các xí nghiệp thực hành chế độ kế toán độc lập... Các ngành chủ quản xí nghiệp phải thực sự chỉ đạo các xí nghiệp xây dựng và kiện toàn chế độ kế toán”. Nhưng văn bản đầu tiên qui định những nội dung cụ thể của công tác kế toán chính là Nghị định 175-CP. Trong Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước, ngoài những qui định về nhiệm vụ, quyền hạn của các đơn vị kế toán các cấp như cấp chủ quản trung ương (gồm bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan trực thuộc Hội đồng chính phủ), cấp chủ quản địa phương (gồm các ty, sở), cấp trung gian (gồm cục, tổng cục trực thuộc bộ) và cấp xí nghiệp cơ sở; các nội dung cơ bản của công tác kế toán gồm chứng từ, sổ sách, báo cáo quyết toán và kiểm tra kế toán đã được đề cập khá cụ thể. Trên cơ sở Điều lệ này, một loạt thông tư đã được ban hành để hiện thực hoá hướng dẫn: Thông tư số 03-TC-TT ngày 27/02/1962 về việc lập báo cáo quyết toán của các ngành chủ quản xí nghiệp trung ương, thông tư

02-TC-TT ngày 07/01/1964 qui định chế độ ghi chép kế toán tại cơ quan chủ quản xí nghiệp trung ương, thông tư 07-TC-CĐKT ngày 21/02/1964 ban hành chế độ chứng từ sổ sách kế toán. Hệ thống văn bản này đã đánh dấu bước đầu hình thành cơ sở pháp lý cho kế toán Việt Nam. Một đặc điểm của chế độ kế toán thời kỳ này là Bộ tài chính có trách nhiệm ban hành chế độ kế toán chung, còn các Bộ chủ quản và các Ủy ban hành chính địa phương ban hành các chế độ kế toán riêng phù hợp với đặc điểm từng ngành, từng địa phương.

Có thể thấy, đây là giai đoạn khó khăn của đất nước, vừa khôi phục kinh tế miền Bắc, vừa chiến đấu giải phóng miền Nam, nên tình hình tổ chức kế toán ở các ngành, đơn vị, địa phương còn nhiều tồn tại như chứng từ sổ sách không theo chế độ, số liệu kế toán thiếu cập nhật, không chính xác... Thậm chí tình trạng các giám đốc, phó giám đốc xí nghiệp ký mà không thể đọc và hiểu bảng tổng kết tài sản của đơn vị mình trở nên báo động đến mức Bộ Công nghiệp phải ban hành thông tư số 1451-BCNNG-CDKT ngày 22/06/1962 về việc giám đốc xí nghiệp duyệt Bảng tổng kết tài sản và ngày 07/02/1963 Chính phủ cũng ban hành Chỉ thị số 011-TTg về việc tăng cường công tác kế toán Nhà nước.

2.2. Thời kỳ 1970 – 1988

Vào đầu những năm 1970, Việt Nam đã thực hiện chương trình cải tiến quản lý doanh nghiệp. Với mục đích là tăng cường quản lý tài chính doanh nghiệp, nâng cao trách nhiệm của doanh nghiệp trong việc hoàn thành nhiệm vụ, kế hoạch sản xuất, tiết kiệm chi phí, nâng cao hiệu quả kinh tế, các cơ quan chức năng đã xem xét hoàn thiện nhiều nội dung của công tác kế toán, cụ thể:

- *Về hệ thống tài khoản:* Bộ tài chính đã ban hành hệ thống tài khoản kế toán thống nhất “áp dụng cho tất cả các đơn vị thuộc các ngành sản xuất và kinh doanh do trung ương quản lý, không phân biệt tính chất và qui mô của đơn vị” theo Quyết định 425-TC/CĐKT ngày 14/12/1970. Hệ thống này gồm 68 tài khoản thuộc báo cáo kế toán, chia thành 11 nhóm, được đánh ký hiệu từ 01 đến 99 và 9 tài khoản ngoài bảng, được đánh ký hiệu từ 001 đến 009.

- *Về hệ thống sổ:* Do các đơn vị Nhà nước có qui mô vừa và lớn chủ yếu áp dụng hình thức Nhật ký chứng từ nên Quyết định số 426-TC/CĐKT ngày 14/12/1970 về Chế độ sổ sách kế toán theo hình

thức Nhật ký chứng từ đã được ban hành với 12 mẫu NKCT, 15 mẫu bảng kê và 5 mẫu bảng phân bổ.

- *Về hệ thống báo cáo kế toán:* Ở giai đoạn này, nội dung, kết cấu, phương pháp lập của hệ thống báo cáo kế toán định kỳ được thống nhất trong phạm vi ngành, ví dụ quyết định 233/CP ngày 01/12/1970 ban hành hệ thống 13 báo cáo của các xí nghiệp công nghiệp, quyết định 299-TTg ngày 27/10/1971 ban hành hệ thống 58 báo cáo của các xí nghiệp nội thương.

Rõ ràng, chế độ kế toán giai đoạn này đã bớt phân tán so với trước, sự phân biệt tính chất và qui mô doanh nghiệp không còn nhiều, điều này tạo tiền đề pháp lý cho việc áp dụng kế toán doanh nghiệp ở tất cả các lĩnh vực hoạt động.

Mặc dù đã có những đổi mới nêu trên nhưng chế độ kế toán thời kỳ này cũng không giúp cho việc quản lý kinh tế trở nên hiệu quả hơn bởi nguyên nhân chính là do cơ chế quản lý kinh tế quá nặng tính tập trung, quan liêu, bao cấp; hơn nữa chế độ kế toán này chủ yếu dập khuôn theo quan điểm của Liên Xô cũ nên chưa sát với thực tiễn Việt Nam.

Đổi mới cơ chế quản lý kinh tế đã trở thành nhu cầu bức thiết đối với Việt Nam. Chính vì vậy, tại đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI năm 1986, Đảng ta đã khẳng định chủ trương: xoá bỏ tập trung quan liêu bao cấp, xây dựng cơ chế mới phù hợp với quy luật khách quan và với trình độ phát triển của nền kinh tế”. Chủ trương này bước đầu được hiện thực hoá bằng sự ra đời của Quyết định 217-CP ngày 04/11/1987 của Chính phủ về việc chuyển doanh nghiệp Nhà nước sang hạch toán kinh doanh, từng bước xoá bỏ bao cấp, tăng sức cạnh tranh trên thị trường. Chuẩn bị cho sự đổi mới chế độ kế toán để đáp ứng yêu cầu của cơ chế quản lý kinh tế mới, văn bản pháp lý cao nhất và đầu tiên của kế toán Việt Nam đã được ban hành, đó là Pháp lệnh kế toán và thống kê ban hành theo Lệnh số 06-CT/HĐNN ngày 10/05/1988.

2.3. Thời kỳ 1989-1994

Xuất phát từ thực tiễn khách quan, đây là giai đoạn Đảng ta thực hiện chủ trương đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, chuyển từ cơ chế kế hoạch hoá tập trung sang cơ chế thị trường có sự điều tiết của Nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa, đồng thời bước đầu thực hiện mở cửa hội nhập quốc tế; trên cơ sở Pháp lệnh kế toán và thống kê đã được ban hành; trên cơ sở Nghị định 25-HĐBT ngày 18/03/1989 về

ban hành Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước, một chế độ kế toán mới đã được thiết lập thay thế hoàn toàn cho chế độ kế toán ban hành năm 1970. Đó là chế độ kế toán được qui định chủ yếu bởi 2 quyết định: Quyết định 212-TC/CĐKT ngày 15/12/1989 áp dụng cho các doanh nghiệp quốc doanh và Quyết định 598-TC/CĐKT ngày 8/12/1990 áp dụng cho các doanh nghiệp ngoài quốc doanh. Chế độ kế toán thời kỳ này qui định:

- *Về hệ thống tài khoản*: đối với các doanh nghiệp quốc doanh, số tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo kế toán là 41, số tài khoản ngoài bảng là 08; đối với các doanh nghiệp ngoài quốc doanh, số tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo kế toán chỉ là 20 và số tài khoản ngoài bảng là 06.

- *Về hệ thống sổ*: các doanh nghiệp quốc doanh được phép lựa chọn để sử dụng một trong ba hình thức sổ là Nhật ký sổ cái, Chứng từ ghi sổ và Nhật ký chứng từ, trong khi các doanh nghiệp ngoài quốc doanh chỉ được phép áp dụng hình thức Nhật ký sổ cái hoặc Chứng từ ghi sổ.

- *Về hệ thống báo cáo kế toán*: các doanh nghiệp quốc doanh phải lập 4 báo cáo là Bảng tổng kết tài sản, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố và Bảng giải trình kết quả sản xuất kinh doanh, còn các doanh nghiệp ngoài quốc doanh chỉ phải lập Bảng tổng kết tài sản và Báo cáo kết quả kinh doanh.

So với chế độ kế toán giai đoạn trước, hệ thống văn bản pháp qui và chế độ kế toán giai đoạn này đã có những thay đổi đáng kể đáp ứng yêu cầu của công tác quản lý sản xuất kinh doanh, quản lý tài chính của các doanh nghiệp, đồng thời đáp ứng yêu cầu kiểm tra, kiểm soát và quản lý vĩ mô của Nhà nước. Hạn chế của chế độ kế toán giai đoạn này là sự phân biệt hệ thống kế toán doanh nghiệp giữa 2 hình thức sở hữu là quốc doanh và ngoài quốc doanh; các nhân tố mới của kinh tế thị trường như tài sản cố định vô hình, tài sản thuê tài chính... cũng chưa được tính đến, nhiều nội dung chưa phù hợp với thông lệ quốc tế. Nhận thức được những hạn chế đó, ngày 30/11/1994, Văn phòng Chính phủ đã có thông báo số 162-TB về việc Thủ tướng yêu cầu Bộ tài chính cải cách hệ thống kế toán doanh nghiệp. Một dự thảo chế độ kế toán mới đã được xây dựng để lấy ý kiến đóng góp của các nhà nghiên cứu, các chuyên gia kế toán và áp dụng thử nghiệm ở 642 doanh nghiệp có qui mô, lĩnh vực kinh doanh khác

nhau thuộc mọi thành phần kinh tế từ 01/01/1995 nhằm ban hành một chế độ kế toán mới hoàn chỉnh và phù hợp hơn.

2.4. Thời kỳ 1995 - 2000

Ngày 01/11/1995, Bộ trưởng Bộ tài chính đã ký Quyết định 1141-TC/CĐKT về việc 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.

Sự ra đời của QĐ 1141 sau một thời gian thử nghiệm và trung cầu ý kiến đóng góp đã chứng tỏ nỗ lực của Chính phủ khi muốn cải cách toàn diện và triệt để chế độ kế toán cho phù hợp với tình hình mới. Sự ra đời của quyết định này cũng đã ghi nhận sự thay đổi hẳn về chất khi kế toán Việt Nam hướng tới mở rộng đối tượng cung cấp thông tin ra bên ngoài doanh nghiệp, các thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế cũng đã được xem xét và vận dụng có chọn lọc. Nội dung chủ yếu của chế độ kế toán ban hành theo Quyết định này gồm:

+ *Về hệ thống chứng từ*: hệ thống này gồm 46 chứng từ, chia thành 2 loại là chứng từ bắt buộc và chứng từ hướng dẫn với đầy đủ hướng dẫn về nội dung phản ánh, qui trình luân chuyển, bảo quản, lưu trữ,...

+ *Về hệ thống tài khoản*: hệ thống mới gồm 71 tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo kế toán chia thành 9 loại và 7 tài khoản ngoài bảng;

+ *Về hệ thống sổ*: doanh nghiệp phải căn cứ vào qui mô, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, yêu cầu quản lý, trình độ nghiệp vụ của cán bộ kế toán, điều kiện trang bị kỹ thuật tính toán để lựa chọn một trong 4 hình thức sổ: Nhật ký sổ cái, Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ, Nhật ký chứng từ. Các vấn đề về mở sổ - ghi chép, sửa chữa sai sót, khoá sổ - bảo quản - lưu trữ sổ và xử lý vi phạm đều được qui định rõ ràng;

+ *Về hệ báo cáo tài chính*: hệ thống này gồm 4 báo cáo tài chính là: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Thuyết minh báo cáo tài chính, trong đó Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là chưa bắt buộc. Nội dung, phương pháp tính toán, hình thức trình bày các chỉ tiêu trong từng báo cáo được áp dụng thống nhất cho các doanh nghiệp, mọi sửa đổi, bổ sung nếu có đều cần được sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính.

Đây là chế độ kế toán làm căn cứ cơ bản để Bộ

tài chính phối hợp với các ban ngành nghiên cứu, cụ thể hoá và ban hành các qui định riêng phù hợp với đặc thù của từng doanh nghiệp thuộc các ngành như dầu khí, điện than,... Qui mô của doanh nghiệp cũng được chú trọng với sự ra đời của các văn bản hướng dẫn chế độ kế toán cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ như Quyết định số 1177-TC/CĐKT ngày 23/12/1996 và Quyết định 144/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 áp dụng cho các công ty TNHH, công ty cổ phần, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân (kể cả doanh nghiệp có qui mô lớn) và hợp tác xã có qui mô vừa và nhỏ (trừ hợp tác xã nông nghiệp và tín dụng nhân dân). Theo chế độ này, hệ thống tài khoản được dựa trên hệ thống tài khoản áp dụng cho các doanh nghiệp nói chung nhưng được đơn giản hơn với 44 tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo tài chính. Sổ sách kế toán cũng được lựa chọn 1 trong 3 hình thức Nhật ký - sổ cái, Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ. Báo cáo tài chính về cơ bản cũng tuân thủ khuôn mẫu chung theo Quyết định 1141 nhưng có rút gọn các chỉ tiêu và thông tin phản ánh để phù hợp với đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp vừa và nhỏ. Theo đó, các doanh nghiệp này phải nộp là báo cáo tài chính bắt buộc là Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (phần Lãi, lỗ) và Thuyết minh báo cáo tài chính.

Có thể nói, đây là chế độ kế toán đầu tiên của Việt Nam đạt được sự đồng bộ (hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ thống sổ, hệ thống báo cáo) và sự thống nhất (nội dung, phương pháp). Các qui định trong chế độ kế toán được hình thành trên quan điểm kế toán tài chính, còn những nội dung liên quan đến tổ chức kế toán quản trị của các doanh nghiệp thì được trao hoàn toàn cho các doanh nghiệp.

Tuy vậy, các vấn đề mang tính nền tảng, tạo cơ sở pháp lý cho hoạt động kế toán trong quá trình phát triển và hội nhập quốc tế vẫn chưa giải quyết được. Pháp lệnh Kế toán và Thống kê, văn bản pháp lý cao nhất về kế toán trong giai đoạn này, cũng đã bộc lộ nhiều hạn chế cần thay đổi:

- Bất hợp lý khi kết hợp hai loại hạch toán là hạch toán thống kê và hạch toán kế toán vào một Pháp lệnh;

- Thiếu bao quát khi đối tượng áp dụng và phạm vi điều chỉnh của phần kế toán trong Pháp lệnh này chưa đề cập tới các nhân tố mới của quá trình đổi

mới (doanh nghiệp đầu tư nước ngoài hay doanh nghiệp Việt Nam ở nước ngoài...);

- Không đảm bảo yêu cầu hội nhập khi bỏ qua rất nhiều nguyên tắc, thông lệ chung về kế toán được quốc tế thừa nhận;

2.5. Từ năm 2000 đến nay

Trong thập niên đầu của thế kỷ 21, công cuộc đổi mới nền kinh tế nói chung và cơ chế quản lý kinh tế tài chính nói riêng ở Việt Nam đã diễn ra một cách sâu sắc và toàn diện, đem lại những thành tựu đáng kể như tốc độ phát triển kinh tế cao, thu hút ngày càng nhiều vốn đầu tư nước ngoài, hình thức sở hữu vốn ở doanh nghiệp được đa dạng hoá phù hợp với kinh tế thị trường, hoạt động của doanh nghiệp với sự hỗ trợ của hệ thống Luật mới trở nên hiệu quả hơn... Việc gia nhập thành công các tổ chức AFTA, APEC... và đặc biệt là WTO đã chứng tỏ sự ghi nhận của khu vực và thế giới về những nỗ lực hội nhập kinh tế quốc tế của Việt Nam để theo kịp sự phát triển của khu vực và thế giới.

Đây là giai đoạn phát triển đặc biệt của chế độ kế toán Việt Nam. Bởi lẽ, việc ban hành Luật kế toán (Lệnh số 12/2003/L/CTN của Chủ tịch nước ngày 26/06/2003) cùng hệ thống chuẩn mực kế toán, kiểm toán Việt Nam (Quyết định số 38/2000/QĐ-BTC ngày 14/3/2000 về việc ban hành và công bố áp dụng Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam) đã đặt ra yêu cầu về một chế độ kế toán mới phù hợp hơn, được xây dựng trên cơ sở pháp lý vững chắc hơn. Vì vậy, Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp đã được ban hành để thay thế cho Quyết định 1141-TC/CĐKT. Chế độ kế toán này không phải là hoàn toàn mới mà là được ban hành trên cơ sở tôn trọng những nguyên tắc đã được qui định tại Quyết định 1141 và các văn bản hướng dẫn sửa đổi bổ sung, đặc biệt là những qui định bổ sung cho việc thực hiện hệ thống các chuẩn mực kế toán đã được ban hành, cụ thể:

- Về hệ thống chứng từ: Ngoài các quy định pháp lý về lập, ký, luân chuyển, kiểm tra, sử dụng và lưu trữ chứng từ, quyết định này đã ban hành mẫu của 37 chứng từ chia thành 5 nhóm: chứng từ lao động tiền lương (12), chứng từ hàng tồn kho (7), chứng từ bán hàng (2), chứng từ tiền tệ (10), chứng từ tài sản cố định (6) cùng mẫu của một số chứng từ ban hành theo các văn bản pháp luật khác. Trong đó chỉ có một số chứng từ liên quan đến thu chi tiền như phiếu

thu, phiếu chi, biên lai thu tiền và liên quan đến việc tính thuế như các loại hoá đơn là phải theo mẫu bắt buộc, còn toàn bộ các mẫu khác chỉ mang tính chất hướng dẫn cho doanh nghiệp vận dụng.

- *Về hệ thống tài khoản:* Hệ thống mới gồm 86 tài khoản tổng hợp trong bảng cân đối kế toán và 6 tài khoản ngoài bảng. So với hệ thống tài khoản trước đó, hệ thống này đã:

+ Bổ sung một số tài khoản phản ánh các nội dung kinh tế liên quan đến hoạt động, nghiệp vụ kinh doanh mới như: TK 221 - Đầu tư vào công ty con; TK 222 - Vốn góp liên doanh; TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết; TK 228 - Đầu tư dài hạn; TK 217 - Bất động sản đầu tư; TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư...

+ Bổ sung các TK chỉ sử dụng cho từng loại hình DN: tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu được thành lập kho bảo thuế: TK 158 - Hàng hóa kho bảo thuế; tại các doanh nghiệp cổ phần: TK 1385 và TK 3385 - phải thu và phải trả về cổ phần hóa; TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần; TK 419 - Cổ phiếu quỹ...

+ Bổ sung các TK phù hợp yêu cầu của chuẩn mực kế toán liên quan: TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả theo yêu cầu của CMKTVN số 17 (VAS 17) - Thuế thu nhập hoãn lại; TK 352 - Dự phòng phải trả theo yêu cầu của CMKTVN số 18 (VAS 18) - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng...

- *Về hệ thống sổ:* Ngoài 4 hình thức tổ chức sổ truyền thống là Nhật ký - sổ cái, nhật ký chung, chứng từ ghi sổ, nhật ký chứng từ, chế độ kế toán này đã bổ sung hình thức kế toán trên máy vi tính. Các nội dung như mở sổ, ghi sổ, khoá sổ, sửa chữa sổ trong điều kiện kế toán thủ công hay kế toán máy đều được đề cập cụ thể.

- *Về hệ thống báo cáo tài chính:* Theo quyết định này, hệ thống báo cáo tài chính gồm có 4 báo cáo tài chính năm áp dụng cho mọi doanh nghiệp (bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh báo cáo tài chính) và 2 loại báo cáo tài chính giữa niên độ là báo cáo dạng tóm lược và báo cáo dạng đầy đủ để áp dụng cho các doanh nghiệp Nhà nước và các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Bên cạnh chế độ kế toán thống nhất ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC, một chế độ kế toán mới cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa cũng

được triển khai theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC (thay thế cho Quyết định 1177-TC/QĐ/CĐKT năm 1996). Đối tượng áp dụng chế độ kế toán này không có gì thay đổi so với trước đây, đó là các công ty TNHH, công ty cổ phần, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân (kể cả doanh nghiệp qui mô lớn) và hợp tác xã có qui mô vừa và nhỏ. Các doanh nghiệp Nhà nước, công ty TNHH một thành viên, công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán, hợp tác xã nông nghiệp và tín dụng dù ở qui mô nào cũng không được áp dụng chế độ kế toán này. Theo chế độ kế toán áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa nêu trên, hệ thống chứng từ tương tự như hệ thống chứng từ của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC; hệ thống tài khoản chỉ còn 51 tài khoản tổng hợp thuộc bảng cân đối kế toán và 5 tài khoản ngoài bảng; 4 hệ thống sổ không có hình thức Nhật ký chứng từ; hệ thống báo cáo tài chính gồm cả 4 báo cáo (bảng cân đối kế toán hoặc bảng cân đối tài khoản - đối với các hợp tác xã, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, thuyết minh báo cáo tài chính).

Như vậy, sau giai đoạn cải cách căn bản (1995-2000), chế độ kế toán mới này đã giúp các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế, thuộc mọi lĩnh vực hoạt động có thể đơn giản hóa công tác nghiên cứu và tuân thủ chế độ kế toán, nhất thể hóa công tác kế toán, tiến tới nâng cao tính minh bạch trong kế toán tài chính, đảm bảo tính có thể so sánh được về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh giữa các doanh nghiệp trong nền kinh tế Việt Nam nói riêng và trên bình diện hội nhập toàn cầu nói chung.

3. Định hướng phát triển chế độ kế toán Việt Nam trong tiến trình hội nhập

Trong bối cảnh mà kinh tế Nhà nước vẫn giữ vai trò chủ đạo và kế toán được coi là một công cụ quản lý kinh tế, tài chính của Nhà nước thì việc duy trì chế độ kế toán Việt Nam là điều tất yếu.

Tuy nhiên, trong tiến trình hội nhập, chế độ kế toán Việt Nam không thể phát triển đơn nhất như trước đây, mà cần phải có sự kết hợp đồng bộ với hệ thống chuẩn mực kế toán. Thực tiễn cho thấy, mặc dù về nguyên tắc là được ban hành trên cơ sở tuân thủ hệ thống chuẩn mực kế toán, nhưng dấu ấn của chuẩn mực kế toán trong hệ thống kế toán Việt Nam nói chung và đối với chế độ kế toán Việt Nam hiện hành nói riêng vẫn còn quá mờ nhạt. Tình trạng các doanh nghiệp chỉ dựa vào các qui định của chế độ

kế toán và vận dụng mà không quan tâm tới sự tồn tại của chuẩn mực kế toán, hay không phân biệt được chuẩn mực kế toán với chế độ kế toán là tương đối phổ biến (Nguyễn Công Phương, 2013). Nói cách khác, dù có chuẩn mực kế toán nhưng chế độ kế toán Việt Nam hiện hành vẫn chưa thể hiện được sự hài hòa với chuẩn mực kế toán quốc tế để đáp ứng các yêu cầu của quá trình hội nhập. Đây là một trong những lý do mà Mỹ và Châu Âu vin vào để áp đặt chống bán phá giá đối với doanh nghiệp Việt Nam bởi kế toán Việt Nam chưa tuân theo chuẩn mực quốc tế làm cho giá thành báo cáo không đúng thực tế (Hồng Vân, 2009). Theo một nghiên cứu do Hiệp hội Kiểm toán và Kế toán Công chứng Anh Quốc (ACCA) và Grant Thornton (công ty quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán và tư vấn tại Việt Nam) thực hiện, Việt Nam khó thu hút vốn đầu tư cũng vì chưa đáp ứng được mong muốn của các nhà đầu tư

nước ngoài khi họ muốn thấy các chuẩn mực kế toán, kiểm toán và quản trị doanh nghiệp mới và cải tiến, được phát triển một cách tích hợp hơn (Quỳnh Vũ, 2012). Mới đây nhất, những bất cập trong chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (như chưa có qui định về ghi nhận sự giảm giá trị của tài sản, thiếu nhất quán trong qui định về hạch toán lãi, lỗ...) được coi là một trong những nguyên nhân khiến tập đoàn Vinashin có thể báo lãi giả để che giấu lỗ thật lên tới hàng chục nghìn tỷ đồng trong suốt thời gian dài.

Vì vậy, vận dụng hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia đã được xây dựng trên cơ sở kế thừa hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế vào hoàn thiện chế độ kế toán hiện hành chính là giải pháp tối ưu nhằm đáp ứng yêu cầu của tiến trình hội nhập ở Việt Nam hiện nay. □

Tài liệu tham khảo:

- Bộ Công nghiệp (1962), *Thông tư số 1451-BCNNG-CDKT Về việc giám đốc xí nghiệp duyệt Bảng tổng kết tài sản*, ban hành ngày 22 tháng 06 năm 1962.
- Bộ Tài chính (2006a), *Quyết định 48/2006/QĐ-BTC hướng dẫn chế độ kế toán mới cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa*, ban hành ngày 14 tháng 09 năm 2006.
- Bộ Tài chính (2006b), *Quyết định 15/2006/QĐ-BTC Về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp*, ban hành ngày 20 tháng 03 năm 2006.
- Bộ Tài chính (2000), *Quyết định số 38/2000/QĐ-BTC Về việc ban hành và công bố áp dụng Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, ban hành ngày 14 tháng 03 năm 2000.
- Bộ Tài chính (1996), *Quyết định số 1177-TC/CDKT Về việc hướng dẫn chế độ kế toán cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ*, ban hành ngày 23 tháng 12 năm 1996.
- Bộ Tài chính (1995), *Quyết định 1141-TC/CDKT Về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp*, ban hành ngày 01 tháng 11 năm 1995.
- Bộ Tài chính (1990), *Quyết định 598-TC/CDKT Về việc ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp ngoài quốc doanh*, ban hành ngày 08 tháng 12 năm 1990.
- Bộ Tài chính (1989), *Quyết định 212-TC/CDKT Về việc ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp quốc doanh*, ban hành ngày 15 tháng 12 năm 1989.
- Bộ Tài chính (1970a), *Quyết định 425-TC/CDKT Về việc ban hành hệ thống tài khoản kế toán thống nhất*, ban hành ngày 14 tháng 12 năm 1970.
- Bộ Tài chính (1970b), *Quyết định số 426-TC/CDKT về Chế độ sổ sách kế toán*, ban hành ngày 14 tháng 12 năm 1970.
- Bộ Tài Chính (1964a), *Thông tư 07-TC-CDKT Về việc ban hành chế độ chứng từ sổ sách kế toán*, ban hành ngày 21 tháng 02 năm 1964.
- Bộ Tài Chính (1964b), *Thông tư 02-TC-TT Về việc qui định chế độ ghi chép kế toán tại cơ quan chủ quản xí nghiệp trung ương*, ban hành ngày 07 tháng 01 năm 1964.
- Bộ Tài Chính (1962), *Thông tư số 03-TC-TT Về việc lập báo cáo quyết toán của các ngành chủ quản xí nghiệp trung ương*, ban hành ngày 27 tháng 02 năm 1962.
- Chủ tịch nước (2003), *Luật kế toán số 12/2003/L/CTN*, ban hành ngày 26 tháng 06 năm 2003.

- Nguyễn Công Phương (2013), “Về mô hình chuẩn mực – chế độ kế toán của Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, số 194, trang 31-37.
- Hội đồng Chính phủ (1970), *Quyết định 233/CP Về việc ban hành Chế độ báo cáo thống kê và kế toán định kỳ chính thức của xí nghiệp công nghiệp*, ban hành ngày 01 tháng 12 năm 1970.
- Hội đồng Bộ trưởng (1989), *Nghị định 25-HĐBT Về ban hành Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước*, ban hành ngày 18 tháng 03 năm 1989.
- Hội đồng Bộ trưởng (1961), *Nghị định 175/CP Về Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước*, ban hành ngày 28 tháng 10 năm 1961.
- Hội đồng Nhà nước (1988), *Pháp lệnh kế toán và thống kê Lệnh số 06-CT/HĐNN*, ban hành ngày 10 tháng 05 năm 1988.
- Hồng Vân (2009), “Doanh nghiệp gặp khó vì chuẩn mực kế toán”, truy cập ngày 10 tháng 04 năm 2013, từ <http://www.thesaigontimes.vn/Home/kinhdoanh/xuatnhapkhau/22251/>
- Phủ Thủ tướng (1963), *Chỉ thị số 011-TTg Về việc tăng cường công tác kế toán Nhà nước*, ban hành ngày 07 tháng 02 năm 1963.
- Phủ Thủ tướng (1957), *Quyết định 130-TTg Về việc thi hành từng bước chế độ hạch toán kinh tế*, ban hành ngày 04 tháng 04 năm 1957.
- Thủ tướng Chính phủ (1971), *Quyết định 299-TTg Về việc ban hành Chế độ báo cáo thống kê và kế toán định kỳ chính thức của các đơn vị kinh tế cơ sở thuộc ngành nội thương*, ban hành ngày 27 tháng 10 năm 1971.
- Quỳnh Vũ (2012), “Kế toán không chuẩn mực, Việt Nam khó hút vốn”, truy cập ngày 10 tháng 04 năm 2013, từ <http://doanhnhansaigon.vn/online/dien-dan-doanh-nhan/thoi-su/2012/09/1067999/>

Vietnamese Accounting Regime in the Integration Process

Abstract:

As an important economic management tool, a relevant accounting regime is required for each development stage of the economy. Besides inheriting the favorable features of the previous regime, the later accounting regime is also amended and supplemented to meet the new requirements, tasks and economic management mechanism. This paper reviews the various accounting regimes in different periods to demonstrate the formation and development of Vietnam's accounting regime, and to identify the development orientation of this regime in the integration process.

Thông tin tác giả:

* **Nguyễn Thị Thu Liên**, Tiến sĩ

- Nơi công tác: Bộ môn Kế toán quản trị, Viện Kế toán – Kiểm toán, Đại học Kinh tế quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, kiểm toán

- Một số tạp chí tiêu biểu đã đăng tải công trình nghiên cứu: *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, *tạp chí Kế toán- kiểm toán*

Email: thulien78@yahoo.com