**NỘI DUNG KẾ TOÁN CHỨNG THỰC VÀ HƯỚNG PHÁT TRIỂN TẠI VIỆT NAM**

Ths. Dương Thị Thanh Hiền

Khoa Kế toán – Đại học Duy Tân

**1.Thế nào là kế toán thực chứng (Positive Accounting Theory)**

Trước hết, căn bản gốc của các lý thuyết kế toán là Kế toán chuẩn tắc (Normative Accounting Theory) mà người làm công tác kế toán đang thực hiện. Kế toán chuẩn tắc thực hiện đúng theokhung nguyên tắc kế toán (Accounting Framework) và các chuẩn mực kế toán. Lý thuyết kế toán chuẩn tắc quy định các nghiệp vụ phát sinh thì cần phải được ghi nhận và công bố rõ rang.

Thực ra lý thuyết kế toán thực chứng là một nhánh của kinh tế học thực chứng (Positive Economic Theory). Milton Friedman, nhà kinh tế học đoạt giải Nobel người Mỹ, người được tờ The Economist coi là một nhà kinh tế có ảnh hưởng lớn nhất nửa sau thế kỷ 20, đã cổ suý cho lý thuyết kinh tế thực chứng, hướng tới giải thích và phán đoán các sự kiện kinh tế chưa được kiểm chứng và quan sát thấy. Công trình điển hình của ông về lý thuyết kinh tế thực chứng là cuốn sách “Essays in Positive Economics” (1953).

Trong khi đó, lý thuyết kế toán thực chứng giải thích và dự báo các hoạt động kế toán diễn ra hàng ngày trong thực tế. Lý thuyết kế toán thực chứng giúp chúng ta trả lời câu hỏi “cái gì đang diễn ra hàng ngày, tại sao người lập báo cáo tài chính lại làm như vậy, động lực nào để họ làm như vậy?” (Why, How). Như vậy, thay vì các quy định cần phải thực hiện trong kế toán chuẩn tắc, lý thuyết kế toán thực chứng cho chúng ta cơ hội khám phá và giải thích những sự vật hiện tượng chưa từng xuất hiện hoặc đã xuất hiện nhưng chúng ta chưa quan sát thấy trong thế giới tài chính và kế toán.

Lý thuyết nghiên cứu kế toán thực chứng là tiền đề giải thích các sự kiện kế toán phát sinh trong thực tế, đặc biệt trên thị trường chứng khoán Việt Nam, nơi số liệu báo cáo tài chính tác động rất lớn đến các quyết định và lợi ích của nhà đầu tư. Đồng thời cho chúng ta cơ hội khám phá và giải thích những sự vậ hiện tượng chưa từng xuất hiện hoặc đã xuất hiện nhưng chưa quan sát thấy trong tài chính, kế toán. Kế toán thực chứng thường áp dụng các phương pháp thống kê hay kinh tế lượng cao cấp để phục vụ cho việc kiểm chứng giả thuyết.

**2. Nội dung của kế toán thực chứng**

Nghiên cứu các hành vi phù phép lợi nhuận, biết lỗ thành lãi và ngược lại, dường như gần gũi hơn đối với thị trường chứng khoán Việt Nam. Hàng loạt các hành động “cố tình” che dẫu lãi/lỗ của các doanh nghiệp niêm yết được kiểm toán viên điều chỉnh. Lý thuyết kế toán thực chứng nghiên cứu nguyên nhân và giải thích cho các hành động trên.

Thông thường kế toán thực chứng nghiên cứu các hành vi cơ hội dựa trên lợi ích của các nhóm người khác nhau, có thể kể đến mối quan hệ giữa chủ sở hữu – nhà quản lý doanh nghiệp – người cho vay (Owner-Manager-Lender), hay còn gọi là lý thuyết người đại diện (Agency Theory). Mỗi nhóm người có lợi ích khác nhau và hành động của họ thường phục vụ lợi ích của nhóm.

Trường hợp điển hình là số liệu lợi nhuận của Vinaconex (VCG) năm 2009 sau kiểm toán giảm gần 257 tỷ đồng so với số liệu lợi nhuận trước kiểm toán. Hay sự kiện gần đây nhất là Công ty Du lịch Dầu khí Phương Đông (PDC) có lợi nhuận trước kiểm toán là 3 tỉ đồng nhưng kết quả kiểm toán cho thấy Công ty lỗ gần 60 tỉ đồng. Vậy câu hỏi được đặt ra là tại sao lại có sự chênh lệch lớn như vậy? nguyên nhân cốt lõi là gì?Theo các nghiên cứu về phù phép lợi nhuận, ban lãnh đạo thường công bố lợi nhuận cao nhằm đạt mức lương thưởng gắn với kết quả kinh doanh và đồng thời giữ giá cổ phiếu khi họ cũng là những cổ đông lớn.

Lý thuyết kế toán thực chứng đồng thời còn nghiên cứu về lợi nhuận bị tác động dựa trên các yếu tố phí tổn chính trị (Political cost). Yếu tố phí tổn chính trị đối với doanh nghiệp được coi là các phí tổn phi hợp đồng. Ví dụ như công đoàn công ty sẽ gây sức ép với ban lãnh đạo để được trả lương cao hơn khi công ty có lãi cao. Đó là động lực để ban lãnh đạo phù phép giảm lợi nhuận thông qua các thủ thuật kế toán. Ví dụ cụ thể hơn trên thị trường chứng khoán Việt Nam là trường hợp Công ty Cổ phần Bông Bạch Tuyết phù phép lỗ thành lãi trong hai năm trước khi niêm yết nhằm đạt được điều kiện tiên quyết để niêm yết cổ phiếu của Bông Bạch Tuyết trên thị trường chứng khoán. Hoăc, Tập đoàn Điện lực Việt Nam (EVN) kêu lỗ và đòi tăng giá điện trong khi lương và thưởng thuộc hàng cao nhất ở Việt Nam.

Lý thuyết kế toán thực chứng giúp chúng ta giải thích được nguyên nhân của các sự kiện trên. Từ đó, các đối tượng sử dụng thông tin kế toán khác nhau sẽ có các hành động khác nhau. Người viết với tư cách là một kiểm toán viên nhận định rằng nếu các kiểm toán viên đều hiểu được sâu sắc các nguyên nhân tác động lợi nhuận và ảnh hưởng đến thị trường như thế nào thì có thể giảm thiểu rủi ro kiểm toán. Những nhà đầu tư hiểu được xu thế biến động của giá cổ phiếu trước các thông tin kế toán thì sẽ có những hành động phù hợp. Hoặc, những nhà hoạch định chính sách kế toán, chính sách thị trường vốn có thể đưa ra các chính sách phù hợp nhằm minh bạch hoá thị trường góp phần nâng cao chất lượng thị trường.

**3. Hướng phát triển của kế toán thực chứng tại Việt Nam**

Lý thuyết kế toán thực chứng là cần thiết khi giới kế toán thấy thất vọng đối với lý thuyết kế toán chuẩn tắc, lý thuyết chỉ hướng tới các quy định nhằm trả lời câu hỏi “người lập báo cáo tài chính phải làm gì?” mà không lý giải được “tại sao họ làm như vậy?” hay “trong thực tế kế toán làm như thế nào?”.

Trên thị trường chứng khoán Việt Nam, thời điểm hiện tại vẫn chưa có những nghiên cứu kế toán thực chứng nào được công bố. Nhưng nếu các nhà nghiên cứu kế toán của chúng ta áp dụng lý thuyết kế toán thực chứng thì biết đâu có thể kiểm chứng và đúc kết các sự kiện biến động giá cổ phiếu dưới tác động của thông tin kế toán như của Vinaconex, hay Công ty Cổ phần Đầu tư và Vận tải Dầu khí Vinashin (VSP) từ quán quân lãi năm 2008 trở thành quán quân lỗ năm 2009 nhưng giá cổ phiếu đang tăng rất nóng trong thời gian gần đây.

Tại Việt Nam hiện nay, đã có một số nhà nghiên cứu quan tâm đến lý thuyết kế toán thực chứng. Nghiên cứu của Phan Lê Thành Long (2010) cho rằng, lý thuyết kế toán thực chứng giải thích và dự báo các hoạt động kế toán diễn ra hàng ngày trong thực tế, đồng thời, giải thích được nguyên nhân về sự tồn tại của các sự kiện đó, do đó, trả lời được câu hỏi cái gì đang diễn ra và tại sao lại diễn ra như vậy. Nhà nghiên cứu này cũng đã đề xuất rằng một nghiên cứu thực nghiệm tác động trong thực tiễn sẽ là cơ sở tốt nhất cho những nhà hoạch định chính sách trong việc đưa ra các chính sách kế toán mới hoặc sửa đổi và hoàn thiện các chính sách hiện hành. Nghiên cứu của Lê Hà Như Thảo (2012) cũng đã đề cập tổng quan một số nghiên cứu về lý thuyết kế toán thực chứng, từ đó khẳng định sự cần thiết của lý thuyết kế toán thực chứng đối với lĩnh vực kế toán - tài chính. Nguyễn Hữu Ánh (2013) trong nghiên cứu của mìnhvề đóng góp của các trường phái lý thuyết kế toán chỉ ra lý thuyết kế toán thực chứng là dòng nghiên cứu chủ đạo đương đại.

Hi vọng rằng sự phát triển của nghiên cứu kế toán thực chứng, cho dù mới bắt đầu, sẽ là một tiền đề quan trọng trong sự phát triển của kế toán Việt Nam, hướng tới một hệ thống kế toán ngày càng hoàn thiện hơn. Hiện tại, việc ban hành các văn bản pháp quy mới trong kế toán vẫn dựa trên kinh nghiệm của các cá nhân có liên quan. Các nghiên cứu thực nghiệm trong thực tế thị trường gần như chưa có tác động đến việc thiết lập các chính sách kế toán mới, ví dụ như việc ban hành các chuẩn mực về công cụ tài chính. Điều này cũng tác động và ảnh hưởng khá nhiều đến sự phát triển của kế toán chứng thực tại Việt Nam.

**Tài liệu tham khảo**

1. Phan Lê Thành Long (2015), Kế toán thực chứng: Hướng đúng phát triểnngành kế toán Việt Nam?;

2. Phan Lê Thành Long, Lý thuyết Kế toán thực chứng - Một quá trình (Phần 1),Tạp chí Kiểm toán;

3. NguyễnThịHồngVân(2016),Nghiêncứukếtoánthựcchứng:Xuhướngnghiêncứu kế toán chủ đạo hiện nay, Tạp chí nghiên cứu Tài chính - Kế toán số 159-2016;

4. Lê Hà Như Thảo (2012), Tổng quan về lý thuyết kế toán thực chứng, Tạp chíKhoa học và Công nghệ, Đại học Đà Nẵng, Số 9(58), Quyển 3;

5. Nguyễn Thanh Hiếu (2017), Các nghiên cứu trong kế toán tài chính trênthế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán,số tháng 3/2017