

TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÔN ĐỨC THẮNG  
KHOA KẾ TOÁN



MÔN HỌC

# KẾ TOÁN TÀI CHÍNH A4

GIẢNG VIÊN: TS. NGUYỄN PHÚC SINH

ThS. PHẠM NGỌC TOÀN

ThS. HOÀNG CẨM TRANG

ThS. LÊ THỊ MỸ HẠNH

ThS. ĐỖ NGUYỄN BÌNH

ThS. CHÂU THANH AN (CPA)

# KẾ TOÁN TÀI CHÍNH A4

*Biên soạn:*

**TS. Nguyễn Phúc Sinh**

**ThS. Phạm Ngọc Toàn, ThS. Hoàng Cẩm Trang,**

**ThS. Lê Thị Mỹ Hạnh, ThS. Đỗ Nguyên Bình,**

**ThS. Châu Thanh An (CPA)**

# Giới thiệu môn học

- Ch.1:** BCTC và tính hữu ích của BCTC
- Ch.2:** Kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp
- Ch.3:** Hợp nhất kinh doanh và BCTC hợp nhất
- Ch.4:** Thay đổi chính sách, ước tính kế toán và sai sót
- Ch.5:** Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ

## Tài liệu tham khảo:

Chế độ kế toán, các chuẩn mực kế toán và các văn bản pháp lý liên quan



# **Chương 1**

## **Báo cáo tài chính và tính hữu ích của BCTC**

# 1. BẢN CHẤT - VAI TRÒ CỦA BCTC

## □ Bản chất của BCTC

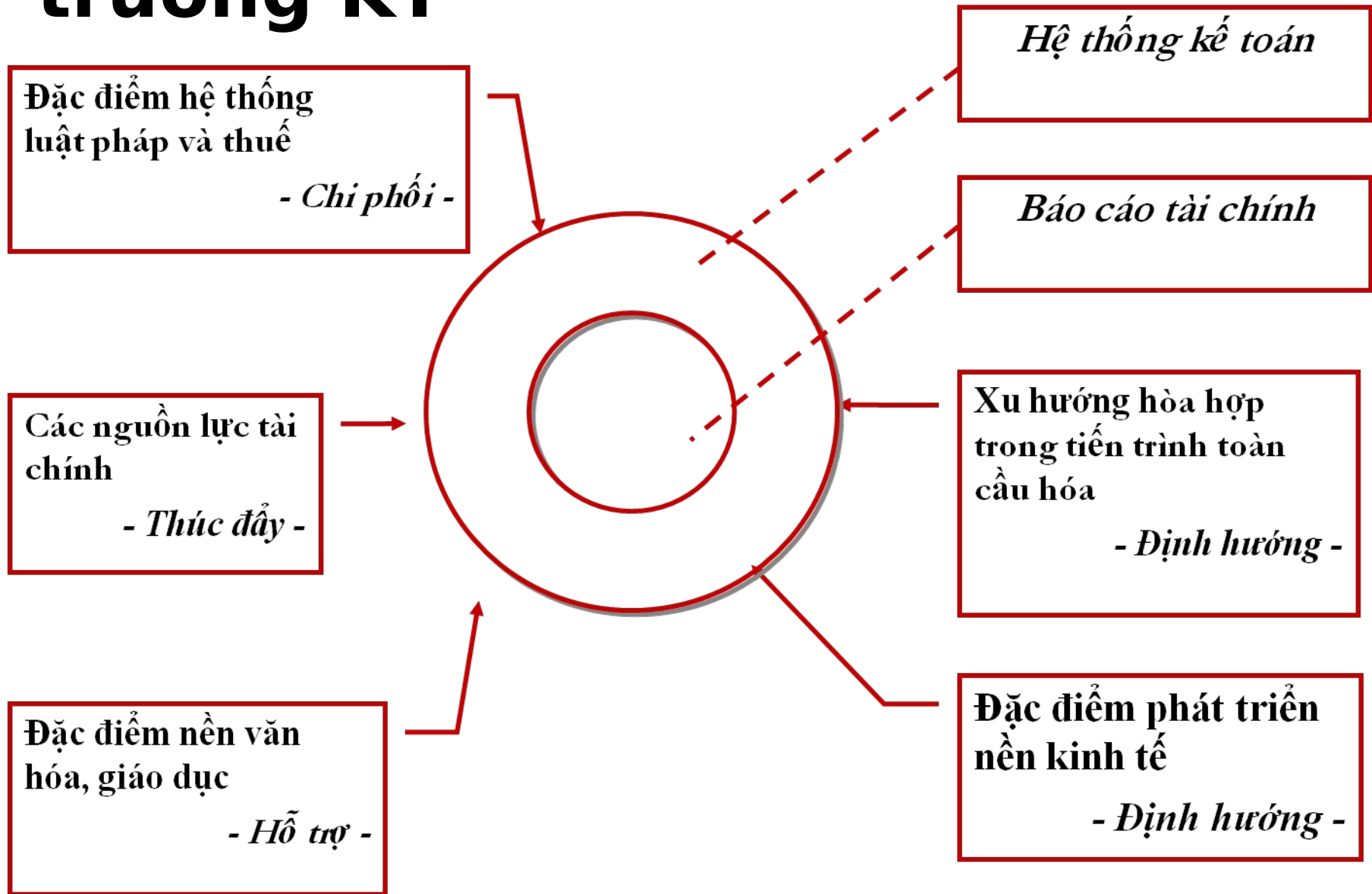
### **Có nhiều giác độ tiếp cận về BCTC :**

- BCTC là đầu ra của quy trình kế toán tài chính
- BCTC là phương tiện cung cấp thông tin tài chính hữu ích để ra quyết định kinh tế
- BCTC là phương pháp cân đối, tổng hợp trong ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế

## Định nghĩa về BCTC

- BCTC là đầu ra của HTTT Kế toán tài chính, biểu hiện khái quát dưới hình thức hệ thống các bộ phận báo cáo có mối liên hệ mật thiết với nhau,
- BCTC cung cấp những thông tin phù hợp, đáng tin cậy, giúp người sử dụng làm cơ sở để nhận xét, đánh giá và ra quyết định.

# Các nhân tố tác động từ môi trường KT



## ❑ **Vai trò của BCTC**

- Cung cấp thông tin cho những người có quan hệ lợi ích với doanh nghiệp, kể cả là bên trong hay bên ngoài, ở quá khứ, hiện tại, tương lai.
- Nói cách khác, BCTC phải có nhiệm vụ hướng đến mục tiêu đáp ứng nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng.
- Vai trò của BCTC sẽ được thể hiện khác nhau tùy theo đặc trưng của từng quốc gia, có thể thay đổi theo từng điều kiện lịch sử cụ thể.



## ❑ Vai trò của BCTC có thể nhìn theo 2 góc độ:

(1) Đáp ứng yêu cầu pháp lý về cung cấp thông tin của doanh nghiệp: thông tin trình bày theo hướng tối thiểu hóa theo quy định

(2) Đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin: thông tin trình bày theo hướng mở, đa dạng theo nhu cầu

## 2. TÍNH HỮU ÍCH CỦA BCTC

- Bản chất và vai trò của BCTC đều gắn với việc cung cấp thông tin hữu ích cho nhiều đối tượng sử dụng để ra quyết định;
- Nói cách khác, tính hữu ích của BCTC thể hiện qua những lợi ích mang lại từ việc sử dụng thông tin trình bày trên BCTC.

## **Trong thực tế, lợi ích mang lại từ BCTC đối với các nhóm đối tượng sử dụng có thể khác nhau:**

- Với nhà nước - chủ yếu là để hỗ trợ việc thực hiện chức năng quản lý nhà nước;
- Với các nhà đầu tư vốn - để phân tích, dự báo, so sánh khi xây dựng danh mục đầu tư và ra quyết định đầu tư hiệu quả vv...
- Những lợi ích của các nhóm đối tượng sử dụng có tác động qua lại, hỗ trợ hoặc mâu thuẫn nhau.

## Các đặc tính làm cho thông tin BCTC trở nên hữu ích

- Thông tin nói chung tự thân là không hữu ích,
- Chính những tính chất đặc trưng của thông tin mới làm cho nó trở nên hữu ích qua việc thông tin phải được người sử dụng quan tâm, tin cậy và sử dụng để ra quyết định nhằm mang lại lợi ích cho họ.
- Các tính chất định tính của thông tin kế toán được FASB và IASB trình bày khá cụ thể (Xem hình)

Người sử dụng  
thông tin kế toán

# NGƯỜI RA QUYẾT ĐỊNH

Áp lực

Lợi ích > Chi phí

Tính chất theo đặc trưng  
người sử dụng thông tin

Tính có thể hiểu

Hữu ích để ra quyết định

Tính chất sơ cấp theo  
đặc trưng  
ra quyết định

Tính phù hợp

Tính đáng tin cậy

Thành phần của các  
tính chất  
sơ cấp

Giá trị  
dự  
báo

Giá trị  
phản  
hồi

Tính  
kịp  
thời

Có thể  
kiểm  
tra

Trình  
bày  
trung  
thực

Các tính chất  
thứ cấp  
và tương tác

Tính có thể so sánh  
(bao gồm tính nhất quán)

Tình  
trung  
lập

Ngưỡng  
nhận thức

Tính trọng yếu

**Mục tiêu**  
**Cung cấp thông tin về Thực trạng tài chính, kết quả kinh**

**doanh, biến động tài chính**

**Các giả định**

*Cơ sở dồn tích  
Hoạt động liên tục  
Đồng tiền cố định*

**Các tính chất đặc trưng**

*Có thể hiểu  
Phù hợp  
Đáng tin cậy  
Có thể so*

**Các hạn chế**

*Kịp thời  
Lợi ích - chi phí  
Cân đối giữa các tính chất*

***sánh***

***tính chất***

**Các yếu tố của báo cáo tài chính**

**Xác định**

**Đo lường**

**Ghi nhận**

# 3. BCTC CỦA MỘT SỐ NƯỚC ĐẠI DIỆN

## A. BCTC Trung quốc:

BCTC định kỳ của Trung Quốc được thực hiện theo niên lịch, bao gồm các bộ phận sau:

- Bảng cân đối kế toán
- Báo cáo lợi nhuận
- Báo cáo lưu chuyển tiền
- Thuyết minh
- Giải trình về tình hình tài chính

- Một số báo cáo có thể được yêu cầu bổ sung, công bố về tổn thất tài sản, biến động kết cấu nguồn vốn vv...
- Các công ty niêm yết: phải công bố thông tin bộ phận, nhất quán với các chuẩn mực quốc tế; hàng quý phải lập Bảng CĐKT, Báo cáo thu nhập và Thuyết minh; nếu có phát hành cổ phiếu cho nhà đầu tư nước ngoài thì phải trình bày bằng hai thứ tiếng Anh và Hoa đối với báo cáo thường niên trên trang web của Ủy ban điều tiết chứng khoán Trung Quốc (CSRC).



## **B. BCTC Mỹ:**

BCTC thường niên của Mỹ (doanh nghiệp lớn):

- BCTC cơ bản (bảng CĐKT, các báo cáo thu nhập, thu nhập tổng hợp, lưu chuyển tiền tệ, vốn cổ phần)
- Báo cáo quản lý
- Thảo luận và phân tích của BGD, Công bố các chính sách kế toán có tác động đến BCTC
- Thuyết minh
- Báo cáo so sánh dữ liệu tài chính (chọn lọc) 5 hoặc 10 năm; Báo cáo quý dạng chọn lọc

## **Trong đó, cần lưu ý các đặc trưng sau:**

- BCTC quý được yêu cầu đối với các công ty niêm yết, nhưng trình bày ngắn gọn, không cần được kiểm toán, và kèm theo những bình luận (commentary) súc tích của ban giám đốc;
- Các nguyên tắc kế toán được thừa nhận (GAAP) bao gồm tất cả các chuẩn mực kế toán, các luật lệ, quy định được tôn trọng khi soạn thảo BCTC; việc tuân thủ GAAP là sự sát hạch về trình bày hợp lý. Tuy nhiên, FASB và SEC đang quan tâm đến việc chuyển đổi U.S. GAAP từ nền tảng có tính quy tắc (rules-based) hướng đến tính nguyên lý (principles-based) để giảm bớt tính chi tiết, phù hợp hơn đối với các công ty

- Các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp phi Nhà nước có vai trò nòng cốt trong việc soạn thảo, ban hành các chuẩn mực kế toán về BCTC; tính chất nghề nghiệp và chuyên sâu được chú trọng và có tính phổ biến rất lớn (IACPA đã có hơn 300.000 thành viên);
- Có sự phân biệt giữa BCTC và báo cáo thuế. Thuế hoãn lại được ghi nhận (accrued) do sự khác biệt tạm thời giữa phương pháp kế toán tài chính và thuế đối với thu nhập, tài sản chịu thuế, được đo lường trên cơ sở suất thuế áp dụng trong tương lai khi các khoản mục liên quan được hoàn nhập.

- Nền kinh tế Mỹ chủ yếu dựa trên các công ty cổ phần, nên hệ thống BCTC cũng được xây dựng và củng cố theo hướng phục vụ chủ yếu cho các nhà đầu tư và cổ đông; hơn nữa, luật pháp của các tiểu bang lại thường không tương đồng nên các quan điểm nghề nghiệp càng được xem trọng (ngoài các quy định của SEC), thậm chí có thể trở thành cơ sở cho các phán quyết của tòa án các cấp;

# Chương 2

## KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

# 1. CÁC QUY ĐỊNH CHUNG

- ***Lợi nhuận kế toán trước thuế (Income before tax):***  
Được xác định từ các khoản doanh thu, thu nhập và chi phí phát sinh trong một kỳ kế toán  
*theo quy định của các CMKT, CĐKT*
- ***Thu nhập chịu thuế (Taxable income):***  
Được xác định từ các khoản doanh thu, thu nhập phải nộp thuế sau khi trừ các khoản chi phí hợp lý  
*theo quy định của Luật thuế*

- ***Chênh lệch tạm thời (Temporary Difference)***
  - Là chênh lệch giữa *lợi nhuận kế toán trước thuế* và *thu nhập chịu thuế* trong một kỳ kế toán nhất định;
  - Do sự khác biệt trong quy định của CMKT, CĐKT và Luật thuế về ***thời điểm ghi nhận*** một khoản doanh thu, thu nhập, chi phí
  - Một khoản ***chênh lệch tạm thời*** phát sinh trong kỳ hiện tại sẽ làm cho thu nhập chịu thuế trong tương lai giảm xuống (được khấu trừ) hoặc tăng lên

## **Ví dụ 1: CLTT phát sinh trong kỳ hiện tại làm giảm thu nhập chịu thuế trong tương lai.**

- **Chi phí phải trả (335) về sửa chữa lớn TSCĐ được ghi nhận trong năm hiện tại nhưng chỉ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi các khoản chi phí này thực tế phát sinh;**
- **Hoặc trong năm hiện tại, kế toán áp dụng khấu hao nhanh nhưng chi phí khấu hao chỉ được chấp nhận khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập vẫn phải theo phương pháp đường thẳng**



## **Ví dụ 2: CLTT phát sinh trong kỳ hiện tại làm tăng thu nhập chịu thuế trong tương lai.**

**Kế toán ghi nhận *thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ* dài hơn quy định khấu hao cho mục đích tính thuế, dẫn đến chi phí khấu hao trong lợi nhuận kế toán trong những năm đầu nhỏ hơn chi phí khấu hao được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế.**

- ***Chênh lệch vĩnh viễn (Permanent Difference)***

**Do sự khác biệt về quy định *ghi nhận hay không ghi nhận* một khoản doanh thu, thu nhập, chi phí khi tính lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế .**

**Ví dụ:**

**Khi được chia cổ tức, kế toán ghi nhận vào doanh thu tài chính, làm tăng lợi nhuận kế toán; nhưng khoản này không tính vào thu nhập chịu thuế**

- **Thuế thu nhập hiện hành phải nộp**: là số thuế thu nhập phải nộp trong kỳ tính trên tổng thu nhập chịu thuế trong kỳ hiện tại, làm tăng *Chi phí thuế thu nhập hiện hành* của kỳ đó.
- **Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**: là số thuế thu nhập được tính trên tổng chênh lệch tạm thời chịu thuế của kỳ hiện tại, làm tăng *Chi phí thuế thu nhập hoãn lại* của kỳ đó
- **Tài sản thuế thu nhập hoãn lại**: là số thuế được tính trên tổng chênh lệch tạm thời được khấu trừ trong kỳ hiện

## 2. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

### 2.1. KT THUẾ THU NHẬP HIỆN HÀNH

- Cuối mỗi Quý, KT xác định và ghi nhận số thuế tạm phải nộp & tính vào Chi phí thuế hiện hành. Ghi Nợ 8211 / Có 3334
- Đầu Quý tiếp theo, nếu có chi tạm nộp thuế

Ghi Nợ 3334 / Có 111, 112

- Cuối năm, thực hiện quyết toán với cơ quan thuế, có hai trường hợp:  
*(1) Nếu phải nộp thêm:* ghi Nợ 8211 / Có 3334  
*(2) Nếu được hoàn nhập:* ghi Nợ 3334 / Có

- Trường hợp phát hiện “sai sót không trọng yếu”

của những năm trước, kế toán sẽ ghi tăng, giảm vào chi phí thuế của năm hiện tại số bị sai:

**Nợ 8211 / Có 3334 hoặc Nợ 3334 / Có 8211**

- Trường hợp phát hiện “sai sót trọng yếu” của những năm trước, thì điều chỉnh báo cáo tài chính và số dư các tài khoản liên

## 2.2. KT THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI

### A. Thuế TNDN hoãn lại phải trả

- Cuối năm tài chính, DN phải xác định và ghi nhận “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”
- “Thuế hoãn lại phải trả” =  
= [Tổng CLTT chịu thuế phát sinh]  
x  
x [Thuế suất thuế hiện hành]
- Và ghi sổ kế toán:  
Nợ 8212 / Có 347

- **Việc ghi nhận thuế hoãn lại phải trả trong năm được thực hiện theo nguyên tắc *bù trừ giữa số thuế phải trả phát sinh trong năm với số được ghi giảm (hoàn nhập)***
  - **Số thuế phát sinh > số thuế hoàn nhập, thì số chênh lệch được ghi nhận bổ sung vào số thuế hoãn lại phải trả và Chi phí thuế TNDN hoãn lại: Nợ 8212 / Có 347**
  - **Ngược lại, ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại: Nợ 347 / Có 8212**

- Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả phát sinh từ **Áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu** của các năm trước thì kế toán điều chỉnh báo cáo tài chính và ghi giảm số dư đầu năm của các TK liên quan (Xem Chương 4)
- Trường hợp phát hiện và điều chỉnh các **sai sót không trọng yếu của các năm trước** thì kế toán phải ghi bổ sung (hoặc ghi âm) vào số phát sinh năm nay trên TK 347 và 8212



## B. Tài sản thuế TNDN hoãn lại

- Cuối năm, kế toán phải xác định và ghi nhận “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”

=

= [(1) Tổng CLTT được khấu trừ phát sinh trong năm + (2) Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế + (3) Ưu đãi thuế chưa sử dụng]

X [Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp]

- **Việc ghi nhận tài sản thuế hoãn lại trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ :**
  - **Nếu số phát sinh trong năm > số được hoàn nhập, kế toán *ghi Nợ 243 / Có 8212***
  - **Nếu số phát sinh trong năm < số được hoàn nhập, kế toán *ghi Nợ 8212 / Có 243***
- **Trường hợp tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ việc *áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu* của các năm trước , kế toán phải ghi nhận bổ sung**

## ***Ví dụ 1: Xác định và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khấu hao TSCĐ***

**Năm 2005, Công ty Thăng Long mua hai TSCĐ:**

- TSCĐ A có giá mua là 12.000.000đ, thời gian sử dụng hữu ích theo kế toán là 3 năm, theo thuế là 6 năm; TSCĐ B có giá mua là 10.000.000đ, thời gian sử dụng hữu ích theo kế toán là 2 năm, theo thuế là 4 năm.**
- Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 25%. Giả sử công ty chỉ có tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến TSCĐ A và B.**

Chỉ tiêu	Năm tài chính					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
TSCĐ A						
- Chi phí khấu hao (theo KT)	(4.000)	(4.000)	(4.000)			
- Chi phí khấu hao (theo thuế)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)
- CLTT được khấu trừ tăng	2.000	2.000	2.000			
- CLTT được khấu trừ giảm				(2.000)	(2.000)	(2.000)
TSCĐ B						
- Chi phí khấu hao (theo KT)	(5.000)	(5.000)				
- Chi phí khấu hao (theo thuế)	(2.500)	(2.500)	(2.500)	(2.500)		
- CLTT được khấu trừ tăng	2.500	2.500				
- CLTT được khấu trừ giảm			(2.500)	(2.500)		
TỔNG CLTT được khấu trừ tăng của A&B	4.500	4.500				
Tổng CLTT được khấu trừ giảm của A&B			(500)	(4.500)	(2.000)	(2.000)
TS thuế TNDN hoãn lại tăng	1.125	1.125				
TS thuế TNDN hoãn lại giảm			(125)	(1.125)	(500)	(500)

***Trong 2 năm 2005 và 2006, Công ty Thăng Long phải xác định khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong từng năm là 4.500.000 đ tương ứng với việc ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại mỗi năm là 1.125.000đ (4.500.000x25%).***

**Kế toán ghi:**

**Nợ TK 243 :        1.125.000 đ**

**Có TK 8212:        1.125.000 đ.**

## ***Năm 2007, Công ty phải xác định:***

- **Khoản CLTT được khấu trừ phát sinh tăng liên quan đến TSCĐ A là 2.000.000 đ**
- **Khoản CLTT được khấu trừ phát sinh giảm (hoàn nhập) liên quan TSCĐ B là 2.500.000 đ**
- **Năm 2007, CLTT được khấu trừ liên quan tới TSCĐ A và TSCĐ B giảm 500.000đ. Công ty phải hoàn nhập tài sản thuế TN hoãn lại và ghi tăng chi phí thuế TN hoãn lại là 125.000 đ**

**KT ghi:      Nợ TK 8212:    125.000 đ**

**Có TK 243:**

**125.000 đ**

# Bảng xác định Chênh lệch tạm thời chịu thuế

## Biểu 1

Năm: 200...

STT	Diễn giải	Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm			
		Tăng		Giảm	
		Phát sinh từ các giao dịch trong năm hiện hành	Phát sinh do áp dụng hồi tố chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước	Hoàn nhập từ các giao dịch trong năm hiện hành	Hoàn nhập do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
I	<b>Chênh lệch tạm thời phát sinh</b>				
1	<i>Phát sinh từ (...)</i>				
...	....				
II	<b>Chênh lệch tạm thời được hoàn nhập</b>				
1	<i>Hoàn nhập do (...)</i>				
...	....				
III	<b>Tổng cộng</b>				





# Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ

## Biểu số 03

### Năm 200...

Stt	Diễn giải	Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm			
		Phát sinh từ các giao dịch trong năm hiện hành	Phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước	Giảm	
				Hoàn nhập từ các giao dịch trong năm hiện hành	Hoàn nhập do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>I</b>	<b>Chênh lệch tạm thời phát sinh</b>				
1	Phát sinh từ (...)				
...	...				
<b>II</b>	<b>Chênh lệch tạm thời được hoàn nhập</b>				
1	Hoàn nhập do (...)				
...	....				
<b>III</b>	<b>Tổng cộng</b>				

# Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng ***Biểu số 04*** **Năm 200...**

STT	Diễn giải	Chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng	
		Phát sinh từ các giao dịch trong năm	Phát sinh từ việc áp dụng hội tở thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hội tở các sai sót phát sinh từ các năm trước
1	Phát sinh từ...		
2	Phát sinh từ...		
3	Phát sinh từ...		
.....			
	<b>Cộng</b>		



# Chương 3

**KÊ TOÁN HỢP NHẤT KINH DOANH  
(Business Combination)**

**VÀ BCTC HỢP NHẤT  
(Consolidated FS)**

# DOANH

- Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp (combine) các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt trong *một đơn vị báo cáo*.
- Hợp nhất kinh doanh phần lớn sẽ dẫn đến kết quả là một doanh nghiệp (bên mua) *nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua)*.
- Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này

# HỢP NHẤT KINH DOANH

## Hình thức hợp nhất

- Một doanh nghiệp mua cổ phần của một doanh nghiệp khác;
- Một doanh nghiệp mua tài sản thuần của một doanh nghiệp khác;
- Một doanh nghiệp gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác.

# HỢP NHẤT KINH DOANH

## Các phương pháp Hợp nhất kinh doanh:

- **Phương pháp giá mua:**

*Mua một doanh nghiệp là nhằm nắm quyền kiểm soát Tài sản thuần và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp đó*

- **Các TS, NPT của doanh nghiệp bị mua được ghi nhận theo Giá trị hợp lý trước khi cộng vào giá trị ghi sổ bên mua.**
- **Mua hoán đổi: một doanh nghiệp bị mua bởi một doanh nghiệp nhỏ hơn nhưng có một số lợi thế quan trọng**

# HỢP NHẤT KINH DOANH

- **Hợp nhất vì lợi ích chung:**
  - **Cổ đông các doanh nghiệp cùng tập hợp nguồn lực để khai thác, nhưng không xác định được Bên mua.**
  - **Giá trị ghi sổ của Tài sản, nguồn vốn của các bên sẽ trở thành Tài sản và nguồn vốn tương ứng của công ty mới tạo thành (với điều kiện việc xác định giá trị phù hợp giữa các bên mà không cần có chung phương pháp hạch toán).**



# HỢP NHẤT KINH DOANH

## Các bước hợp nhất kinh doanh

- ***Bước 1: Xác định bên mua***
  - Mọi trường hợp đều phải xác định được bên mua - là bên sẽ nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh liên quan.
  - Việc xác định bên mua phải thực hiện theo quy định từ đoạn 17 đến đoạn 23 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

- ***Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh***
  - Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất tại ngày diễn ra trao đổi: Là **giá trị hợp lý** của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất.
  - Giá phí hợp nhất kinh doanh được quy định từ đoạn 24 đến đoạn 35 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh

- ***Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất cho tài sản đã mua, nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu.***

- **Trường hợp giá phí > tài sản thuần:**  
Phát sinh khoản mục **Lợi thế thương mại** (Goodwill), được ghi nhận trên TK 242 và phân bổ vào chi phí trong 10 năm.

- **Trường hợp giá phí < tài sản thuần:**  
Phát sinh khoản mục **Bất Lợi thương mại** (Un-Goodwill), và sẽ được điều chỉnh về zero (0) trên cơ sở điều chỉnh phù hợp giá trị hợp lý các

***Ví dụ: Hợp nhất liên quan đến mua toàn bộ tài sản thuần, có phát sinh lợi thế thương mại và không dẫn đến quan hệ Mẹ - Con***

**Ngày 01/01/X1 Công ty P mua tất cả tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng cách phát hành cho Công ty S 10.000CP mệnh giá 10.000 đ/CP, giá trị thị trường là 60.000 đ/CP. Các chi phí phát sinh về thuê định giá và kiểm toán liên quan đến việc mua TS và NPT của Công ty S mà Công ty P phải chi bằng tiền mặt là 40.000.000 đ. Chi phí phát hành cổ phiếu của Công ty P chi bằng tiền mặt là 25.000.000 đ. Sau khi mua, chỉ có**

## Giá phí hợp nhất kinh doanh được xác định như sau:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	$60.000 \text{ đ} \times 10.000 =$ 600.000.000 đ
- Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh:	40.000.000 đ
Cộng giá phí hợp nhất kinh doanh:	640.000.000 đ

Giá trị cổ phiếu phát hành của Công ty P được xác định bằng giá trị hợp lý trừ (-) đi chi phí phát hành cổ phiếu:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	600.000.000 đ
- Chi phí phát hành cổ phiếu:	(25.000.000 đ)
Giá trị cổ phiếu phát hành:	575.000.000 đ

**Giả sử tại ngày 31/12/X0, Bảng CĐKT của Công ty S như sau:**

*Đơn vị tính: đồng*

<b>Khoản mục</b>	<b>Giá trị ghi sổ</b>	<b>Giá trị hợp lý</b>
<b>TÀI SẢN</b>		
- Tiền	20.000.000	20.000.000
- Phải thu của khách hàng	25.000.000	25.000.000
- Hàng tồn kho	65.000.000	75.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	70.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	400.000.000	350.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(150.000.000)	-
- Bảng phát minh sáng chế		(*) 80.000.000
<b>Tổng Tài sản</b>	<b>400.000.000</b>	<b>620.000.000</b>
<b>NỢ PHẢI TRẢ</b>		
- Nợ ngắn hạn	100.000.000	110.000.000
<b>VỐN CHỦ SỞ HỮU</b>		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	100.000.000	-
- Thặng dư vốn cổ phần	50.000.000	-
- Lợi nhuận chưa phân phối	150.000.000	-
<b>Tổng Nguồn vốn</b>	<b>400.000.000</b>	<b>-</b>
<b>Giá trị hợp lý của tài sản thuần</b>	<b>-</b>	<b>510.000.000</b>

**Trường hợp này, vào ngày mua (01/01/X1) Công ty P sẽ phải ghi sổ kế toán của mình giá trị của từng tài sản, từng khoản nợ phải trả đã mua và giá trị của cổ phiếu đã đưa đi trao đổi:**

<b>Nợ TK 111, 112</b>	<b>20.000.000</b>		<b>(Theo giá trị hợp lý)</b>
<b>Nợ TK 131</b>	<b>25.000.000</b>	<b>-</b>	
<b>Nợ TK 152</b>	<b>75.000.000</b>	<b>-</b>	
<b>Nợ TK 2131</b>	<b>70.000.000</b>	<b>-</b>	
<b>Nợ TK 2133</b>	<b>80.000.000</b>	<b>-</b>	
<b>Nợ TK 211</b>	<b>350.000.000</b>	<b>-</b>	
<b>Nợ TK 242</b>	<b>130.000.000</b>		<b>(Lợi thế thương mại)</b>
<b>Có TK 311</b>	<b>110.000.000</b>		
<b>Có TK 4111</b>	<b>100.000.000</b>		
<b>Có TK 4112</b>	<b>475.000.000</b>		



## **Note:**

**Thặng dư vốn cổ phần**

**= Giá phát hành (1) -**

**- Vốn đầu tư CSH (2).**

**Trong đó:**

**(1) = *Thị giá - chi phí phát hành***

***>>> tăng lợi ích mang lại cho DN***

**(2) = *Mệnh giá***

***>>> chia sẻ quyền kiểm soát,  
chia cổ tức***

# LẬP BCTC HỢP NHẤT

- **Mục đích lập BCTC hợp nhất:**
  - Trình bày thông tin về thực trạng tài chính, kết quả kinh doanh của toàn tập đoàn như 1 đơn vị độc lập.
  - Cung cấp thông tin tài chính của năm đã qua và dự đoán cho tương lai của tập đoàn
- **Phạm vi áp dụng:**
  - Các tập đoàn kinh tế có quan hệ Mẹ - Con
  - Các TCT nhà nước có quan hệ Mẹ - Con
  - Chỉ áp dụng lập BCTC tổng hợp với các TCT không có quan hệ Mẹ - Con, hoặc công ty cấp trên.

## ● Nguyên tắc lập BCTC HN:

- Công ty mẹ phải dựa vào BCTC của tất cả các Cty con trong và ngoài nước do mình kiểm soát (>50%) trực tiếp hay gián tiếp.
- Báo cáo hợp nhất được lập trên cơ sở áp dụng chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn bộ tập đoàn.
- Các BCTC của các Cty Con có thể lập vào các ngày khác nhau nhưng không lệch quá 3 tháng.
- Nếu ngày kết thúc niên độ của các Cty con lệch quá 3 tháng thì Cty con phải lập thêm một BCTC cho mục đích hợp nhất phù hợp

## ● **Xác định tỷ lệ quyền kiểm soát của CTM:**

- **% Quyền Kiểm soát trực tiếp của CTM tại CTC X =**  
**= % Quyền biểu quyết = % Vốn cổ phần do CTM nắm giữ trực tiếp tại X (1)**
- **% Quyền Kiểm soát của CTM tại CTC X gián tiếp qua CTC Y khác = % Quyền biểu quyết kiểm soát trực tiếp của CTC Y tại X (2)**
- **Như vậy, % Quyền kiểm soát của CTM đối với CTC X = (1) + (2)**

## ● **Xác định % Lợi ích của CTM tại CTC:**

- **% Lợi ích trực tiếp của CTM ở CTC X = % Quyền kiểm soát trực tiếp CTM tại CTC X (1).**
- **% Lợi ích gián tiếp của CTM thông qua CTC Y tại X = (% Lợi ích trực tiếp tại CTC Y) \* (% Lợi ích trực tiếp của Y tại X) (2)**
- **Như vậy, % Lợi ích của CTC tại X = (1) + (2)**

## A. TRÌNH TỰ LẬP BẢNG CĐKT HỢP NHẤT

- **Cộng từng khoản mục tương ứng trên BCĐKT của CTM và các CTC;**
- **Sau đó, điều chỉnh để loại trừ các KM sau:**
  - *Khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con;*
  - *Lợi ích của cổ đông thiểu số;*
  - *Các khoản phải thu, phải trả nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn;*
  - *Các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh.*

***Các khoản đầu tư nội bộ phải được loại trừ .***

**Giảm mục *Đầu tư vào CTC* trên BCĐKT của CTM**

**Giảm mục *Vốn đầu tư CSH* trên BCĐKT của CTC**

***Giải thích:***

***Khi CTM đầu tư vào CTC thì tổng TS và VCSH của tập đoàn thực chất không thay đổi nhưng giá trị ghi sổ của TS và VCSH lại được ghi tăng (xem lại nghiệp vụ kế toán liên quan)***

## ***Lợi ích của các CĐTTS phải được loại trừ***

- Lợi ích CĐTTS trong tài sản thuần của CTC trên BCĐKT hợp nhất phải được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt, tách khỏi phần NPT và VCSH của CTM.
- Phần lợi ích của CĐTTS trong thu nhập thuần (lợi nhuận sau thuế) được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn tương ứng; trong biến động của tổng Vốn CSH (kể từ ngày hợp nhất) được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn trong tổng giá trị các khoản mục liên quan trên các TK 412, 413, 414, 415, 418, 421.
- **Số lỗ vượt trội** của CĐTTS (so với lợi ích của CĐTTS trong tổng TS thuần) phải tính giảm

- **Điều chỉnh giảm VCSH của tập đoàn có phần vốn của CĐTTS của các CTC có liên quan và ghi tăng khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên BCĐKT hợp nhất:**
  - Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu***
  - Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính***
  - Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển***
  - Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối***
  - .....***
  - Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số.***



- Trường hợp CTC có khoản lỗ tích lũy (lợi nhuận chưa phân phối ghi âm) trong VCSH thì phải xác định riêng biệt khoản lỗ tích lũy của CĐTS trong lỗ tích lũy của tập đoàn, và phải ghi giảm khoản mục "*Lợi nhuận chưa phân phối*" của CTC và ghi giảm khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên BCĐKT hợp nhất
- Tuy nhiên, việc ghi giảm đến mức tối đa cũng chỉ tương ứng với phần giá trị lợi ích thuần của CĐTS trong vốn chủ sở hữu (không được tạo ra giá trị âm của khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất).

***Các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn phải được loại trừ***

**Kế toán điều chỉnh khi hợp nhất:**

***Giảm khoản mục - Phải trả nội bộ***

***Giảm khoản mục - Phải thu nội bộ.***

***(Kết quả: số dư tài khoản 136, 336 đều bằng zero)***

***Các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ phải được loại trừ***

- Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ (còn nằm trong giá trị còn lại của hàng tồn kho, TSCĐ...) phải được loại trừ

- KT điều chỉnh giảm lãi nội bộ:

***Giảm khoản mục - LN chưa phân phối***  
***Giảm khoản mục - Hao mòn***

***TSCĐ***

***Giảm khoản mục - Hàng tồn kho***  
***Giảm khoản mục - TSCĐ huu***

***hình***

***Giảm khoản mục - TSCĐ vô***

***hình.***

## ***Điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ***

**- Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.**

**- KT Điều chỉnh:**

***Tăng khoản mục - Hàng tồn kho***

***Tăng khoản mục - TSCĐ***

***Tăng khoản mục - Hao mòn TSCĐ***

***Tăng khoản mục - LN chưa phân***

***phối***

***Lưu ý: việc thay đổi lợi nhuận tập đoàn do hợp nhất BCTC không ảnh hưởng đến số thuế TNDN hiện hành mà các đơn vị***

## B. TRÌNH TỰ LẬP BCKQKD HỢP NHẤT

- **BCKQKD hợp nhất được lập trên cơ sở cộng các khoản mục tương đương về doanh thu, thu nhập khác, giá vốn hàng bán ... của báo cáo của các CTM và CTC**
- **Sau đó điều chỉnh các khoản mục:**
  - *DT, giá vốn, lãi lỗ nội bộ tập đoàn;*
  - *Lợi ích của cổ đông thiểu số;*
  - *Chênh lệch thanh lý công ty con;*
  - *Thuế thu nhập doanh nghiệp.*

- ***Các khoản doanh thu, giá vốn, lãi - lỗ nội bộ chưa thực hiện phải được loại trừ hoàn toàn.***

**Trường hợp có Lãi nội bộ chưa thực hiện:**

**Ghi Giảm khoản mục - Doanh thu nội bộ - 512**

**Giảm khoản mục - Giá vốn hàng bán (nội bộ)**

**Giảm khoản mục - Lợi nhuận kế toán**

**Trường hợp có Lỗ nội bộ chưa thực hiện:**

**Ghi Giảm khoản mục - Doanh thu nội bộ - 512**

**Giảm khoản mục - Giá vốn hàng bán (nội bộ)**

- Lợi ích của cổ đông thiểu số được xác định trên cơ sở căn cứ vào tỷ lệ góp vốn từ lợi nhuận sau thuế, và phải được loại trừ trước khi hợp nhất.

***Ghi*** Giảm KM "*Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp*" tập đoàn  
***Tăng*** KM "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*"

- Trường hợp số lỗ kinh doanh thuộc về cổ đông thiểu số lớn hơn phần vốn góp của họ thì trên Báo cáo hợp nhất thì phân bổ và trình bày theo số lỗ phân bổ tối đa bằng số vốn góp đó - và không điều chỉnh giảm lợi ích cho phần lỗ vượt trội (do cổ đông đa số gánh chịu, sẽ được hoàn trả lại sau này)

- **Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này được ghi nhận trong Báo cáo như 1 khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con (cần giải trình thông tin bổ sung trong Bản thuyết minh).**
- **Nếu công ty con có phát hành cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) và có cổ tức lũy kế chưa thanh toán (cho các đối tượng bên ngoài tập đoàn), công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi này (dù đã công bố hay chưa).**
- **Các khoản thuế thu nhập do Cty mẹ hoặc Cty con phải nộp khi phân phối lợi nhuận thực hiện theo VAS 17.**



## **C. TRÌNH TỰ LẬP BCLCTT HỢP NHẤT**

- **Báo cáo hợp nhất tập đoàn được lập trên cơ sở các Báo cáo LCTT của CTM và của các CTC theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này.**
- **Phải trên cơ sở thống nhất toàn bộ về phương pháp lập (phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp).**

## Ví dụ về lập BCTC hợp nhất

- Công ty mẹ A đầu tư vào công ty con B 35.000 (đv: triệu đồng) để nắm giữ quyền kiểm soát đa số.
- Trong năm 2008 giữa 2 Công ty mẹ A và Công ty con B có một số nghiệp vụ kinh tế sau:
- Công ty (mẹ) A bán hàng cho Công ty (con) B mặt hàng X giá vốn là 200 (cho 10 sản phẩm), giá bán 250, hiện mặt hàng X còn tồn kho tại Công ty con B 50% số hàng đã mua của Công ty mẹ A. Công ty con B đã thanh toán toàn bộ tiền hàng cho Công ty mẹ A.

## **Kế toán khi hợp nhất phải loại trừ các khoản mục sau trên Bảng CĐKT:**

- **Đầu tư nội bộ**

**Giảm mục đầu tư vào CTC: 35.000**

**Giảm khoản Vốn đầu tư CSH: 35.000**

- **Lãi nội bộ chưa thực hiện (50%):**

**Giảm mục HTK: 25**

**Giảm mục Lợi nhuận ; 25**

Chỉ tiêu	Công ty me A		Công ty con B		Bút toán điều chỉnh		Bảng CĐKT Hợp nhất	
	Tài sản	Nguồn vốn	Tài sản	Nguồn vốn	Tăng (+)	Giảm (-)	Tài sản	Nguồn vốn
<b>Tài sản</b>								
1- Phải thu khách hàng	1200		1.270			-	2.470	
2- Hàng tồn kho	5.150		6.570			25 (2)	11.695	
3- TSCĐ hữu hình	14.000		27.500				41.500	
4. Chi phí XD cơ bản dở dang			13.260				13.260	
5- Đầu tư vào công ty con B	35.000		-			35.000 (1)	0	
6- Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000		-				15.000	
<b>Tổng cộng tài sản</b>	<b>70.350</b>		<b>48.600</b>			<b>35.025</b>	<b>83.925</b>	
<b>Nguồn vốn</b>								
1- Phải trả người bán		280		1.200				1.480
2- Phải trả dài hạn #		28.770		1.840				30.610
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		40.600		45.000	(35.000) (1)			50.600
4- Lợi nhuận chưa phân phối		700		560	(25) (2)			1.235
<b>Tổng cộng nguồn vốn</b>		<b>70.350</b>		<b>48.600</b>	<b>(35.025)</b>			<b>83.925</b>

## **Kế toán khi hợp nhất phải loại trừ các khoản mục sau trên Báo cáo KQKD:**

- **Doanh thu, chi phí nội bộ chưa thực hiện (tương ứng với 50% còn tồn kho)**

**Giảm mục Doanh thu nội bộ: 125**

**Giảm mục giá vốn nội bộ: 100**

- **Lãi nội bộ chưa thực hiện (50%):**

**Giảm mục lợi nhuận trước & sau thuế:**

**25**

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Bút toán điều chỉnh* (+,-)	Báo cáo KQKD hợp nhất
A	1	2	3	4
1- Doanh thu	1.000	1.500	<b>(125)</b>	2.375
2- Giá vốn (+) Chi phí QL & bán hàng	(900)	(1.420)	<b>100</b>	(2.220)
3- Tổng thu nhập chịu thuế	<b>100</b>	<b>80</b>	(25) (3)	155
4- CP Thuế TNDN (25%)	(25)	(20)	-	<b>(45)</b>
5- Lợi nhuận sau thuế TNDN	75	60	(25) (4)	110

# Chương 4

## THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH – ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ SAI SÓT

## 4.1. THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN

- **Thay đổi chính sách kế toán là việc:**
  - Thay đổi các nguyên tắc, cơ sở và phương pháp kế toán cụ thể mà doanh nghiệp đã áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính,
  - VD: Thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho; thay đổi phương pháp hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái; thay đổi phương pháp kế toán chi phí đi vay,...



- **Doanh nghiệp chỉ được thay đổi chính sách kế toán trong các trường hợp dưới đây:**
  - Có sự thay đổi theo quy định của pháp luật hoặc của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán; hoặc
  - Sự thay đổi sẽ dẫn đến báo cáo tài chính cung cấp thông tin tin cậy và thích hợp hơn về ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

- **Những trường hợp sau đây không phải là thay đổi chính sách kế toán:**
  - Việc áp dụng một chính sách kế toán cho các giao dịch, sự kiện có sự khác biệt về cơ bản so với các giao dịch, sự kiện đó đã xảy ra trước đây;
  - Việc áp dụng các chính sách kế toán mới cho các giao dịch, sự kiện chưa phát sinh trước đó hoặc không trọng yếu.
  - Thay đổi phương pháp khấu hao TSCĐ được coi là thay đổi ước tính kế toán.

## ● **Áp dụng hồi tố thay đổi CSKT**

- Nếu phải áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán mà có hướng dẫn cụ thể thì phải thực hiện theo hướng dẫn đó về việc ***phải áp dụng hồi tố hoặc phi hồi tố*** thay đổi
- Trường hợp doanh nghiệp tự nguyện thay đổi chính sách kế toán thì phải áp dụng hồi tố đối với thay đổi chính sách kế toán đó.

- Khi thực hiện việc điều chỉnh do áp dụng hội tở thay đổi chính sách kế toán trên các Tài khoản ở Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết;
- Ngoài việc diễn giải nội dung của nghiệp vụ kinh tế doanh nghiệp còn phải ghi rõ lý do của việc điều chỉnh là do áp dụng hội tở do thay đổi chính sách kế toán.

## ● Nguyên tắc chung

- Điều chỉnh lũy kế các ảnh hưởng các năm trước lên số dư đầu kỳ các tài khoản TS, NPT và VCSH của năm hiện tại
- Việc điều chỉnh số dư đầu năm các tài khoản có liên quan được thực hiện bằng cách ghi một dòng trên Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết với nội dung:

*Điều chỉnh số dư do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán "abcd..." từ ... đến ....*

- Điều chỉnh số liệu trên cột “Năm trước” của BCTC năm nay cho phù hợp với số dư đầu kỳ các tài khoản liên quan

## ● Các năm trước:

- Xác định ảnh hưởng của sự thay đổi của “năm sớm nhất” có thể xác định được đến “năm trước liền kề năm hiện tại”
- Điều chỉnh trên cột thông tin so sánh - “đầu năm” trên Bảng CĐKT của các năm sau “năm sớm nhất các thay đổi của năm trước đó (Trường hợp áp dụng khi lập BCTC có nhiều cột thông tin so sánh).
- Trình bày các cột thông tin bị ảnh hưởng vào Bản thuyết minh của năm hiện tại

## ● Năm hiện tại:

- Điều chỉnh lũy kế các ảnh hưởng các năm trước lên số dư đầu kỳ các tài khoản TS, NPT và VCSH của năm hiện tại
- Điều chỉnh số liệu trên cột “Năm trước” của BCTC năm nay cho phù hợp với số dư đầu kỳ các tài khoản liên quan
- Việc điều chỉnh số dư đầu năm các tài khoản có liên quan được thực hiện bằng cách ghi một dòng trên Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết với nội dung:

*Điều chỉnh số dư do áp dụng hội tở thay đổi chính sách kế toán "abcd..." từ ... đến ....*

# Trường hợp có sự thay đổi về TS, NPT và Vốn CSH

- **Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng Tài sản:**  
Tăng số dư Nợ đầu năm TK Tài sản  
Tăng (Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm các TK liên quan
- **Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng Nợ phải trả:**  
Tăng số dư Có đầu năm TK Nợ phải trả  
Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm các TK liên quan
- **Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng Vốn CSH:**  
Tăng số dư Có đầu năm TK VCSH  
Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm các TK liên quan
- **Trường hợp sự thay đổi làm Giảm các đối tượng KT**  
*Ghi ngược lại (hoặc ghi âm) các bút toán trên*



# Trường hợp có sự thay đổi về Doanh thu, Chi phí

- **Ảnh hưởng lũy kế tăng Doanh thu / giảm chi phí:**
  - Tăng (hoặc Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm TK 4211
  - Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm TK Tài sản
  - Tăng (Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm TK NPT
- **Ảnh hưởng lũy kế giảm Doanh thu / tăng chi phí :**
  - Tăng (hoặc Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm TK 4211
  - Tăng (Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm TK Tài sản
  - Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm TK NPT

# **THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN VÀ BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ**

- (1) Không ảnh hưởng nếu lập theo phương pháp trực tiếp**
- (2) Có ảnh hưởng nếu lập theo phương pháp gián tiếp và chỉ tiêu Lợi nhuận kế toán bị thay đổi do thay đổi CSKT.**

## **Ví dụ: hồi tố thay đổi chính sách kế toán**

**Công ty BASA có năm tài chính đầu tiên từ ngày 1/1/2007 đến ngày 31/12/2007. Đầu năm 2007, công ty BASA đã áp dụng phương pháp tính giá xuất của hàng tồn kho (Tài khoản 156- Hàng hóa) cho mặt hàng A theo phương pháp nhập trước, xuất trước. Đầu năm 2008 thay đổi chính sách kế toán và áp dụng phương pháp tính giá xuất kho cho mặt hàng A theo phương pháp bình quân gia quyền.**

**Như vậy Công ty BASA phải áp dụng hồi tố đối với hàng hóa A đã xuất kho trong năm 2007 theo phương pháp mới. Việc áp dụng hồi tố này sẽ ảnh hưởng đến các chỉ tiêu của Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm 2007. Vì vậy cột thông tin so sánh năm 2007 trong báo cáo tài chính năm 2008 phải được điều chỉnh lại để phù hợp với sự thay đổi này. Giả sử việc áp dụng hồi tố làm cho giá vốn hàng bán trong năm 2007 tăng lên 14.000.000đ.**

# Bảng CĐKT của Công ty chưa điều chỉnh

Chỉ tiêu	Năm 2008	Năm 2007
<b>Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh</b>		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	100.000.000	130.000.000
Giá vốn hàng bán	80.000.000	100.000.000
Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	20.000.000	30.000.000
Chi phí thuế TNDN hiện hành	5.000.000	7.500.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN	15.000.000	22.500.000
<b>Bảng cân đối kế toán</b>	<b>31/12/2008</b>	<b>31/12/2007</b>
...		
Hàng tồn kho	150.000.000	100.000.000
...		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	15.000.000	12.000.000
...		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	29.000.000	15.000.000

● Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán số liệu báo cáo năm 2007 điều chỉnh như sau:

- \* Giá vốn tăng lên và Hàng tồn kho giảm 14.000.000đ; Lợi nhuận kế toán trước thuế **không phải là 30.000.000đ** mà là **16.000.000đ**  $\{130.000.000đ - (100.000.000đ + 14.000.000đ)\}$ ; Chi phí thuế TNDN hiện hành không phải là **7.500.000đ** mà chỉ là **4.000.000đ**  $(16.000.000đ \times 25\%)$ ; Lợi nhuận sau thuế không phải là **22.500.000đ** mà là 12.000.000đ  $(16.000.000đ - 4.000.000đ)$
- \* Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán nên số dư đầu năm 2008 các TK 156, TK 333, TK 421 được điều chỉnh như sau:  
Số dư Có đầu năm TK 3334 giảm: 3.500.000đ  $(7.500.000 - 4.000.000)$ ;  
Số dư Có đầu năm TK 421 giảm: 10.500.000đ  $(22.500.000 - 12.000.000)$  và Số dư Nợ đầu năm TK 156 giảm: 14.000.000đ.

# Số liệu các báo cáo sau khi được điều chỉnh hồi tố

Chỉ tiêu	Năm 2008	Năm 2007
<b>Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh</b>		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	100.000.000	130.000.000
Giá vốn hàng bán	80.000.000	114.000.000
Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	20.000.000	16.000.000
Chi phí thuế TNDN hiện hành	5.000.000	4.000.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN	15.000.000	12.000.000
<b>Bảng cân đối kế toán</b>	<b>31/12/2008</b>	<b>31/12/2007</b>
....		
Hàng tồn kho	136.000.000	86.000.000
....		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	11.500.000	8.500.000
....		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	18.500.000	4.500.000

- Sau khi điều chỉnh số liệu sẽ là:

Hàng tồn kho tại ngày 31/12/2007 là 86.000.000đ (100.000.000đ – 14.000.000đ), ngày 31/12/2008 là 136.000.000đ (150.000.000đ – 14.000.000đ).

Do giá vốn hàng bán ghi tăng 14.000.000đ dẫn đến **Thuế phải trả Nhà nước giảm 3.500.000đ** (14.000.000đ x 25%) nên Thuế phải trả Nhà nước tại ngày 31/12/2007 là 7.500.000đ (12.000.000đ - 3.500.000đ), tại ngày 31/12/2008 là 11.500.000đ (15.000.000đ - 3.500.000đ).

Cũng do giá vốn hàng bán ghi tăng 14.000.000đ dẫn đến Lợi nhuận để lại năm 2007 sẽ giảm đi 10.500.000đ (14.000.000đ x 75%) nên Lợi nhuận chưa phân phối tại ngày 31/12/2008 sau khi điều chỉnh là 4.500.000đ (15.000.000đ – 10.500.000đ) và lợi nhuận chưa phân phối tại ngày 31/12/2008 sau khi điều chỉnh là 18.500.000đ (29.000.000đ – 10.500.000đ).

# Thuyết minh BCTC năm 2008 sẽ phải trình bày về:

## 1 – Báo cáo thay đổi VCSH

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Số dư tại ngày 1/1/2007</b>	<b>Số dư tại ngày 31/12/2007</b>	<b>Số dư tại ngày 31/12/2008</b>
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối		4.500.000	18.500.000
<b>Cộng</b>	<b>5.000.000</b>	<b>9.500.000</b>	<b>23.500.000</b>



# Thuyết minh BCTC năm 2008 sẽ phải trình bày về:

## 2 – Báo cáo ảnh hưởng của thay đổi CSKT lên các khoản mục

Khoản mục báo cáo	Ảnh hưởng của thay đổi CSKT đến:
	Kết quả hoạt động kinh doanh năm 2007
+ Giá vốn hàng bán tăng	14.000.000
+ Chi phí thuế TNDN giảm	3.500.000
+ Lợi nhuận sau thuế TNDN giảm	10.500.000
	<b>Bảng Cân đối kế toán</b> ngày 31/12/2007
+ Hàng tồn kho giảm	14.000.000
+ Thuế TNDN phải trả giảm	3.500.000
+ Lợi nhuận chưa phân phối giảm	10.500.000

## 4.2. THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN

Thay đổi ước tính kế toán là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của tài sản được tạo ra từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích kinh tế trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan đến tài sản và nợ phải trả đó.

## Ví dụ về thay đổi ước tính kế toán:

- Thay đổi ước tính kế toán đối với các khoản phải thu khó đòi;
- Thay đổi ước tính kế toán về giá trị hàng tồn kho lỗi mốt;
- Thay đổi ước tính kế toán về thời gian sử dụng hữu ích hoặc cách thức sử dụng TSCĐ;
- Thay đổi ước tính kế toán về nghĩa vụ bảo hành sản phẩm.

- Thay đổi cách thức xác định thông tin là thay đổi chính sách kế toán mà không phải là thay đổi ước tính kế toán;
- *Khi khó xác định một thay đổi là thay đổi chính sách kế toán hay thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi này được coi là thay đổi ước tính kế toán.*

- Các trường hợp thay đổi ước tính kế toán thường ảnh hưởng đến năm hiện tại và các năm tương lai thì được điều chỉnh tương ứng
- Trong năm có sự thay đổi, kế toán áp dụng ghi nhận như là “các nghiệp vụ mới” theo ước tính mới
- Phải trình bày ảnh hưởng của năm hiện tại, dự kiến ảnh hưởng tương lai
- Nếu không xác định được ảnh hưởng thì nêu rõ lý do trong thuyết minh

## 4.3. SAI SÓT VÀ ĐIỀU CHỈNH

### ● Khái niệm

- Sai sót (Error) có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày hoặc thuyết minh các khoản mục trên báo cáo tài chính.
- Sai sót bao gồm: Sai sót do tính toán, áp dụng sai chính sách kế toán, bỏ quên, hiểu hoặc diễn giải sai các sự việc và gian lận.
- Gian lận (Fraud) là sai sót do cố ý gây ra, như: Thu tiền của người mua hàng không nộp quỹ mà sử dụng cho cá nhân; lấy tiền công quỹ, hàng tồn kho sử dụng cho cá nhân, vv...

## ● Nguyên tắc điều chỉnh sai sót

- Những sai sót của năm hiện tại được phát hiện trong năm đó phải được điều chỉnh trước khi công bố BCTC
- Sai sót trọng yếu của các năm trước phải được điều chỉnh bằng cách điều chỉnh hồi tố kể từ năm có sai sót phát sinh, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót của từng năm hay ảnh hưởng lũy kế của sai sót.
- *Việc điều chỉnh hồi tố sai sót thực hiện giống như điều chỉnh hồi tố thay đổi chính sách kế toán*

## Ví dụ Công ty XYZ có số liệu BCTC chưa điều chỉnh sai sót như sau:

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Năm 2009</b>	<b>Năm 2008</b>
<b>Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh</b>		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	104.000.000	73.500.000
Giá vốn hàng bán	80.000.000	53.500.000
Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	24.000.000	
Chi phí thuế TNDN hiện hành	6.000.000	20.000.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN	18.000.000	5.000.000
<b>Bảng cân đối kế toán</b>	<b>31/12/2009</b>	<b>31/12/2008</b>
Hàng tồn kho	150.000.000	100.000.000
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	15.000.000	12.000.000
Vốn đầu tư	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	50.000.000	35.000.000



Sinh viên tự thực điều chỉnh hồi tố sai sót với số liệu sau:

Công ty XYZ có năm tài chính đầu tiên từ ngày 1/1/2007 đến ngày 31/12/2007.

Trong năm 2009, Công ty xyz phát hiện thấy một số thành phẩm trị giá 6.500.000đ đã bán trong năm 2008 nhưng vẫn được theo dõi trên sổ kế toán TK 155 (chưa ghi xuất bán) và được trình bày trong Bảng Cân đối kế toán ngày 31/12/2008. Lợi nhuận chưa phân phối đầu năm 2008 là 20.000.000đ; Lợi nhuận chưa phân phối cuối năm 2008 là 35.000.000đ (20.000.000đ + 15.000.000đ);

Giả sử thuế suất thuế TNDN là 25%; và không có các khoản thu nhập và chi phí nào khác.



# Chương 5

## CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC NIÊN ĐỘ

## 5.1. QUY ĐỊNH CHUNG

- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm là những sự kiện có ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực đến BCTC đã xảy ra trong khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến trước ngày phát hành BCTC, gồm hai loại:
  - a) Những sự kiện có các bằng chứng bổ sung về các sự kiện tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm, định lượng được ảnh hưởng đến BCTC, cần phải điều chỉnh sổ kế toán và BCTC;
  - b) Những sự kiện có dấu hiệu về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại trong năm tài chính không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính nên không cần phải điều chỉnh sổ kế toán và báo cáo tài chính.

● Nếu doanh nghiệp phải điều chỉnh các số liệu đã được ghi nhận trong báo cáo tài chính để phản ánh các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh. Trường hợp này, doanh nghiệp phải:

- Điều chỉnh các số liệu đã ghi nhận trong sổ kế toán và các thông tin đã trình bày trong báo cáo tài chính; hoặc
- Ghi nhận những khoản mục mà trước đó chưa được ghi nhận.

- Việc điều chỉnh sổ kế toán và báo cáo tài chính về những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, được thực hiện theo một trong ba phương pháp điều chỉnh sổ kế toán quy định trong Luật Kế toán:

*Phương pháp cải chính,*

*Phương pháp ghi số âm,*

*Phương pháp ghi bổ sung.*

- Đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh, doanh nghiệp có thể trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

- Đối với các khoản cổ tức của cổ đông công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành BCTC, doanh nghiệp không phải ghi nhận là các khoản nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, mà được trình bày trong Bản thuyết minh theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 21
- Trường hợp sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, Ban Giám đốc xác nhận có dự kiến thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động, ngừng sản xuất, kinh doanh, phá sản hoặc giải thể thì không được lập BCTC trên cơ sở nguyên tắc hoạt động liên tục. Trường hợp này BCTC phải được lập trên cơ sở hoạt động không liên tục, chứ không chỉ điều chỉnh lại số liệu đã ghi nhận theo cơ sở kế toán ban đầu

# QUY ĐỊNH CỤ THỂ

- **Liên quan đến Nợ phải trả**

Trường hợp sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo, doanh nghiệp nhận được thông tin về các sự kiện xác nhận nghĩa vụ hiện tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm đòi hỏi phải điều chỉnh khoản dự phòng đã được ghi nhận từ trước, ghi nhận những khoản dự phòng mới hoặc ghi nhận những khoản nợ phải thu, nợ phải trả mới.

- **Nếu phải lập thêm khoản dự phòng bảo hành sản phẩm:**

*Nợ TK 641 / Có TK 352 – Dự phòng phải trả*

- **Kết chuyển tăng chi phí bán hàng để xác định kết quả :**

*Nợ TK 911 / Có TK 641*

- **Điều chỉnh giảm Thuế TNDN phải nộp (nếu có) và điều chỉnh giảm chi phí thuế TNDN hiện hành, ghi:**

*Nợ TK 3334 / Có TK 8211*

- **Đồng thời kết chuyển giảm chi phí thuế TNDN hiện hành (Nếu đã thực hiện bút toán kết chuyển cuối kỳ), ghi:**

*Nợ TK 8211 / Có TK 911*

- **Điều chỉnh giảm lợi nhuận chưa phân phối (Nếu đã thực hiện bút toán kết chuyển cuối kỳ), ghi:**

*Nợ TK 421 / Có TK 911*



## ● Liên quan đến Tài sản bị tổn thất

Nếu sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo tài chính, doanh nghiệp nhận được thông tin cung cấp bằng chứng về một tài sản bị tổn thất trong kỳ kế toán năm, hoặc giá trị của khoản tổn thất được ghi nhận từ trước đối với tài sản này cần phải điều chỉnh thì thực hiện thay đổi số liệu lập dự phòng về tài sản

## **Trường hợp số dự phòng phải lập lớn hơn số đã lập:**

- Ghi tăng số dự phòng giảm giá hàng tồn kho và ghi tăng giá vốn :  
*Nợ TK 632 / Có TK 159 – Số lập thêm*
- Kết chuyển tăng giá vốn hàng bán để xác định kết quả, ghi:  
*Nợ TK 911 / Có TK 632*
- Điều chỉnh giảm Thuế TNDN phải nộp (nếu có), ghi:  
*Nợ TK 3334 / Có TK 8211*
- Đồng thời kết chuyển giảm chi phí thuế TNDN hiện hành sang TK 911 (nếu đã thực hiện bút toán kết chuyển cuối kỳ), ghi:  
*Nợ TK 8211 / Có TK 911*
- Điều chỉnh giảm lợi nhuận chưa phân phối (nếu đã thực hiện bút toán kết chuyển cuối kỳ), ghi: *Nợ TK 421 / Có TK 911.*

## **Trường hợp số dự phòng phải lập nhỏ hơn số đã lập:**

- Ghi giảm (**ghi đỏ**) dự phòng giảm giá hàng tồn kho và ghi giảm giá vốn hàng bán số chênh lệch:

*Nợ TK 632 / Có TK 159*

- Kết chuyển giảm (ghi đỏ) giá vốn hàng bán về số chênh lệch giữa số dự phòng phải lập nhỏ hơn số dự phòng đã lập, ghi:

*Nợ TK 911 / Có TK 632*

- Điều chỉnh tăng thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (nếu có) và điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối trên sổ kế toán.

**Có các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng không cần điều chỉnh cần phải trình bày trên báo cáo tài chính, như:**

- Việc hợp nhất kinh doanh theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh", việc thanh lý công ty con của tập đoàn;
- Việc công bố kế hoạch ngừng hoạt động, việc thanh lý tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ liên quan đến ngừng hoạt động; hoặc việc tham gia vào một hợp đồng ràng buộc để bán tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ;
- Hàng bán bị trả lại; Mua sắm hoặc thanh lý tài sản có giá trị lớn;

- Nhà xưởng sản xuất bị phá hủy vì hỏa hoạn, bão lụt;
- Thực hiện tái cơ cấu chủ yếu;
- Các giao dịch chủ yếu và tiềm năng của cổ phiếu phổ thông;
- Thay đổi bất thường, quan trọng về giá bán TS hoặc tỷ giá hối đoái;
- Thay đổi về thuế có ảnh hưởng quan trọng đến tài sản, nợ thuế hiện hành hoặc thuế hoãn lại;
- Tham gia những cam kết, thỏa thuận quan trọng hoặc những khoản nợ tiềm tàng;
- Xuất hiện những vụ kiện tụng lớn.

**CHÚC CÁC BẠN HỌC TỐT.**