

ẢNH HƯỞNG CỦA ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH ĐẾN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

THE EFFECTS OF ACCOUNTING ESTIMATES OF TANGIBLE FIXED ASSETS ON ENTERPRISE FINANCIAL STATEMENTS

Giáp Đăng Kha^{1*}

TÓM TẮT

BCTC thể hiện thực trạng tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Việc ra quyết định quản lý phụ thuộc chủ yếu vào thông tin BCTC được đưa ra vào thời điểm quyết định lập BCTC. Trong khi đó, thông tin tài chính phụ thuộc nhiều vào các ước tính kế toán. TSCĐ hữu hình chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng tài sản của doanh nghiệp. Có nhiều phương pháp áp dụng các ước tính trong kế toán TSCĐ để ghi nhận và đo lường các TSCĐ hữu hình đó, dẫn đến thực trạng tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp khác nhau. Áp dụng phương pháp phân tích thực nghiệm, thiết kế Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp, kết quả nghiên cứu đã khẳng định sự bất ổn của điều kiện tài chính và hiệu quả hoạt động của một doanh nghiệp là kết quả của các ước tính kế toán TSCĐ hữu hình khác nhau.

Từ khóa: Ước tính kế toán; BCTC; TSCĐ hữu hình

ABSTRACT

Financial statements show the financial status as well as business results of the business. Management decision-making depends mainly on the financial information disclosed at the time of making the financial statement. Meanwhile, financial information is heavily dependent on accounting estimates. Tangible fixed assets account for a significant proportion of the total assets of the enterprise. There are many methods of applying estimates in fixed asset accounting to record and measure tangible fixed assets, resulting in different financial status and business performance. Applying the empirical analysis, designing the balance sheet and basing on the business performance report of an enterprise, the research shows that the uncertainty of the financial condition and the performance of a firm result from different accounting estimates for tangible fixed assets.

Keywords: accounting estimates; financial statements; tangible fixed assets

¹Khoa Kế toán-Kiểm toán, Đại học Công nghiệp Hà Nội

*E-mail: giapdkha@gmail.com

Ngày nhận bài: 11/01/2018

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 27/03/2018

Ngày chấp nhận đăng: 15/06/2018

CHỮ VIẾT TẮT

BCTC:	Báo cáo tài chính
TSCĐ:	Tài sản cố định

1. GIỚI THIỆU

Nhiều quyết định hoạt động kinh doanh phải dựa trên chất lượng thông tin, do đó, thông tin kế toán khách quan và đáng tin cậy là điều kiện tiên quyết để ra quyết định đúng đắn. BCTC mô tả tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của một doanh nghiệp, là nguồn thông tin chủ yếu cho quá

trình ra quyết định. Các khoản mục được trình bày trong BCTC phải được ghi nhận theo các chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) hoặc quốc gia. Nguyên tắc kế toán đánh giá các tài sản theo giá gốc hoặc giá trị hợp lý. Tuy nhiên, tùy thuộc vào phương pháp đánh giá, một tài sản ít nhiều là một đối tượng của các ước tính. Ngay cả Ban Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) là tổ chức soạn thảo các chuẩn mực BCTC quốc tế, thừa nhận rằng "Với một phạm vi rộng, BCTC là dựa trên các ước tính, xét đoán và mô hình hơn là mô tả chính xác" (IFRS Foundation, 2015). Thực hiện các ước tính hàm ý một mức độ chủ quan nhất định. Hai ước tính khác nhau cho một tài sản có thể dẫn đến thông tin kế toán khác nhau. Do đó, thực trạng tài chính và hiệu quả của một doanh nghiệp sẽ thay đổi, có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh doanh của người sử dụng BCTC. Thực tế là nhiều doanh nghiệp kiểm toán đã đưa ra các ước tính kế toán trái ngược với các ước tính của khách hàng (KPMG, 2015) và xác nhận rằng ước tính kế toán là một vấn đề quan trọng hàng đầu trong nghề kế toán. Ngoài ra, Ủy ban chứng khoán (SEC) các nước cũng nhấn mạnh tầm quan trọng của công bố thông tin về các ước tính kế toán quan trọng (KPMG, 2015).

TSCĐ hữu hình thường chiếm tỷ trọng lớn trong nhiều doanh nghiệp. Do đó, có nhiều cách áp dụng các ước tính kế toán để ghi nhận và đo lường chúng. Để xem xét các vấn đề nêu trên, mục tiêu chính của nghiên cứu này nhằm làm rõ khuôn khổ các ước tính kế toán theo IFRS, tìm ra phạm vi cốt yếu cho các quyết định quản lý về TSCĐ hữu hình, thiết kế và áp dụng mô hình kiểm định thực nghiệm ảnh hưởng của các ước tính kế toán TSCĐ hữu hình đối với BCTC. Từ đó, chỉ ra những lĩnh vực nhạy cảm nhất của ước tính kế toán về TSCĐ hữu hình, đồng thời nhấn mạnh tầm quan trọng của công bố thông tin về ước tính kế toán cho phân tích BCTC của doanh nghiệp.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT

IFRS là một khuôn khổ ước tính kế toán

Lập các ước tính kế toán là một quá trình phức tạp, bao gồm việc thu thập tất cả các thông tin cần thiết về chủ đề, hiểu biết các ước tính kế toán khác nhau theo các chuẩn mực kế toán và luật pháp quốc gia, thừa nhận các kết quả đó và xác định yêu cầu đánh giá lại các ước tính đó trong tương lai. Ước tính kế toán được đánh giá theo các quan điểm khác nhau. Trước tiên, người xây dựng chuẩn mực xét về ước tính kế toán khi phát triển các chuẩn mực kế toán họ đã "tạo ra các chuẩn mực cho phép đánh giá trong một khuôn khổ dựa trên các nguyên tắc" (ICAS, 2012). Tiếp theo

là đánh giá kế toán mà ban quản trị lập các ước tính kế toán trong khi các kế toán ghi lại các sự kiện kinh doanh có các ước tính trên cơ sở bằng chứng kế toán. Kiểm toán viên cũng có những quan điểm riêng về ước tính kế toán, họ thường đánh giá các ước tính kế toán của khách hàng khi thực hiện kiểm toán BCTC và đưa ra ý kiến kiểm toán. Cuối cùng, nhà quản lý và người sử dụng BCTC thì quan tâm đến thông tin về các ước tính kế toán được áp dụng như thế nào. Viện Kế toán công chứng của Scotland (ICAS, 2006) cho rằng sự tin tưởng giữa người xây dựng chuẩn mực, người lập báo cáo, kiểm toán viên, nhà quản lý và người sử dụng BCTC đó là làm sao để cho ban quản trị doanh nghiệp trình bày các ước tính kế toán phản ánh trung thực nhất các giao dịch trong kinh doanh.

Trong mọi trường hợp, các chuẩn mực kế toán luôn chứa đựng một phần quan trọng về các ước tính kế toán. Khi Chuẩn mực BCTC quốc tế là các chuẩn mực kế toán toàn cầu với hơn 140 nước và vùng lãnh thổ áp dụng thì nhiều chuẩn mực kế toán quốc gia cũng đã hội tụ với IFRS, nghiên cứu này xem IFRS là khung pháp lý quan trọng nhất cho các ước tính kế toán. Khung khái niệm cho BCTC (IASB, 2010) như là một phần của IFRS, “thiết lập các khái niệm nền tảng của những ước tính đó, các xét đoán và các mô hình. Các khái niệm này là mục tiêu mà Ban quản trị và những người lập BCTC hướng tới”. Khung IFRS hiểu được sự thích hợp và trình bày trung thực là những đặc tính chất lượng cơ bản để có ích cho người sử dụng BCTC. Theo khung này, thông tin tài chính thích hợp có thể bị ảnh hưởng bởi mức độ đo lường không chắc chắn phát sinh khi một tài sản hoặc nợ không thể đo lường trực tiếp, thay vào đó là phải ước tính.

Theo IASB (2010), “một ước tính có thể cung cấp thông tin thích hợp, ngay cả khi ước tính đó là phụ thuộc nhiều vào độ tin cậy của việc đo lường. Tuy nhiên, nếu độ tin cậy của việc đo lường đó là thấp thì ước tính đó sẽ ít thích hợp hơn so với nếu độ tin cậy của việc đo lường đó là cao. Việc đo lường không đáng tin cậy phát sinh khi một tài sản hoặc một khoản nợ không thể đo lường trực tiếp được mà phải thay bằng cách ước tính”. Ngoài ra, IASB còn đưa ra một ví dụ cụ thể về một ước tính có thể được trình bày trung thực cho trường hợp đơn vị báo cáo kế toán đã áp dụng một quy trình và mô tả thích hợp ước tính và giải thích bất kỳ sự không chắc chắn có ảnh hưởng đáng kể đến ước tính đó. Ban quản trị vẫn tin rằng nếu ước tính đó không hợp lý, thông tin cung cấp cũng sẽ không hữu ích. Do đó, để được trình bày trung thực thì các ước tính kế toán nên được mô tả đầy đủ tính chất và mức độ không chắc chắn cần phải được minh họa, công bố trong thuyết minh BCTC. Ngoài các đặc tính chất lượng của thông tin, Khung này cũng đưa ra một số nguyên tắc kế toán về ước tính. IASB đã định nghĩa sự thận trọng là việc thực hiện cẩn trọng khi xét đoán trong điều kiện không chắc chắn để đảm bảo rằng tài sản hoặc thu nhập không bị phóng đại và công nợ hoặc chi phí không bị che giấu (IASB, 2015). Theo IASB, những sai sót như vậy có thể dẫn đến sự phóng đại thu nhập hoặc giấu bớt chi phí cho giai đoạn sau.

Khái niệm ước tính trong việc thực hiện nguyên tắc thận trọng có thể là tiêu chí để phân loại kế toán thành trường phái kế toán bảo thủ và trường phái kế toán trung lập (Cooper, 2015). Trường phái kế toán bảo thủ ủng hộ sự thận trọng trong BCTC. Ngược lại, trường phái kế toán trung lập coi BCTC nên đại diện cho kết quả của doanh nghiệp một cách trung lập và ủng hộ việc trình bày BCTC theo khuynh hướng trung lập, không thiên về sự thận trọng. Tương tự như vậy, nguyên tắc dựa vào bản chất hơn hình thức yêu cầu phải ước tính kế toán. Bởi vì, đôi khi bản chất các nghiệp vụ kinh tế phát sinh không nằm ở hình thức pháp lý của nó mà cần được ước tính để phản ánh trung thực thực tế xảy ra.

Ngoài khung của IASB, IFRS còn đưa ra các nguyên tắc bổ sung cho các loại ước tính khác nhau liên quan đến việc ghi nhận và đo lường một số tài sản và nợ phải trả. Tuy nhiên, Viện Kế toán công chứng của Scotland - ICAS (2012), cho rằng các chuẩn mực dựa trên nguyên tắc đó có thể giúp trình bày trung thực bản chất của các nghiệp vụ kinh tế nhưng đòi hỏi phải sử dụng tốt xét đoán chuyên môn. Brown và cộng sự (1993), cho rằng “Các chuẩn mực kế toán chỉ đưa ra các hướng dẫn cơ bản nên đòi hỏi các kế toán viên cần thiết phải áp dụng xét đoán chuyên môn”. Điều này hàm ý rằng các chuẩn mực nghề nghiệp không thể cung cấp một hướng dẫn đầy đủ cho người chuẩn bị hoặc cho người sử dụng BCTC và nhấn mạnh, cho dù là như vậy nhưng các ước tính cũng cho phép người đọc hiểu được những gì được trình bày trên BCTC. Các hướng dẫn hiện nay về ước tính không chỉ là đặc trưng của kế toán mà nó còn ảnh hưởng đến thông tin kế toán. Các yếu tố có thể tác động đến các ước tính kế toán như là kinh nghiệm, kiến thức, đào tạo, văn hoá và kể cả sự sẵn sàng chấp nhận rủi ro hoặc hành động mà doanh nghiệp có thể thực hiện trong tương lai.

Phân tích thực nghiệm ảnh hưởng của ước tính kế toán TSCĐ hữu hình trên BCTC

Chuẩn mực IAS 16 (Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị-TSCĐ hữu hình) xác định các nguyên tắc xử lý kế toán của TSCĐ hữu hình. Chuẩn mực này liên quan đến chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 36 (Sự suy giảm giá trị tài sản) chuẩn mực này bổ sung thêm cho xử lý TSCĐ hữu hình. Có thể chia các vấn đề quan trọng của ước tính kế toán theo IAS 16 thành hai mục lớn: phân loại các ước tính và các ước tính liên quan đến việc đo lường giá phí của TSCĐ hữu hình. Việc phân loại và ghi nhận ước tính về tài sản hữu hình phổ biến nhất hiện nay theo IFRS Foundation (2015), đó là: đánh giá xem doanh nghiệp có kiểm soát nguồn lực hay không, phân loại tài sản có tính chất tương tự, phân biệt bất động sản đầu tư với bất động sản phục vụ hoạt động kinh doanh và bất động sản giữ để bán trong quá trình kinh doanh thông thường.

Doanh nghiệp có thể có các ước tính quan trọng liên quan đến việc đo lường giá phí của một TSCĐ hữu hình, như: ước lượng thời gian sử dụng hữu ích, ước lượng giá trị thu hồi, đo lường giá trị hợp lý hoặc chi phí nâng cấp tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Để xác định tác động của các ước tính kế toán đến Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh cần xác định mô hình cơ sở, các giả định và hạn chế của các mô hình được tạo ra. Phương pháp được sử dụng trong phân tích thực nghiệm bao gồm: thiết kế Bảng cân đối kế toán (bảng 1) và Báo cáo kết quả kinh doanh (bảng 2) của một doanh nghiệp, trong đó, phần TSCĐ hữu hình chiếm tỷ lệ đáng kể (53,33% trên tổng tài sản).

Bảng 1. Bảng cân đối kế toán

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Mô hình cơ sở
A. Tài sản ngắn hạn	400
B. Tài sản dài hạn	1.100
I. TSCĐ hữu hình	800
1. Nhà xưởng	500
2. Thiết bị	300
II. TSCĐ vô hình	300
1. Quyền sử dụng đất	200
2. Phần mềm	100
Tổng tài sản	1.500
C. Nợ phải trả	820
I. Nợ ngắn hạn	350
II. Nợ dài hạn	470
D. Vốn chủ sở hữu	680
I. Vốn góp	600
II. Lợi nhuận	80
Tổng nguồn vốn	1.500

Bảng 2. Báo cáo kết quả kinh doanh

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Mô hình cơ sở
1. Doanh thu thuần	1.000
2. Giá vốn	750
3. Chi phí lãi vay	90
4. Chi phí bán hàng, quản lý doanh nghiệp	60
5. Lợi nhuận trước thuế	100
6. Thuế thu nhập doanh nghiệp (20%)	20
7. Lợi nhuận sau thuế	80

Các công cụ phân tích BCTC được sử dụng để định lượng tác động của các ước tính kế toán trên tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh. Mục đích của nghiên cứu là xác định ảnh hưởng của các ước tính khác nhau đến toàn

Bảng 3. Các biến trong mô hình nghiên cứu

Biến được lựa chọn - TSCĐ hữu hình	Đo lường - Tỷ lệ tài chính
Tài sản, nhà xưởng và thiết bị (IAS 16) - Ước lượng thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị: • Ban giám đốc ước tính rằng thời gian sử dụng hữu ích là 6 năm (mô hình 1). • Ban giám đốc ước tính rằng thời gian sử dụng hữu ích là 5 năm (mô hình 2). • Ban giám đốc ước tính rằng thời gian sử dụng hữu ích là 3 năm (mô hình 3).	- Thực trạng tài chính • Tỷ lệ khả năng thanh toán hiện thời (Tài sản ngắn hạn/ Nợ ngắn hạn). • Tỷ lệ vốn chủ sở hữu (Vốn cổ phần/ Tổng tài sản). • Tỷ lệ khả năng thanh toán lãi vay (Lợi nhuận + Chi phí lãi vay/ Chi phí lãi vay). • Hiệu quả kinh doanh. • Vòng quay tài sản (Doanh thu/ Tổng tài sản). • Tỷ suất lợi nhuận (Lợi nhuận/ Doanh thu). • Tỷ suất lợi nhuận tài sản (Lợi nhuận/ Tổng tài sản).

bộ tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Theo đó, lợi nhuận trên tổng số tài sản (ROA) được chọn là tỷ lệ quan trọng nhất. Tỷ lệ ROA theo công thức của Du Pont được phân tích làm hai thành phần chính là tỷ suất lợi nhuận và tỷ lệ doanh thu/tài sản (vòng quay tài sản). Phương pháp này tách tỷ suất sinh lợi theo các thành phần cấu thành chúng. Tỷ suất lợi nhuận, vòng quay tài sản và lợi nhuận trên tài sản thường được xem xét lại với nhau do tỷ suất lợi nhuận và vòng quay tài sản ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận trên tài sản (Gibson, 2013). Hơn nữa, vòng quay tài sản được coi là tỷ số tài chính để đánh giá cả tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh (Zager và cộng sự, 2008).

Các tỷ lệ được lựa chọn để đo lường tình hình tài chính là tỷ lệ khả năng thanh toán hiện hành, tỷ lệ vốn chủ sở hữu và khả năng thanh toán lãi vay. Tỷ lệ khả năng thanh toán hiện hành xác định khả năng trả nợ ngắn hạn của doanh nghiệp (Gibson, 2013). Các khoản nợ của doanh nghiệp, trên bảng cân đối kế toán được nhìn nhận thông qua tỷ lệ vốn chủ sở hữu trên tổng tài sản. Tỷ lệ này cho biết tỷ lệ phần trăm tài sản được tài trợ bởi các chủ sở hữu (Zager và cộng sự, 2008). Tỷ lệ khả năng thanh toán lãi vay cho biết khả năng thanh toán nợ dài hạn khi đánh giá Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp (Gibson, 2013).

Trên cơ sở đó, tác giả đã tổng hợp và xây dựng mô hình nghiên cứu với các biến số và tỷ lệ được lựa chọn để đánh giá tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp (bảng 3).

4. KẾT QUẢ

Vận dụng mô hình về ước tính kế toán áp dụng đối với TSCĐ hữu hình

Để đánh giá tác động của ước tính kế toán TSCĐ hữu hình đến tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh, tác giả lựa chọn thay đổi ước tính kế toán về thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình, trong đó xem xét tác động của trường hợp cụ thể là thiết bị trong mô hình.

(i) Mô hình 1: Ước tính thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị là 6 năm.

Mô hình 1 được thiết kế theo một số giả định mà một doanh nghiệp đã mua một thiết bị để tiến hành kinh doanh với nguyên giá thiết bị được ghi nhận ban đầu trong Bảng cân đối kế toán là 300.000.000 đồng. Ban Giám đốc ước tính thời gian sử dụng hữu ích là 6 năm và sử dụng phương

pháp khấu hao theo phương pháp đường thẳng. Số khấu hao là chi phí của một tài sản. Ban giám đốc cũng ước tính rằng giá trị thu hồi của thiết bị là không đáng kể trong việc tính toán số tiền khấu hao. Lưu ý rằng, chi phí khấu hao được tính toàn bộ cho kỳ khấu hao năm đó là $300.000.000/6 \text{ năm} = 50.000.000 \text{ đồng}$.

(ii) Mô hình 2: Ước tính thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị giảm xuống còn 5 năm.

Mô hình 2 đề cập đến Ban giám đốc ước tính thời gian sử dụng hữu ích là 5 năm và sử dụng phương pháp khấu hao theo phương pháp đường thẳng. Ban giám đốc cũng ước tính rằng giá trị thu hồi của thiết bị là không đáng kể trong việc tính toán số tiền khấu hao. Trong trường hợp này, nguyên giá thiết bị là 300.000.000 đồng, có nghĩa là chi phí khấu hao trong năm là $300.000.000/5 \text{ năm} = 60.000.000 \text{ đồng}$.

(iii) Mô hình 3: Ước tính thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị giảm xuống thấp hơn còn 3 năm.

Bảng 4. Bảng cân đối kế toán

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3
A. Tài sản ngắn hạn	400	400	400
B. Tài sản dài hạn	1.050	1.040	1.000
I. TSCĐ hữu hình	750	740	700
1. Nhà xưởng	500	500	500
2. Thiết bị	250	240	200
II. TSCĐ vô hình	300	300	300
1. Quyền sử dụng đất	200	200	200
2. Phần mềm	100	100	100
Tổng tài sản	1.450	1.440	1.400
C. Nợ phải trả	810	708	800
I. Nợ ngắn hạn	340	338	330
II. Nợ dài hạn	470	470	470
D. Vốn chủ sở hữu	640	632	600
I. Vốn góp	600	600	600
II. Lợi nhuận	40	32	0
Tổng nguồn vốn	1.450	1.440	1.400

Bảng 5. Báo cáo kết quả kinh doanh

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3
1. Doanh thu thuần	1.000	1.000	1.000
2. Giá vốn	750	750	750
3. Chi phí khấu hao	50	60	100
4. Chi phí lãi vay	90	90	90
5. Chi phí bán hàng, quản lý DN	60	60	60
6. Lợi nhuận trước thuế	50	40	0
7. Thuế thu nhập doanh nghiệp (20%)	10	8	0
8. Lợi nhuận sau thuế	40	32	0

Mô hình 3 trình bày Ban giám đốc ước tính thời gian sử dụng hữu ích thấp chỉ là 3 năm và vẫn sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng. Ban giám đốc cũng ước tính rằng giá trị thu hồi của thiết bị là không đáng kể trong việc tính toán số tiền khấu hao. Trong trường hợp này, nguyên giá thiết bị là 300.000.000 đồng, có nghĩa là chi phí khấu hao trong năm sẽ là $300.000.000/3 \text{ năm} = 100.000.000$

đồng. Dựa vào sự thay đổi thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị trong ba mô hình làm cho sự biến động của các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh được trình bày lần lượt trong bảng 4 và bảng 5.

Kết quả tác động của thay đổi ước tính thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị đối với tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp được trình bày trong bảng 6.

Bảng 6. Kết quả tác động của ước tính kế toán TSCĐ hữu hình

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Mô hình 1	Mô hình 2	Mô hình 3
Tỷ lệ khả năng thanh toán hiện thời	1,18	1,18	1,21
Tỷ lệ vốn chủ sở hữu	0,44	0,44	0,43
Tỷ lệ khả năng thanh toán lãi vay	1,44	1,36	1,00
Vòng quay tài sản	0,69	0,69	0,71
Tỷ suất lợi nhuận	4,0%	3,2%	0,0%
Tỷ suất lợi nhuận tài sản	2,8%	2,2%	0,0%

5. KIẾN NGHỊ VÀ KẾT LUẬN

BCTC thể hiện tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Để BCTC của doanh nghiệp được trình bày phù hợp với các chuẩn mực, doanh nghiệp cần thực hiện các ước tính kế toán và các giả định có ảnh hưởng đến số tiền được trình bày trong BCTC, các thuyết minh BCTC. Bởi mỗi xét đoán ước tính được tạo ra do có tính chất chủ quan nên kết quả ước tính có thể khác nhau. Vì vậy, doanh nghiệp nên sử dụng tất cả các thông tin đầy đủ và có sẵn khi thực hiện ước tính. Người thực hiện ước tính nên tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và tránh mọi xung đột lợi ích. Để đảm bảo tính khách quan trong việc ước tính kế toán, doanh nghiệp nên phê duyệt quá trình thực hiện việc ước tính kế toán. Để làm được điều này, doanh nghiệp cần xem xét các vấn đề quan trọng trong ước tính kế toán, thảo luận về những ước tính đó và tác động của nó cũng như ghi lại các quy trình ước tính này. Ban giám đốc doanh nghiệp nên xem xét các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin liên quan cần công bố công khai.

Nghiên cứu này dựa trên việc kiểm tra Bảng cân đối kế toán doanh nghiệp được thiết kế với phần giá trị TSCĐ hữu hình chiếm đáng kể và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp lý. Các biến được lựa chọn (tỷ lệ tài chính điển hình) để đánh giá tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của một doanh nghiệp đã cho thấy, đối với các mô hình thực hiện, thực trạng tài chính và hiệu quả kinh doanh có thể phụ thuộc rất nhiều vào các ước tính kế toán được thực hiện. Các mô hình nghiên cứu đã khẳng định sự biến động của tình trạng tài chính và hiệu quả hoạt động của một doanh nghiệp là do ước tính kế toán khác nhau trong trường hợp TSCĐ hữu hình đại diện cho phần lớn tài sản của doanh nghiệp. Tuy nhiên, để giảm thiểu ảnh hưởng của vấn đề này, doanh nghiệp nên công khai các ước tính kế toán quan trọng trong các thuyết minh BCTC, việc công khai này sẽ giúp cho người sử dụng BCTC hiểu rõ được cơ sở của các ước tính kế toán và ý nghĩa quan trọng của nó ảnh hưởng đến BCTC của doanh nghiệp ở mức độ nào./.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. Brown, G. A., Collins, R. and Thornton, D. B, 1993. *Professional judgment and accounting standards*. Accounting, Organizations and Society. 18 (4): 275-89.
- [2]. Cooper, S, 2015. *A tale of "prudence"*. Investor Perspectives, IFRS.
- [3]. Gibson, C. H, 2013. *Financial Statement Analysis*. 13th edition, South-Western, Cengage Learning.
- [4]. IASB, 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. IFRS Foundation.
- [5]. IASB, 2015. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. Exposure Draft D/2015/3. IFRS Foundation.
- [6]. ICAS, 2006. *Principles not Rules*. A Question of Judgement.
- [7]. ICAS, 2012. *A professional judgement framework for financial reporting*. An international guide for preparers, auditors, regulators and standardsetters.
- [8]. KPMG, 2015. *Getting Accounting Judgments and Estimates*. Board Perspectives.
- [9]. The International Financial Reporting Standards Foundation, 2015. *IAS 16 Property, Plant and Equipment in A Briefing for Chief Executives*, Audit Committees & Boards of Directors.
- [10]. Zager, K., Mamic Sacer, I. Sever, S. Zager, L, 2008. *Financial Statement Analysis*. Masmedia, Zagreb.