Chuyên đề 4
KẾ TOÁN TÀI CHÍNH, KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NÂNG CAO

I. MỘT SỐ QUY ĐỊNH CHUNG CỦA LUẬT KẾ TOÁN VÀ CÁC VĂN BẢN HƯỚNG DẪN LUẬT KẾ TOÁN

1. Một số quy định chung

1.1. Nhiệm vụ, yêu cầu, nguyên tắc kế toán

a) Khái niệm: Kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động.

b) Nhiệm vụ kế toán:

- Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo đối tượng và nội dung công việc kế toán, theo chuẩn mực và chế độ kế toán.

- Kiểm tra, giám sát các khoản thu, chi tài chính, các nghĩa vụ thu, nộp, thanh toán nợ; kiểm tra việc quản lý, sử dụng tài sản và nguồn hình thành tài sản; phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán.

- Phân tích thông tin, số liệu kế toán; tham mưu, đề xuất các giải pháp phục vụ yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

- Cung cấp thông tin, số liệu kế toán theo quy định của pháp luật.

c) Yêu cầu kế toán

- Phản ánh đầy đủ nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào chứng từ kế toán, sổ kế toán và BCTC.

- Phản ánh kịp thời, đúng thời gian quy định thông tin, số liệu kế toán.

- Phản ánh rõ ràng, dễ hiểu và chính xác thông tin, số liệu kế toán.

- Phản ánh trung thực hiện trạng, bản chất sự việc, nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

- Thông tin, số liệu kế toán phải được phản ánh liên tục từ khi phát sinh đến khi kết thúc hoạt động kinh tế, tài chính, từ khi thành lập đến khi chấm dứt hoạt động của đơn vị kế toán; số liệu kế toán phản ánh kỳ này phải kế tiếp theo số liệu kế toán của kỳ trước.

- Phân loại, sắp xếp thông tin, số liệu kế toán theo trình tự, có hệ thống và có thể so sánh được.

d) Nguyên tắc kế toán

- Giá trị của tài sản được tính theo giá gốc, bao gồm chi phí mua, bốc xếp, vận chuyển, lắp ráp, chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác đến khi đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Đơn vị kế toán không được tự điều chỉnh lại giá trị tài sản đã ghi sổ kế toán, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

- Các quy định và phương pháp kế toán đã chọn phải được áp dụng nhất quán trong kỳ kế toán năm; trường hợp có sự thay đổi về các quy định và phương pháp kế toán đã chọn thì đơn vị kế toán phải giải trình trong BCTC.

- Đơn vị kế toán phải thu thập, phản ánh khách quan, đầy đủ, đúng thực tế và đúng kỳ kế toán mà nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

- Thông tin, số liệu trong BCTC năm của đơn vị kế toán phải được công khai theo quy định tại Điều 32 của Luật Kế toán.

- Đơn vị kế toán phải sử dụng phương pháp đánh giá tài sản và phân bổ các khoản thu, chi một cách thận trọng, không được làm sai lệch kết quả hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

- Cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước ngoài việc thực hiện quy định tại các nguyên tắc nói trên còn phải thực hiện nguyên tắc kế toán theo mục lục ngân sách nhà nước.

1.2.2. Kế toán tài chính và kế toán quản trị

a) Kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị.

b) Khi thực hiện công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị, đơn vị kế toán phải thực hiện kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết như sau:

- Kế toán tổng hợp phải thu thập, xử lý, ghi chép và cung cấp thông tin tổng quát về hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị. Kế toán tổng hợp sử dụng đơn vị tiền tệ để phản ánh tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản, tình hình và kết quả hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán;

- Kế toán chi tiết phải thu thập, xử lý, ghi chép và cung cấp thông tin chi tiết bằng đơn vị tiền tệ, đơn vị hiện vật và đơn vị thời gian lao động theo từng đối tượng kế toán cụ thể trong đơn vị kế toán. Kế toán chi tiết minh họa cho kế toán tổng hợp. Số liệu kế toán chi tiết phải khớp đúng với số liệu kế toán tổng hợp trong một kỳ kế toán.

1.3. Đơn vị tính sử dụng trong kế toán

Đơn vị tính sử dụng trong kế toán gồm:

- Đơn vị tiền tệ là đồng Việt Nam (ký hiệu quốc gia là "đ", ký hiệu quốc tế là "VND"). Trong trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh là ngoại tệ, phải ghi theo nguyên tệ và đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái thực tế hoặc quy đổi theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác; đối với loại ngoại tệ không có tỷ giá hối đoái với đồng Việt Nam thì phải quy đổi thông qua một loại ngoại tệ có tỷ giá hối đoái với đồng Việt Nam.

- Đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ thì được chọn một loại ngoại tệ do Bộ Tài chính quy định làm đơn vị tiền tệ để kế toán, nhưng khi lập BCTC sử dụng tại Việt Nam phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm khóa sổ lập BCTC, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

- Đơn vị hiện vật và đơn vị thời gian lao động là đơn vị đo lường chính thức của Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam; trường hợp có sử dụng đơn vị đo lường khác thì phải quy đổi ra đơn vị đo lường chính thức của Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

1.4. Chữ viết và chữ số sử dụng trong kế toán

- Chữ viết sử dụng trong kế toán là tiếng Việt. Trường hợp phải sử dụng tiếng nước ngoài trên chứng từ kế toán, sổ kế toán và BCTC ở Việt Nam thì phải sử dụng đồng thời tiếng Việt và tiếng nước ngoài.

- Chữ số sử dụng trong kế toán là chữ số Ả-Rập: 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9; sau chữ số hàng nghìn, triệu, tỷ, nghìn tỷ, triệu tỷ, tỷ tỷ phải đặt dấu chấm (.); khi còn ghi chữ số sau chữ số hàng đơn vị phải đặt dấu phẩy (,) sau chữ số hàng đơn vị.

1.5. Kỳ kế toán

a) Kỳ kế toán gồm kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng và được quy định như sau:

- Kỳ kế toán năm là mười hai tháng, tính từ đầu ngày 01 tháng 01 đến hết ngày 31 tháng 12 năm dương lịch. Đơn vị kế toán có đặc thù riêng về tổ chức, hoạt động được chọn kỳ kế toán năm là mười hai tháng tròn theo năm dương lịch, bắt đầu từ đầu ngày 01 tháng đầu quý này đến hết ngày cuối cùng của tháng cuối quý trước năm sau và thông báo cho cơ quan tài chính biết;

- Kỳ kế toán quý là ba tháng, tính từ đầu ngày 01 tháng đầu quý đến hết ngày cuối cùng của tháng cuối quý;

- Kỳ kế toán tháng là một tháng, tính từ đầu ngày 01 đến hết ngày cuối cùng của tháng.

b) Kỳ kế toán của đơn vị kế toán mới được thành lập được quy định như sau:

- Kỳ kế toán đầu tiên của doanh nghiệp mới được thành lập tính từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh đến hết ngày cuối cùng của kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng theo quy định tại khoản a mục 1.5 nói trên;

- Kỳ kế toán đầu tiên của đơn vị kế toán khác tính từ ngày có hiệu lực ghi trên quyết định thành lập đến hết ngày cuối cùng của kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng theo quy định tại khoản a mục 1.5 nói trên.

c) Đơn vị kế toán khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động hoặc phá sản thì kỳ kế toán cuối cùng tính từ đầu ngày kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng theo quy định tại khoản a mục 1.5 nói trên đến hết ngày trước ngày ghi trên quyết định chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động hoặc phá sản đơn vị kế toán có hiệu lực.

d) Trường hợp kỳ kế toán năm đầu tiên hoặc kỳ kế toán năm cuối cùng có thời gian ngắn hơn chín mươi ngày thì được phép cộng (+) với kỳ kế toán năm tiếp theo hoặc cộng (+) với kỳ kế toán năm trước đó để tính thành một kỳ kế toán năm. Kỳ kế toán năm đầu tiên hoặc kỳ kế toán năm cuối cùng phải ngắn hơn mười lăm tháng.

1.6. Các hành vi bị nghiêm cấm

a) Giả mạo, khai man, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác giả mạo, khai man, tẩy xóa tài liệu kế toán.

b) Cố ý, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác cung cấp, xác nhận thông tin, số liệu kế toán sai sự thật.

c) Để ngoài sổ kế toán tài sản của đơn vị kế toán hoặc tài sản liên quan đến đơn vị kế toán.

d) Huỷ bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng tài liệu kế toán trước thời hạn lưu trữ quy định tại Điều 40 của Luật Kế toán.

đ) Ban hành, công bố chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán không đúng thẩm quyền.

e) Lợi dụng chức vụ, quyền hạn đe dọa, trù dập người làm kế toán trong việc thực hiện công việc kế toán.

g) Người có trách nhiệm quản lý, điều hành đơn vị kế toán kiêm làm kế toán, thủ kho, thủ quỹ hoặc mua, bán tài sản, trừ doanh nghiệp tư nhân, hộ kinh doanh cá thể.

h) Bố trí người làm kế toán, người làm kế toán trưởng không đủ tiêu chuẩn, điều kiện theo quy định tại Điều 50 và Điều 53 của Luật Kế toán.

i) Các hành vi khác về kế toán mà pháp luật nghiêm cấm

2. Một số quy định về chứng từ kế toán

2.1. Nội dung chứng từ kế toán

a) Chứng từ kế toán phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

- Tên và số hiệu của chứng từ kế toán;

- Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán;

- Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán;

- Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán;

- Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;

- Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ;

- Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán.

- Ngoài những nội dung chủ yếu của chứng từ kế toán quy định tại khoản a, mục 2.1 nói trên, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ.

b) Ngoài những nội dung chủ yếu của chứng từ kế toán qui định tại khoản a, mục 2.1 nói trên, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ.

2.2. Chứng từ điện tử

a) Chứng từ điện tử được coi là chứng từ kế toán khi có các nội dung quy định tại Điều 17 của Luật Kế toán và được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hóa mà không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng máy tính hoặc trên vật mang tin như băng từ, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.

b) Chứng từ điện tử phải có đủ các nội dung quy định cho chứng từ kế toán và phải được mã hoá bảo đảm an toàn dữ liệu điện tử trong quá trình xử lý, truyền tin và lưu trữ.

c) Chứng từ điện tử dùng trong kế toán được chứa trong các vật mang tin như băng từ, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.

d) Đối với chứng từ điện tử, phải đảm bảo tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, thông tin trong quá trình sử dụng và lưu trữ; phải có biện pháp quản lý, kiểm tra chống các hình thức lợi dụng khai thác, thâm nhập, sao chép, đánh cắp hoặc sử dụng chứng từ điện tử không đúng quy định. Chứng từ điện tử khi bảo quản, được quản lý như tài liệu kế toán ở dạng nguyên bản mà nó được tạo ra, gửi đi hoặc nhận nhưng phải có đủ thiết bị phù hợp để sử dụng khi cần thiết.

e) Tổ chức cung cấp dịch vụ thanh toán, dịch vụ kế toán, kiểm toán sử dụng chứng từ điện tử phải có các điều kiện sau:

- Có địa điểm, các đường truyền tải thông tin, mạng thông tin, thiết bị truyền tin đáp ứng yêu cầu khai thác, kiểm soát, xử lý, sử dụng, bảo quản và lưu trữ chứng từ điện tử;

- Có đội ngũ người thực thi đủ trình độ, khả năng tương xứng với yêu cầu kỹ thuật để thực hiện quy trình lập, sử dụng chứng từ điện tử theo quy trình kế toán và thanh toán;

- Có chữ ký điện tử của người đại diện theo pháp luật, người được uỷ quyền của người đại diện theo pháp luật của tổ chức hoặc cá nhân sử dụng chứng từ điện tử và giao dịch thanh toán điện tử;

- Xác lập phương thức giao nhận chứng từ điện tử và kỹ thuật của vật mang tin;

- Cam kết về các hoạt động diễn ra do chứng từ điện tử của mình lập khớp, đúng quy định.

g) Giá trị chứng từ điện tử được quy định như sau:

- Khi một chứng từ bằng giấy được chuyển thành chứng từ điện tử để giao dịch, thanh toán thì chứng từ điện tử sẽ có giá trị để thực hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính và khi đó chứng từ bằng giấy chỉ có giá trị lưu giữ để theo dõi và kiểm tra, không có hiệu lực để giao dịch, thanh toán.

- Khi một chứng từ điện tử đã thực hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính chuyển thành chứng từ bằng giấy thì chứng từ bằng giấy đó chỉ có giá trị lưu giữ để ghi sổ kế toán, theo dõi và kiểm tra, không có hiệu lực để giao dịch, thanh toán.

- Việc chuyển đổi chứng từ bằng giấy thành chứng từ điện tử hoặc ngược lại được thực hiện theo đúng quy định về lập, sử dụng, kiểm soát, xử lý, bảo quản và lưu giữ chứng từ điện tử và chứng từ bằng giấy.

2.3. Lập chứng từ kế toán

a) Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của đơn vị kế toán đều phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ được lập một lần cho mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

b) Chứng từ kế toán phải được lập rõ ràng, đầy đủ, kịp thời, chính xác theo nội dung quy định trên mẫu. Trong trường hợp chứng từ kế toán chưa có quy định mẫu thì đơn vị kế toán được tự lập chứng từ kế toán nhưng phải có đầy đủ các nội dung quy định tại Điều 17 của Luật Kế toán.

c) Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính trên chứng từ kế toán không được viết tắt, không được tẩy xóa, sửa chữa; khi viết phải dùng bút mực, số và chữ viết phải liên tục, không ngắt quãng, chỗ trống phải gạch chéo; chứng từ bị tẩy xóa, sửa chữa đều không có giá trị thanh toán và ghi sổ kế toán. Khi viết sai vào mẫu chứng từ kế toán thì phải huỷ bỏ bằng cách gạch chéo vào chứng từ viết sai.

d) Chứng từ kế toán phải được lập đủ số liên quy định. Trường hợp phải lập nhiều liên chứng từ kế toán cho một nghiệp vụ kinh tế, tài chính thì nội dung các liên phải giống nhau. Chứng từ kế toán do đơn vị kế toán quy định tại các điểm a, b, c và d khoản 1 Điều 2 của Luật Kế toán lập để giao dịch với tổ chức, cá nhân bên ngoài đơn vị kế toán thì liên gửi cho bên ngoài phải có dấu của đơn vị kế toán.

đ) Người lập, người ký duyệt và những người khác ký tên trên chứng từ kế toán phải chịu trách nhiệm về nội dung của chứng từ kế toán.

e) Chứng từ kế toán được lập dưới dạng chứng từ điện tử phải tuân theo quy định tại Điều 18 của Luật Kế toán và khoản 1, khoản 2 Điều 19. Chứng từ điện tử phải được in ra giấy và lưu trữ theo quy định tại Điều 40 của Luật Kế toán.

2.4. Ký chứng từ kế toán

a) Chứng từ kế toán phải có đủ chữ ký theo chức danh quy định. Riêng chứng từ điện tử phải có chữ ký điện tử theo quy định của pháp luật. Chữ ký trên chứng từ kế toán phải được ký bằng bút bi hoặc bút mực. Không được ký chứng từ kế toán bằng mực đỏ, bằng bút chì hoặc đóng dấu chữ ký khắc sẵn. Chữ ký trên chứng từ kế toán của một người phải thống nhất và giống với chữ ký đã đăng ký theo quy định, trường hợp không đăng ký chữ ký thì chữ ký lần sau phải khớp với chữ ký các lần trước đó.

Chữ ký của người đứng đầu đơn vị, của kế toán trưởng và dấu đóng trên chứng từ phải phù hợp với mẫu dấu và chữ ký còn giá trị đã đăng ký tại ngân hàng. Chữ ký của kế toán viên trên chứng từ phải giống chữ ký đã đăng ký với kế toán trưởng.

Kế toán trưởng (hoặc người được uỷ quyền) không được ký "thừa uỷ quyền" của người đứng đầu đơn vị. Người được uỷ quyền không được uỷ quyền lại cho người khác.

Đơn vị phải mở sổ đăng ký mẫu chữ ký của thủ quỹ, thủ kho, các nhân viên kế toán, kế toán trưởng (và người được uỷ quyền), người đứng đầu đơn vị (và người được uỷ quyền). Sổ đăng ký mẫu chữ ký phải đánh số trang, đóng dấu giáp lai do Thủ trưởng đơn vị (hoặc người được uỷ quyền) quản lý để tiện kiểm tra khi cần. Mỗi người phải ký ba chữ ký mẫu trong sổ đăng ký.

Việc phân cấp ký trên chứng từ kế toán do Thủ trưởng đơn vị quy định phù hợp với luật pháp, yêu cầu quản lý, đảm bảo kiểm soát chặt chẽ, an toàn tài sản.

b) Chữ ký trên chứng từ kế toán phải do người có thẩm quyền hoặc người được uỷ quyền ký. Nghiêm cấm ký chứng từ kế toán khi chưa ghi đủ nội dung chứng từ thuộc trách nhiệm của người ký.

c) Chứng từ kế toán chi tiền phải do người có thẩm quyền ký duyệt chi và kế toán trưởng hoặc người được uỷ quyền ký trước khi thực hiện. Chữ ký trên chứng từ kế toán dùng để chi tiền phải ký theo từng liên.

d) Chứng từ điện tử phải có chữ ký điện tử theo quy định của pháp luật.

2.5. Hóa đơn bán hàng

a) Tổ chức, cá nhân khi bán hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ phải lập hóa đơn bán hàng giao cho khách hàng. Trường hợp bán lẻ hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ dưới mức tiền quy định mà người mua hàng không yêu cầu thì không phải lập hóa đơn bán hàng.

b) Tổ chức, cá nhân thuộc hoạt động kinh doanh có sử dụng hóa đơn bán hàng, khi bán lẻ hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ một lần có giá trị dưới mức quy định của Bộ Tài chính thì không bắt buộc phải lập hoá đơn bán hàng, trừ khi người mua hàng yêu cầu giao hoá đơn thì người bán hàng phải lập và giao hoá đơn theo đúng quy định. Hàng hoá bán lẻ hoặc cung cấp dịch vụ một lần có giá trị dưới mức quy định tuy không bắt buộc phải lập hoá đơn nhưng vẫn phải lập bảng kê bán lẻ hàng hoá, dịch vụ hoặc có thể lập hoá đơn bán hàng theo quy định để làm chứng từ kế toán. Trường hợp lập bảng kê bán lẻ hàng hoá, dịch vụ thì cuối mỗi ngày phải căn cứ vào số liệu tổng hợp của bảng kê để lập hoá đơn bán hàng trong ngày theo quy định.

c) Tổ chức, cá nhân khi mua sản phẩm, hàng hoá hoặc được cung cấp dịch vụ có quyền yêu cầu người bán, người cung cấp dịch vụ lập và giao liên 2 hoá đơn bán hàng cho mình để sử dụng và lưu trữ theo quy định, đồng thời có trách nhiệm kiểm tra nội dung các chỉ tiêu ghi trên hoá đơn và từ chối không nhận hoá đơn ghi sai các chỉ tiêu, ghi chênh lệch giá trị với liên hoá đơn lưu của bên bán.

d) Tổ chức, cá nhân tự in hoá đơn bán hàng phải được Bộ Tài chính chấp thuận bằng văn bản trước khi thực hiện. Tổ chức, cá nhân được tự in hoá đơn phải có hợp đồng in hoá đơn với tổ chức nhận in, trong đó ghi rõ số lượng, ký hiệu, số thứ tự hoá đơn. Sau mỗi lần in hoá đơn hoặc kết thúc hợp đồng in phải thực hiện thanh lý hợp đồng in.

đ) Đơn vị kế toán phải sử dụng hoá đơn bán hàng theo đúng quy định; không được mua, bán, trao đổi, cho hoá đơn hoặc sử dụng hoá đơn của tổ chức, cá nhân khác; không được sử dụng hoá đơn để kê khai trốn lậu thuế; phải mở sổ theo dõi, có nội quy quản lý, phương tiện bảo quản và lưu giữ hoá đơn theo đúng quy định của pháp luật; không được để hư hỏng, mất hoá đơn. Trường hợp hoá đơn bị hư hỏng hoặc bị mất phải thông báo bằng văn bản với cơ quan thuế cùng cấp.

e) Tổ chức, cá nhân khi mua hàng hóa hoặc được cung cấp dịch vụ có quyền yêu cầu người bán hàng, người cung cấp dịch vụ lập, giao hóa đơn bán hàng cho mình.

g) Hóa đơn bán hàng được thể hiện bằng các hình thức sau đây:

- Hóa đơn theo mẫu in sẵn;
- Hóa đơn in từ máy;
- Hóa đơn điện tử;
- Tem, vé, thẻ in sẵn giá thanh toán.

h) Bộ Tài chính quy định mẫu hóa đơn, tổ chức in, phát hành và sử dụng hóa đơn bán hàng. Trường hợp tổ chức hoặc cá nhân tự in hóa đơn bán hàng thì phải được cơ quan tài chính có thẩm quyền chấp thuận bằng văn bản trước khi thực hiện.

i) Tổ chức, cá nhân khi bán hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ nếu không lập, không giao hóa đơn bán hàng hoặc lập hóa đơn bán hàng không đúng quy định tại Điều 19 và Điều 20 của Luật Kế toán và các khoản 1, 2, 3 và 4 Điều 21 thì bị xử lý theo quy định của pháp luật.

2.6. Chứng từ kế toán sao chụp

Căn cứ khoản 3 Điều 22 và khoản 3 Điều 41 của Luật Kế toán, chứng từ kế toán sao chụp được quy định như sau:

a) Chứng từ kế toán sao chụp phải được chụp từ bản chính và phải có chữ ký và dấu xác nhận của người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán lưu bản chính hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định tạm giữ, tịch thu tài liệu kế toán trên chứng từ sao chụp.

b) Chứng từ kế toán sao chụp chỉ được thực hiện trong các trường hợp sau đây:

(1) Đơn vị kế toán có dự án vay nợ, viện trợ của nước ngoài theo cam kết phải nộp bản chứng từ chính cho nhà tài trợ nước ngoài. Trường hợp này chứng từ sao chụp phải có chữ ký và dấu xác nhận của người đại diện theo pháp luật của nhà tài trợ hoặc của đơn vị kế toán;

(2) Đơn vị kế toán bị cơ quan nhà nước có thẩm quyền tạm giữ hoặc tịch thu bản chính chứng từ kế toán thì chứng từ sao chụp phải có chữ ký và dấu xác nhận của người đại diện của cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định tạm giữ hoặc tịch thu tài liệu kế toán trên chứng từ kế toán sao chụp theo quy định tại Điều 26 của Nghị định 129/2004/NĐ-CP;

(3) Chứng từ kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại do nguyên nhân khách quan như thiên tai, hỏa hoạn thì đơn vị kế toán phải đến đơn vị mua hoặc đơn vị bán hàng hoá, dịch vụ và các đơn vị khác có liên quan để xin sao chụp chứng từ kế toán bị mất. Trên chứng từ kế toán sao chụp phải có chữ ký và dấu xác nhận của người đại diện theo pháp luật của đơn vị mua, đơn vị bán hoặc của đơn vị kế toán khác;

(4) Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

2.7. Dịch chứng từ kế toán ra tiếng Việt

Căn cứ Điều 19 của Luật Kế toán, chữ viết trên chứng từ kế toán được quy định như sau:

a) Chứng từ kế toán phát sinh ở ngoài lãnh thổ Việt Nam ghi bằng tiếng nước ngoài, khi sử dụng để ghi sổ kế toán ở Việt Nam phải được dịch ra tiếng Việt.

b) Các chứng từ ít phát sinh thì phải dịch toàn bộ chứng từ. Các chứng từ phát sinh nhiều lần thì phải dịch các nội dung chủ yếu theo quy định của Bộ Tài chính.

c) Bản dịch chứng từ ra tiếng Việt phải đính kèm với bản chính bằng tiếng nước ngoài.

2.8. Quản lý, sử dụng chứng từ kế toán

a) Thông tin, số liệu trên chứng từ kế toán là căn cứ để ghi sổ kế toán.

b) Chứng từ kế toán phải được sắp xếp theo nội dung kinh tế, theo trình tự thời gian và bảo quản an toàn theo quy định của pháp luật.

c) Chỉ cơ quan nhà nước có thẩm quyền mới có quyền tạm giữ, tịch thu hoặc niêm phong chứng từ kế toán. Trường hợp tạm giữ hoặc tịch thu thì cơ quan nhà nước có thẩm quyền phải sao chụp chứng từ bị tạm giữ, bị tịch thu và ký xác nhận trên chứng từ sao chụp; đồng thời lập biên bản ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị tạm giữ hoặc bị tịch thu và ký tên, đóng dấu.

d) Cơ quan có thẩm quyền niêm phong chứng từ kế toán phải lập biên bản, ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị niêm phong và ký tên, đóng dấu.

3. Một số quy định về sổ kế toán

3.1. Sổ kế toán và hệ thống sổ kế toán

a) Sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh có liên quan đến đơn vị kế toán.

b) Sổ kế toán phải ghi rõ tên đơn vị kế toán; tên sổ; ngày, tháng, năm lập sổ; ngày, tháng, năm khóa sổ; chữ ký của người lập sổ, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán; số trang; đóng dấu giáp lai.

c) Sổ kế toán phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

- Ngày, tháng ghi sổ;

- Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;

- Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;

- Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào các tài khoản kế toán;

d) Số dư đầu kỳ, số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ.

- Sổ kế toán gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

- Bộ Tài chính quy định cụ thể về hình thức kế toán, hệ thống sổ kế toán và sổ kế toán.

3.2. Lựa chọn áp dụng hệ thống sổ kế toán

a) Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm.

b) Đơn vị kế toán phải căn cứ vào hệ thống sổ kế toán do Bộ Tài chính quy định để chọn một hệ thống sổ kế toán áp dụng ở đơn vị.

c) Đơn vị kế toán được cụ thể hoá các sổ kế toán đã chọn để phục vụ yêu cầu kế toán của đơn vị.

3.3. Mở sổ, ghi sổ, khóa sổ kế toán

a) Sổ kế toán phải mở vào đầu kỳ kế toán năm; đối với đơn vị kế toán mới thành lập, sổ kế toán phải mở từ ngày thành lập.Người đại diện theo pháp luật và kế toán trưởng của đơn vị có trách nhiệm ký duyệt các sổ kế toán ghi bằng tay trước khi sử dụng, hoặc ký duyệt vào sổ kế toán chính thức sau khi in ra từ máy vi tính.

Sổ kế toán phải dùng mẫu in sẵn hoặc kẻ sẵn, có thể đóng thành quyển hoặc để tờ rời. Các tờ sổ khi dùng xong phải đóng thành quyển để lưu trữ.

b) Đơn vị kế toán phải căn cứ vào chứng từ kế toán để ghi sổ kế toán.

c) Sổ kế toán phải ghi kịp thời, rõ ràng, đầy đủ theo các nội dung của sổ. Thông tin, số liệu ghi vào sổ kế toán phải chính xác, trung thực, đúng với chứng từ kế toán.

d) Việc ghi sổ kế toán phải theo trình tự thời gian phát sinh của nghiệp vụ kinh tế, tài chính. Thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm sau phải kế tiếp thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm trước liền kề. Sổ kế toán phải ghi liên tục từ khi mở sổ đến khi khóa sổ.

đ) Thông tin, số liệu trên sổ kế toán phải được ghi bằng bút mực; không ghi xen thêm vào phía trên hoặc phía dưới; không ghi chồng lên nhau; không ghi cách dòng; trường hợp ghi không hết trang sổ phải gạch chéo phần không ghi; khi ghi hết trang phải cộng số liệu tổng cộng của trang và chuyển số liệu tổng cộng sang trang kế tiếp.

e) Đơn vị kế toán phải khóa sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán trước khi lập BCTC và các trường hợp khóa sổ kế toán khác theo quy định của pháp luật.

g) Đơn vị kế toán được ghi sổ kế toán bằng tay hoặc ghi sổ kế toán bằng máy vi tính. Trường hợp ghi sổ kế toán bằng máy vi tính thì phải thực hiện các quy định về sổ kế toán tại Điều 25, Điều 26 của Luật Kế toán và các khoản 1, 2, 3, 4 và 6 Điều 27. Sau khi khóa sổ kế toán trên máy vi tính phải in sổ kế toán ra giấy và đóng thành quyển riêng cho từng kỳ kế toán năm.

h) Trường hợp đơn vị kế toán ghi sổ kế toán bằng máy vi tính thì phần mềm kế toán lựa chọn phải đáp ứng tiêu chuẩn và điều kiện theo qui định của Bộ Tài chính(Thông tư số 103/2005/TT-BTC ngày 24/11/2005), đảm bảo khả năng đối chiếu tổng hợp số liệu kế toán và lập BCTC.

3.4. Sửa chữa sổ kế toán

a) Khi phát hiện sổ kế toán ghi bằng tay có sai sót thì không được tẩy xóa làm mất dấu vết thông tin, số liệu ghi sai mà phải sửa chữa theo một trong ba phương pháp sau:

(1) Ghi cải chính bằng cách gạch một đường thẳng vào chỗ sai và ghi số hoặc chữ đúng ở phía trên và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh;

(2) Ghi số âm bằng cách ghi lại số sai bằng mực đỏ hoặc ghi lại số sai trong dấu ngoặc đơn, sau đó ghi lại số đúng và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh;

(3) Ghi bổ sung bằng cách lập "Chứng từ ghi sổ bổ sung" và ghi thêm số chênh lệch thiếu cho đủ.

b) Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót trước khi BCTC năm được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đó.

c) Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót sau khi BCTC năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót.

d) Các trường hợp sửa chữa khi ghi sổ kế toán bằng máy vi tính đều được thực hiện theo "Phương pháp ghi số âm" hoặc "Phương pháp ghi bổ sung".

e) Trường hợp đơn vị kế toán phải áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và phải điều chỉnh hồi tố do phát hiện sai sót trọng yếu trong các năm trước theo quy định của chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán

và các sai sót" thì kế toán phải điều chỉnh số dư đầu năm trên sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết của các tài khoản có liên quan.

4. Bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán

- Tài liệu kế toán phải được đơn vị kế toán bảo quản đầy đủ, an toàn trong quá trình sử dụng và lưu trữ.

- Tài liệu kế toán lưu trữ phải là bản chính. Trường hợp tài liệu kế toán bị tạm giữ, bị tịch thu thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp có xác nhận; nếu bị mất hoặc bị huỷ hoại thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp hoặc xác nhận.

- Tài liệu kế toán phải đưa vào lưu trữ trong thời hạn mười hai tháng, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc kết thúc công việc kế toán.

- Người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán chịu trách nhiệm tổ chức bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán.

- Tài liệu kế toán phải được lưu trữ theo thời hạn sau đây:

a) Tối thiểu năm năm đối với tài liệu kế toán dùng cho quản lý, điều hành của đơn vị kế toán, gồm cả chứng từ kế toán không sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính;

b) Tối thiểu mười năm đối với chứng từ kế toán sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính, sổ kế toán và báo cáo tài chính năm, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác;

c) Lưu trữ vĩnh viễn đối với tài liệu kế toán có tính sử liệu, có ý nghĩa quan trọng về kinh tế, an ninh, quốc phòng.

- Từng loại tài liệu kế toán phải lưu trữ, thời hạn lưu trữ, thời điểm tính thời hạn lưu trữ, nơi lưu trữ và thủ tục tiêu huỷ tài liệu kế toán lưu trữ được quy định từ Điều 27 đến Điều 36 tại Nghị định 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004.

5. Công việc kế toán trong trường hợp tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại

Khi phát hiện tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại, đơn vị kế toán phải thực hiện ngay các công việc sau đây:

- Kiểm tra, xác định và lập biên bản về số lượng, hiện trạng, nguyên nhân tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại và thông báo cho tổ chức, cá nhân có liên quan và cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

- Tổ chức phục hồi lại tài liệu kế toán bị hư hỏng;

- Liên hệ với tổ chức, cá nhân có giao dịch tài liệu, số liệu kế toán để được sao chụp hoặc xác nhận lại tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại;

- Đối với tài liệu kế toán có liên quan đến tài sản nhưng không thể phục hồi bằng các biện pháp quy định tại khoản 2 và khoản 3 Điều này thì phải kiểm kê tài sản để lập lại tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại.

6. Công việc kế toán trong trường hợp đơn vị kế toán chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động

(1) Công việc kế toán trong trường hợp chia đơn vị kế toán

(2) Công việc kế toán trong trường hợp tách đơn vị kế toán

(3) Công việc kế toán trong trường hợp hợp nhất các đơn vị kế toán

(4) Công việc kế toán trong trường hợp chuyển đổi lĩnh vực sở hữu

(5) Công việc kế toán trong trường hợp giải thể chấm dứt hoạt động, phá sản

II. NỘI DUNG 26 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

1. Chuẩn mực số 01 - Chuẩn mực chung

1.1. Các nguyên tắc kế toán cơ bản

- *Cơ sở dồn tích:* Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền.

- *Hoạt động liên tục*: Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần.

- *Giá gốc:* Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận.

- *Phù hợp:* Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó.

- *Nhất quán:* Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm.

- *Thận trọng:* Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi: Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn; Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập; Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí; Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

- *Trọng yếu:* Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

1.2. Các yêu cầu cơ bản đối với kế toán

- *Trung thực:* Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan và đúng với thực tế về hiện trạng, bản chất nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- *Khách quan:* Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng với thực tế, không bị xuyên tạc, không bị bóp méo.

- *Đầy đủ:* Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến kỳ kế toán phải được ghi chép và báo cáo đầy đủ, không bị bỏ sót.

- *Kịp thời:* Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo kịp thời, đúng hoặc trước thời hạn quy định, không được chậm trễ.

- *Dễ hiểu:* Các thông tin và số liệu kế toán trình bày trong báo cáo tài chính phải rõ ràng, dễ hiểu đối với người sử dụng. Thông tin về những vấn đề phức tạp trong báo cáo tài chính phải được giải trình trong phần thuyết minh.

- *Có thể so sánh:* Các thông tin và số liệu kế toán giữa các kỳ kế toán trong một doanh nghiệp và giữa các doanh nghiệp chỉ có thể so sánh được khi tính toán và trình bày nhất quán.

1.3. Các yếu tố của BCTC

a) Tình hình tài chính

- Các yếu tố có liên quan trực tiếp tới việc xác định và đánh giá tình hình tài chính là Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Những yếu tố này được định nghĩa như sau (đoạn 18):

+ Tài sản: Là nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

+ Nợ phải trả: Là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình.

+ Vốn chủ sở hữu: Là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị Tài sản của doanh nghiệp trừ (-) Nợ phải trả.

- Khi xác định các khoản mục trong các yếu tố của BCTC phải chú ý đến hình thức sở hữu và nội dung kinh tế của chúng (đoạn 19).

Các hướng dẫn chi tiết về nhận biết tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu được quy định trong các đoạn từ 20 đến 29.

b) Tình hình kinh doanh

- Các yếu tố liên quan trực tiếp đến đánh giá tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh là doanh thu, thu nhập khác, chi phí và kết quả kinh doanh.

- Các yếu tố doanh thu, thu nhập khác và chi phí được định nghĩa như sau (đoạn 31).

+ Doanh thu và thu nhập khác: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

+ Chi phí: Là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Các hướng dẫn chi tiết về nhận biết doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy định trong các đoạn từ 34 đến 38.

1.4. Ghi nhận các yếu tố của BCTC

BCTC phải ghi nhận các yếu tố về tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp; trong các yếu tố đó phải được ghi nhận theo từng khoản mục. Một khoản mục được ghi nhận trong BCTC khi thoả mãn cả hai tiêu chuẩn:

+ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc làm giảm lợi ích kinh tế trong tương lai;

+ Khoản mục đó có giá trị và xác định được giá trị một cách đáng tin cậy.

a) Ghi nhận tài sản

- Tài sản được ghi nhận trong Bảng CĐKT khi doanh nghiệp có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy (đoạn 40).

- Tài sản không được ghi nhận trong Bảng CĐKT khi các chi phí bỏ ra không chắc chắn sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp thì các chi phí đó được ghi nhận ngay vào Báo cáo KQHĐKD khi phát sinh (đoạn 41).

b) Ghi nhận nợ phải trả

Nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng CĐKT khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy (đoạn 42).

c) Ghi nhận doanh thu và thu nhập khác

Doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong Báo cáo KQHĐKD khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy (đoạn 43)

d) Ghi nhận chi phí

- Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo KQHĐKD khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy (đoạn 44).

- Các chi phí được ghi nhận trong Báo cáo KQHĐKD phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí (đoạn 45).

- Khi lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có liên quan đến doanh thu và thu nhập khác được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận trong Báo cáo KQHĐKD trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ (đoạn 46).

- Một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào Báo cáo KQHĐKD trong kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau (đoạn 47).

2. Chuẩn mực số 02 - Hàng tồn kho

2.1. Khái niệm hàng tồn kho

Hàng tồn kho: Là những tài sản:

- Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;

- Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;

- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Hàng tồn kho bao gồm:

- Hàng hóa mua về để bán: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;

- Thành phẩm tồn kho và thành phẩm gửi đi bán;

- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;

- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;

- Chi phí dịch vụ dở dang.

2.2. Xác định giá trị hàng tồn kho

Hàng tồn kho được định theo giá gốc. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được (đoạn 04).

Giá trị thuần có thể thực hiện được: Là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí thu mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại (đoạn 05).

- Chi phí mua của hàng tồn kho bao gồm giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ (-) khỏi chi phí mua.

- Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất, như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm.

+ Chi phí sản xuất chung cố định, như chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất.

Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

Ví dụ 1: Trong kỳ chi phí sản xuất chung cố định phát sinh tại phân xưởng sản xuất Cồn của nhà máy rượu là 5.000 triệu đồng với sản lượng sản xuất đạt được là 100.050lít. Biết rằng công suất máy móc thiết bị của phân xưởng theo kỹ thuật là 100.000lít. Như vậy, chi phí sản xuất chung cố định phát sinh trong kỳ được phân bổ toàn bộ vào chi phí chế biến sản phẩm trong kỳ

Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ (TK 632).

Ví dụ 2: Giả sử vẫn số liệu của ví dụ 1 nhưng sản lượng sản xuất đạt được là 95.000 lít. Như vậy, chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến sản phẩm là:

$$\frac{5.000 \text{ triệu}}{100.000 \text{lít}} \times 95.000 \text{ lít} = 4.750 \text{ triệu}$$

Số chi phí chung cố định không được phân bổ vào chi phí chế biến là 250 triệu được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ (TK 632).

+ Chi phí sản xuất chung biến đổi, như chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp. Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp một quy trình sản xuất ra nhiều loại sản phẩm trong cùng một khoảng thời gian mà chi phí chế biến của mỗi loại sản phẩm không được phản ánh một cách tách biệt, thì chi phí chế biến được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp và nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Trường hợp có sản phẩm phụ, thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ (-) khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

Các hướng dẫn chi tiết về xác định chi phí liên quan trực tiếp khác, chi phí không tính vào giá gốc của hàng tồn kho, chi phí cung cấp dịch vụ được quy định trong các đoạn từ 10 đến 12.

2.3. Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho

Việc tính giá trị hàng tồn kho được áp dụng theo một trong các phương pháp: (đoạn 13).

- Phương pháp tính theo giá đích danh;

- Phương pháp bình quân gia quyền;

- Phương pháp nhập trước, xuất trước;

- Phương pháp nhập sau, xuất trước.

Điều kiện áp dụng các phương pháp tính giá trị hàng tồn kho được quy định trong các đoạn từ 14 đến 17.

2.4. Giá trị thuần có thể thực hiện được và lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ khi hàng tồn kho bi hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí để bán tăng lên.Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được là phù hợp với nguyên tắc tài sản không được phản ánh lớn hơn giá trị thực hiện ước tính từ việc bán hay sử dụng chúng (đoạn 18).

Các hướng dẫn chi tiết đối với việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho và ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được được quy định trong các đoạn từ 19 đến 24.

2.5. Ghi nhận chi phí

Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng được ghi nhận. Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối niên độ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, và chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập ở cuối niên độ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.(đoạn 24).

3. Chuẩn mực số 03 - Tài sản cố định hữu hình

3.1. Khái niệm TSCĐ hữu hình

TSCĐ hữu hình: Là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

3.2. Ghi nhận TSCĐ hữu hình

Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ hữu hình phải thoả mãn đồng thời tất cả bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau (đoạn 06):

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;

- Nguyên giá tài sản phải được xá định một cách đáng tin cậy;

- Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;

- Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

Các hướng dẫn cụ thể áp dụng các tiêu chuẩn ghi nhân TSCĐ hữu hình được quy định trong các đoạn từ 08 đến 12.

3.3. Xác định giá trị ban đầu của TSCĐ hữu hình

Tài sản cố định hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá (đoạn 13).

Việc xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình trong trường hợp: Mua sắm, tự xây dựng hoặc tự chế, thuê tài chính, trao đổi, tăng từ các nguồn khác được quy định cụ thể trong các đoạn từ 14 đến 22.

3.4. Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Các hướng dẫn chi tiết đối với việc hạch toán chi phí phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu được quy định trong các đoạn từ 24 đến 27.

3.5. Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình

Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại. Trường hợp TSCĐ hữu hình

được đánh giá lại theo quy định của Nhà nước thì nguyên giá, khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ hữu hình được xử lý và kế toán theo quy định của Nhà nước (đoạn 28).

3.6. Khấu hao TSCĐ hữu hình

Giá trị phải khấu hao của TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác, như: Khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho các hoạt động trong giai đoạn triển khai là một bộ phận chi phí cấu thành nguyên giá TSCĐ vô hình (theo quy định của chuẩn mực TSCĐ vô hình), hoặc chi phí khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho quá trình tự xây dựng hoặc tự chế các tài sản khác (đoạn 29).

Giá trị phải khấu hao: Là nguyên giá của TSCĐ hữu hình ghi trên báo cáo tài chính, trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó.

Việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình được hướng dẫn chi tiết trong các đoạn 30 và 31.

Ba phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, gồm:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng;
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần;
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

Các hướng dẫn chi tiết về ba phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình quy định trong đoạn 32.

3.7. Xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình

Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao.(đoạn 33).

Các hướng dẫn chi tiết về việc xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình được đề cập trong các đoạn 34 - 35.

3.8. Xem xét lại phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình

Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng tài sản để đem lại lợi ích cho doanh nghiệp thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo.

3.9. Nhượng bán và thanh lý TSCĐ hữu hình

- TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán.(đoạn 37)

- Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản thu nhập hay chi phí trên Báo cáo KQHĐKD trong kỳ (đoạn 38)

4. Chuẩn mực số 04 - TSCĐ vô hình

4.1. Định nghĩa về TSCĐ vô hình

Tài sản cố định vô hình: Là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

TSCĐ vô hình phải là tài sản có thể xác định được để có thể phân biệt một cách rõ ràng tài sản đó với lợi thế thương mại. Một TSCĐ vô hình có thể xác định riêng biệt khi doanh nghiệp có thể đem bán, trao đổi, cho thuê hoặc thu được lợi ích kinh tế cụ thể từ tài sản đó trong tương lai. Nếu doanh nghiệp có quyền thu lợi ích kinh tế trong tương lai mà tài sản đó đem lại, đồng thời cũng có khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đối tượng khác với lợi ích đó, có nghĩa là doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát tài sản đó. Khả năng kiểm soát của doanh nghiệp đối với lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hìnnh, thông thường có nguồn gốc từ pháp lý. Ví dụ: Bản quyền, giấy phép khai thác thuỷ sản, giấy phép khai thác tài nguyên…

Các trường hợp sau không thoả mãn định nghĩa TSCĐ vô hình vì doanh nghiệp không kiểm soát được các lợi ích kinh tế:

- Đội ngũ nhân viên lành nghề;
- Tài năng lãnh đạo và kỹ thuật chuyên môn của cán bộ quản lý;
- Danh sách khách hàng hoặc thị phần.

Lợi ích kinh tế trong tương lai mà TSCĐ vô hình đem lại cho doanh nghiệp có thể bao gồm: Tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí hoặc lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng TSCĐ vô hình.

Các hướng dẫn chi tiết về việc xem xét các yếu tố nói trên được quy định trong các đoạn từ 07 - 15.

4.2. Ghi nhận và xác định giá trị ban đầu TSCĐ vô hình

- Một tài sản vô hình được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời: (đoạn 16)

+ Định nghĩa về TSCĐ vô hình; và

+ Bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau:

. Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó mang lại;

. Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;

. Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;

. Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

- Doanh nghiệp phải xác định được mức độ chắc chắn khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai bằng việc sử dụng các giả định hợp lý và có cơ sở về các điều kiện kinh tế tồn tại trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

- TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

Nguyên giá của TSCĐ vô hình là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ vô hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự kiến

4.3. Xác định nguyên giá TSCĐ vô hình trong từng trường hợp

- Nguyên giá TSCĐ vô hình mua riêng biệt, bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính (Đoạn 19).

Việc xác định nguyên giá TSCĐ vô hình mua riêng biệt trong trường hợp quyền sử dụng đất mua cùng với nhà cửa, vật kiến trúc trên đất, TSCĐ vô hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, trao đổi thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn được hướng dẫn cụ thể tại các đoạn từ 20 đến 22.

- Mua TSCĐ vô hình từ việc hợp nhất kinh doanh. Nguyên giá TSCĐ vô hình hình thành trong quá trình hợp nhất kinh doanh có tính chất mua lại là giá trị hợp lý của tài sản đó vào ngày mua (Đoạn 23).

Việc xác định nguyên giá TSCĐ vô hình trong trường hợp sáp nhập doanh nghiệp được hướng dẫn cụ thể tại các đoạn từ 24 đến đoạn 27.

- Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn, được Nhà nước cấp hoặc được biếu tặng, TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi được quy định và hướng dẫn chi tiết từ đoạn 28 đến đoạn 32.

- Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp xem quy định và hướng dẫn chi tiết từ đoạn 43 đến đoạn 45.

4.4. Ghi nhận chi phí

- Chi phí liên quan đến tài sản vô hình phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc chi phí trả trước, trừ trường hợp:

+ Chi phí hình thành một phần nguyên giá TSCĐ vô hình và thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình (Quy định từ đoạn 16 đến đoạn 44).

+ Tài sản vô hình hình thành trong quá trình hợp nhất kinh doanh có tính chất mua lại nhưng không đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình thì những chi phí đó (nằm trong chi phí mua tài sản) hình thành một bộ phận của lợi thế thương mại (kể cả trường hợp lợi thế thương mại có giá trị âm) vào ngày quyết định hợp nhất kinh doanh.

- Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp nhưng không được ghi nhận là TSCĐ vô hình thì được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ các chi phí được quy định trong đoạn 48 (đoạn 47).

- Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp gồm chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên và chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa không quá 3 năm (đoạn 48).

- Chi phí liên quan đến tài sản vô hình đã được doanh nghiệp ghi nhận là chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ trước đó thì không được tái ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ vô hình. (đoạn 49)

4.5. Chi phí phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu TSCĐ vô hình

- Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình:

+ Chi phí này có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu;

+ Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

Các chi phí sau khi ghi nhận ban đầu liên quan tới nhãn hiệu hàng hoá, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự về bản chất (kể cả trường hợp mua từ bên ngoài hoặc tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp) luôn được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ (đoạn 52).

4.6. Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu TSCĐ vô hình

Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại (đoạn 53)

4.7. Khấu hao TSCĐ vô hình

- Thời gian tính khấu hao:

Giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính hợp lý của nó. Thời gian tính khấu hao của TSCĐ vô hình tối đa là 20 năm. Việc trích khấu hao được bắt đầu từ khi đưa TSCĐ vô hình vào sử dụng (đoạn 54).

Các hướng dẫn cụ thể về việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình được quy định trong các đoạn từ 55 - 57.

Nếu việc kiểm soát đối với các lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình đạt được bằng quyền pháp lý được cấp trong một khoảng thời gian xác định thì thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình không vượt quá thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, trừ khi quyền pháp lý được gia hạn (đoạn 58).

Các nhân tố kinh tế và pháp lý ảnh hưởng đến thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình, gồm: (1) Các nhân tố kinh tế quyết định khoảng thời gian thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; (2) Các nhân tố pháp lý giới hạn khoảng thời gian doanh nghiệp kiểm soát được lợi ích kinh tế này. Thời gian sử dụng hữu ích là thời gian ngắn hơn trong số các khoảng thời gian trên (đoạn 59).

- Phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình gồm:

+ Phương pháp khấu hao đường thẳng;

+ Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần;

+ Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

4.8. Giá trị thanh lý của TSCĐ vô hình

TSCĐ vô hình có giá trị thanh lý khi (đoạn 62):

- Có bên thứ ba thỏa thuận mua lại tài sản đó vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản; hoặc

- Có thị trường hoạt động vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản và giá trị thanh lý có thể được xác định thông qua giá thị trường.

Khi không có một trong hai điều kiện nói trên thì giá trị thanh lý của TSCĐ vô hình được xác định bằng không (0).

4.9. Xem xét lại thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình

Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất là vào cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản khác biệt lớn so với các ước tính trước đó thì thời gian khấu hao phải được thay đổi tương ứng. Phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình được thay đổi khi có thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong báo cáo tài chính (đoạn 65).

Các hướng dẫn cụ thể về việc xem xét lại thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình được quy định trong các đoạn 66, 67.

4.10. Nhượng bán và thanh lý TSCĐ vô hình:

- TSCĐ vô hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán hoặc khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau (đoạn 68).

- Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của TSCĐ vô hình. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản thu nhập hoặc chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (đoạn 69).

5. Chuẩn mực số 05 - Bất động sản đầu tư

5.1. Khái niệm BĐS đầu tư

Bất động sản đầu tư: Là bất động sản, gồm: quyền sử dụng đất, nhà, hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý hoặc bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

Các trường hợp đặc biệt được ghi nhận BĐS đầu tư xem quy định trong các đoạn từ đoạn 08 đến đoạn 12

5.2. Điều kiện ghi nhận BĐS đầu tư

Một BĐS đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau: (đoạn 13)

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; và

- Nguyên giá của BĐS đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

5.3. Xác định giá trị ban đầu BĐS đầu tư

Một BĐS đầu tư phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Nguyên giá của BĐS đầu tư bao gồm cả các chi phí giao dịch liên quan trực tiếp ban đầu (đoạn 15).

Các hướng dẫn cụ thể về xác định giá trị ban đầu BDS đầu tư được quy định trong các đoạn từ 16 đến 19.

5.4. Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu BĐS đầu tư

Chi phí liên quan đến BĐS đầu tư phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho BĐS đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư (đoạn 20).

5.5. Xác định giá trị sau khi ghi nhận ban đầu BĐS đầu tư

Sau ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ BĐS đầu tư được xác định theo nguyên giá, số khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại (đoạn 22).

5.6. Chuyển đổi mục đích sử dụng

Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành BĐS đầu tư hoặc từ BĐS đầu tư sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau: (đoạn 23)

- BĐS đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;

- BĐS đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;

- Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển thành BĐS đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó;

- Hàng tồn kho chuyển thành BĐS đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;

- Bất động sản xây dựng chuyển thành BĐS đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng , bàn giao vào đầu tư (Trong giai đoạn xây dựng phải tuân theo chuẩn mực kế toán số 03 "Tài sản cố định hữu hình).

- Các hướng dẫn cụ thể về chuyển đổi mục đích sử dụng BĐS đầu tư được quy định trong các đoạn từ 24 - 25.

5.7. Thanh lý BĐS đầu tư

- Một BĐS đầu tư không còn được trình bày trong Bảng CĐKT sau khi đã bán hoặc sau khi BĐS đầu tư không còn được nắm giữ lâu dài và xét thấy không thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc thanh lý BĐS đầu tư đó (đoạn 26)

- Các khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc bán BĐS đầu tư được xác định bằng số chênh lệch giữa giá bán với chi phí bán và giá trị còn lại của BĐS đầu tư. Số lãi hoặc lỗ này được ghi nhận là thu nhập hay chi phí trên Báo cáo KQHĐKD trong kỳ (Trường hợp bán và thuê lại tài sản là bất động sản được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 "Thuê tài sản").

Các hướng dẫn về thời điểm bán BĐS đầu tư và ghi nhận doanh thu bán BĐS đầu tư được quy định trong đoạn 27 đến 29.

6. Chuẩn mực số 06 - Thuê tài sản

6.1. Phân loại thuê tài sản (Xem hướng dẫn từ đoạn 06 đến đoạn 12)

- Phân loại thuê tài sản phải căn cứ vào bản chất các điều khoản trong hợp đồng và phải thực hiện ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Sau thời điểm khởi đầu thuê tài sảnnếu có thay đổi các điều khoản của hợp đồng (trừ gia hạn hợp đồng) thì các điều khoản mới này được áp dụng cho suốt thời hạn hợp đồng. Nhưng thay đổi về ước tính (thay đổi ước tính thời gian sử dụng kinh tế hoặc giá trị còn lại của tài sản thuê) hoặc thay đổi khả năng thanh toán của bên thuê thì không làm thay đổi sự phân loại thuê tài sản đối với ghi sổ kế toán.

- Phân loại thuê tài sản được căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê. Thuê tài sản bao gồm thuê tài chính và thuê hoạt động.

+ Thuê tài chính:

Thuê tài chính: Là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

Các trường hợp thuê tài sản dưới đây thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính:

- Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê.

- Thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê.

- Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn nào.

Hợp đồng thuê tài sản cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng thoả mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:

- Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;

- Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;

- Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

Ví dụ 1: Ngày 01 tháng 1 năm 2008, Công ty A ký hợp đồng thuê thiết bị của Công ty TNHH B trong 7 năm. Thời gian sử dụng kinh tế của thiết bị là 7,5 năm. Giá trị hợp lý của thiết bị tại thời điểm thuê là 500 triệu đồng. Tiền thuê sẽ phải trả 6 tháng một lần bắt đầu từ ngày 1 tháng 1 năm 2008. Tiền thuê được trả 6 kỳ mỗi kỳ 45 triệu. Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu là 460 triệu. Công ty A đã nhận thiết bị vào ngày 1 tháng 1 năm 2008.

Hợp đồng thuê tài sản này được phân loại là thuê tài chính vì:

Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản (93%) cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.

Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (92%) giá trị hợp lý của tài sản thuê.

+ Thuê hoạt động:

- Thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu nội dung của hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản.

- Thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động vì quyền sử dụng đất thường có thời gian sử dụng kinh tế vô hạn và quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

6.2. Ghi nhận thuê tài sản trong các BCTC của bên thuê

a) Thuê tài chính

- Bên thuê ghi nhận tài sản thuê tài chính là tài sản và nợ phải trả trên Bảng CĐKT với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Tỷ lệ chiết khấu để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản hoặc lãi suất ghi trong hợp đồng. Trường hợp không thể xác định được lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê thì sử dụng lãi suất biên đi vay của bên thuê tài sản để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (đoạn 13).

- Khi trình bày các khoản nợ phải trả về thuê tài chính trong báo cáo tài chính phải phân biệt nợ ngắn hạn và nợ dài hạn (đoạn 14).

- Chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ đi thuê (đoạn 15).

- Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính và khoản phải trả nợ gốc. Chi phí tài chính phải được tính theo từng kỳ kế toán trong suốt thời hạn thuê theo tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định trên số dư nợ còn lại cho mỗi kỳ kế toán (đoạn 16).

- Thuê tài chính sẽ phát sinh chi phí khấu hao tài sản và chi phí tài chính cho mỗi kỳ kế toán. Chính sách khấu hao tài sản thuê phải nhất quán với chính sách khấu hao tài sản cùng loại thuộc sở hữu của doanh nghiệp đi thuê. Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời gian ngắn hơn giữa thời hạn thuê hoặc thời gian sử dụng hữu ích của nó (đoạn 17).

b) Thuê hoạt động: Các khoản thanh toán tiền thuê hoạt động (Không bao gồm chi phí dịch vụ, bảo hiểm và bảo dưỡng) phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn (đoạn 19).

6.3. Ghi nhận tài sản thuê trong BCTC của bên cho thuê

a) Thuê tài chính

- Bên cho thuê phải ghi nhận giá trị tài sản cho thuê tài chính là khoản phải thu trên Bảng CĐKT bằng giá trị đầu tư thuần trong hợp đồng cho thuê tài chính (đoạn 20)

- Khoản phải thu về cho thuê tài chính phải được ghi nhận là khoản phải thu vốn gốc và doanh thu tài chính từ khoản đầu tư và dịch vụ của bên cho thuê (đoạn 21).

- Việc ghi nhận doanh thu tài chính phải dựa trên cơ sở lãi suất định kỳ cố định trên tổng số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính (đoạn 22).

Các hướng dẫn cụ thể về ghi nhận doanh thu tài chính và chi phí ban đầu để tạo ra doanh thu tài chính được đề cập trong các đoạn 23 và 24.

b) Thuê hoạt động

- Bên cho thuê phải ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng CĐKT theo cách phân loại tài sản của doanh nghiệp (đoạn 25).

- Doanh thu cho thuê hoạt động phải được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn cho thuê, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn (đoạn 26).

Các hướng dẫn ghi nhận chi phí cho thuê hoạt động và chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu cho thuê hoạt động được quy định trong các đoạn 27 - 28.

- Khấu hao tài sản cho thuê phải dựa trên một cơ sở nhất quán với chính sách khấu hao của bên cho thuê áp dụng đối với những tài sản tương tự, và chi phí khấu hao phải được tính theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Tài sản cố định hữu hình" và Chuẩn mực kế toán "Tài sản cố định vô hình" (đoạn 29).

6.4. Giao dịch bán và thuê lại tài sản

Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được chính người bán thuê lại.

- Nếu bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính, khoản chênh lệch giữa thu nhập bán với giá trị còn lại của tài sản phải phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản (đoạn 32).

- Giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động được ghi nhận khi: (đoạn 34)

+ Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh;

+ Nếu giá bán thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh, trừ trường hợp khoản lỗ được bù đắp bằng khoản thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường. Trường hợp này khoản lỗ không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần vào chi phí phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

+ Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý phải được phân bổ dần vào thu nhập phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng.

- Đối với thuê hoạt động, nếu giá trị hợp lý tại thời điểm bán và thuê lại tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản, khoản lỗ bằng số chênh lệch giữa giá trị còn lại và giá trị hợp lý phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh (đoạn 36).

7. Chuẩn mực kế toán số 07 - Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết

7.1. Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể

Nếu nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con ít nhất 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư thì được gọi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, trừ khi có quy định hoặc thoả thuận khác. Ngược lại nếu nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hay gián tiếp thông qua các công ty con ít hơn 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư, thì không được gọi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, trừ khi có quy định hoặc thoả thuận khác (đoạn 04).

Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể thường được thể hiện ở một hoặc các biểu hiện sau:

a) Có đại diện trong hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương của công ty liên kết;

b) Có quyền tham gia vào quá trình hoạch định chính sách;

c) Có các giao dịch quan trọng giữa nhà đầu tư và bên nhận đầu tư;

d) Có sự trao đổi về cán bộ quản lý;

e) Có sự cung cấp thông tin kỹ thuật quan trọng.

7.2. BCTC riêng của nhà đầu tư

- Trong BCTC của riêng nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp giá gốc (Đoạn 08).

- Phương pháp giá gốc (Đoạn 07):

+ Nhà đầu tư ghi nhận ban đầu khoản đầu tư vào công ty liên kết theo giá gốc.

+ Sau ngày đầu tư, nhà đầu tư được ghi nhận cổ tức, lợi nhuận được chia từ lợi nhuận sau thuế của công ty liên kết vào doanh thu hoạt động tài chính theo nguyên tắc dồn tích (không bao gồm khoản cổ tức, lợi nhuận của kỳ kế toán trước khi khoản đầu tư được mua).

+ Các khoản khác từ công ty liên kết mà nhà đầu tư nhận được ngoài cổ tức và lợi nhuận được chia được coi là phần thu hồi của các khoản đầu tư và được ghi giảm giá gốc khoản đầu tư. Ví dụ khoản cổ tức, lợi nhuận của kỳ kế toán trước khi khoản đầu tư được mua mà nhà đầu tư nhận được phải ghi giảm giá gốc khoản đầu tư.

+ Phương pháp giá gốc được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư.

7.3. BCTC hợp nhất của nhà đầu tư

- Trong BCTC hợp nhất của nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, trừ khi: (đoạn 29)

+ Khoản đầu tư này dự kiến sẽ được thanh lý trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc

+ Công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn làm cản trở đáng kể việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trường hợp này, các khoản đầu tư được phản ánh theo giá gốc trong BCTC hợp nhất của nhà đầu tư (đoạn 09).

- Phương pháp vốn chủ sở hữu (Đoạn 06):

+ Khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận ban đầu theo giá gốc.

+ Sau đó, vào cuối mỗi kỳ kế toán, khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư.

+ Cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết được ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết trên báo cáo tài chính hợp nhất.

+ Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết cũng phải được điều chỉnh khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết. Ví dụ thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên lết có thể bao gồm những khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh (khi mua khoản đầu tư).

+ Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

- Nhà đầu tư phải ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi:

+ Không còn ảnh hưởng đáng kể trong công ty liên kết nhưng vẫn còn nắm giữ một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư; hoặc

+ Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu không còn phù hợp vì công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn gây ra những cản trở đáng kể trong việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trong trường hợp này, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư từ thời điểm trên được coi là giá gốc (đoạn 11).

- Các hướng dẫn cụ thể về áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu được quy định trong các đoạn từ 12 - 17.

8. Chuẩn mực số 08 - Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh

8.1. Các hình thức liên doanh

- *Liên doanh:* Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh. Các hình thức liên doanh quy định trong chuẩn mực này gồm:

+ Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát;

+ Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát;

+ Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

- Chuẩn mực số 08 đề cập tới 3 hình thức liên doanh (đoạn 04):

+ Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (hoạt động được đồng kiểm soát);

+ Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (tài sản được đồng kiểm soát);

+ Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh mới được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát).

- Hai đặc điểm chung của các hình thức liên doanh (đoạn 04):

. Hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh hợp tác với nhau trên cơ sở thoả thuận bằng hợp đồng; và

. Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát.

- Thoả thuận bằng hợp đồng được quy định cụ thể tại các đoạn từ 05-08.

8.2. Nhận biết và kế toán hợp đồng hợp tác kinh doanh kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh được quy định và hướng dẫn tại các đoạn từ 09-12.

- Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động. Hoạt động của liên doanh có thể được nhân viên của mỗi bên góp vốn liên doanh tiến hành song song với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh đó. Hợp đồng hợp tác kinh doanh thường quy định căn cứ phân chia doanh thu và khoản chi phí chung phát sinh từ hoạt động liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh (đoạn 09).

Ví dụ hoạt động liên doanh được đồng kiểm soát (xem đoạn 10)

- Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ảnh các hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:

+ Tài sản do bên góp vốn liên doanh kiểm soát và các khoản nợ phải trả mà họ phải gánh chịu;

+ Chi phí phải gánh chịu và doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh.

8.3. Nhận biết và kế toán hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm

- Một số liên doanh thực hiện việc đồng kiểm soát và thường là đồng sở hữu đối với tài sản được góp hoặc được mua bởi các bên góp vốn liên doanh và được sử dụng cho mục đích của liên doanh. Các tài sản này được sử dụng để mang lại lợi ích cho các bên góp vốn liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản và chịu phần chi phí phát sinh theo thoả thuận trong hợp đồng (đoạn 13).

- Hình thức liên doanh này không đòi hỏi phải thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát phần lợi ích trong tương lai thông qua phần vốn góp của mình vào tài sản được đồng kiểm soát (đoạn 14).

- Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh tài sản được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:

+ Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản.

+ Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên góp vốn liên doanh;

+ Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;

+ Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh;

+ Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh.

8.4. Kế toán hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn kinh doanh

a) Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát) đòi hỏi phải có sự thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Hoạt động của cơ sở này cũng giống như hoạt động của các doanh nghiệp khác, chỉ khác là thỏa thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở này (đoạn 19).

Các hướng dẫn chi tiết để nhận biết về cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và kế toán phần vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được đề cập trong các đoạn từ 20-24.

b) BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh

Trong BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được ghi nhận và báo cáo theo phương pháp giá gốc (đoạn 25).

c) BCTC hợp nhất của bên góp vốn liên doanh

Trong BCTC hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh (nếu bên góp vốn liên doanh phải lập BCTC hợp nhất theo quy định của chuẩn mực số 25) phần góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được báo cáo theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Nếu bên góp vốn liên doanh lập BCTC hợp nhất thì trong BCTC hợp nhất phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Bên góp vốn liên doanh ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ ngày bên góp vốn liên doanh kết thúc quyền đồng kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

d) Các trường hợp ngoại trừ đối với phương pháp vốn chủ sở hữu được quy định tại các đoạn từ 28-30.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán các khoản vốn góp sau đây theo phương pháp giá gốc: (đoạn 28)

- Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và

- Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

Trường hợp cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát trở thành công ty con của một bên góp vốn liên doanh, thì bên góp vốn liên doanh này phải hạch toán các khoản

vốn góp liên doanh của mình theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 "BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con" (đoạn 30).

đ) Nghiệp vụ giao dịch giữa các bên góp vốn liên doanh và liên doanh gồm : Bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tài sản vào liên doanh; Bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho bên liên doanh; Bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh kế toán các nghiệp vụ giao dịch giữa các bên góp vốn liên doanh và liên doanh được quy định cụ thể trong các đoạn từ 31-33.

e) Báo cáo phần góp vốn liên doanh trong BCTC của nhà đầu tư được quy định tại đoạn 34.

9. Chuẩn mực số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái

9.1. Các giao dịch bằng ngoại tệ

a) Ghi nhận ban đầu các giao dịch bằng ngoại tệ

Một giao dịch bằng ngoại tệ là giao dịch được xác định bằng ngoại tệ hoặc yêu cầu thanh toán bằng ngoại tệ, bao gồm các giao dịch phát sinh khi một doanh nghiệp (đoạn 07):

- Mua hoặc bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ mà giá cả được xác định bằng ngoại tệ;

- Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số phải trả hoặc phải thu được xác định bằng ngoại tệ;

- Trở thành một đối tác (một bên) của một hợp đồng ngoại hối chưa được thực hiện;

- Mua hoặc thanh lý các tài sản; phát sinh hoặc thanh toán các khoản nợ xác định bằng ngoại tệ;

- Dùng một loại tiền tệ này để mua, bán hoặc đổi lấy một loại tiền tệ khác.

- Một giao dịch bằng ngoại tệ phải được hạch toán và ghi nhận ban đầu theo đơn vị tiền tệ kế toán bằng việc áp dụng tỷ giá hối đoái giữa đơn vị tiền tệ kế toán và ngoại tệ tại ngày giao dịch (đoạn 8).

Các hướng dẫn chi tiết về giao dịch bằng ngoại tệ và tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch được đề cập tại đoạn 09.

b) Báo cáo tại ngày lập Bảng CĐKT

Tại ngày lập Bảng CĐKT: (đoạn 10)

- Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;

- Các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch;

- Các khoản mục phi tiền tệ được xác định theo giá trị hợp lý bằng ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày xác định giá trị hợp lý.

- Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ hoặc trong việc báo cáo các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của một

doanh nghiệp theo các tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được ghi nhận ban đầu, hoặc đã được báo cáo trong BCTC trước, được xử lý như sau: (đoạn 12)

+ Trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp mới thành lập, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh luỹ kế, riêng biệt trên Bảng CĐKT. Khi TSCĐ hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa là 5 năm.

+ Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh, kể cả việc đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính sẽ được ghi nhận là thu nhập, hoặc chi phí trong năm tài chính, ngoại trừ chênh lệch tỷ giá hối đoái quy định trong đoạn 12c, 14, 16.

+ Đối với doanh nghiệp sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Doanh nghiệp không được đánh giá lại các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái.

9.2. Đầu tư thuần vào cơ sở ở nước ngoài

+ Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ về bản chất thuộc phần vốn đầu tư thuần của doanh nghiệp tại một cơ sở nước ngoài và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán như một khoản hạn chế rủi do cho khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp tại một cơ sở nước ngoài được phân loại như là vốn chủ sở hữu trong BCTC cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30 (đoạn 14).

+ Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán như một khoản hạn chế rủi ro cho khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp tại một cơ sở ở nước ngoài sẽ được phân loại như là vốn chủ sở hữu trên BCTC của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30 (đoạn 16).

9.3. BCTC các hoạt động ở nước ngoài

- Việc phân loại hoạt động ở nước ngoài được hướng dẫn chi tiết trong các đoạn từ 17 - 20.

- BCTC của hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo sẽ được chuyển đổi theo các quy định từ đoạn 7 đến đoạn 16 như là hoạt động của chính doanh nghiệp báo cáo (đoạn 21).

Các hướng dẫn cụ thể về chuyển đổi BCTC hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo quy định trong các đoạn 22 - 23.

- BCTC của cơ sở ở nước ngoài được chuyển đổi để tổng hợp vào BCTC của doanh nghiệp báo cáo theo những quy định sau đây (đoạn 24):

+ Tài sản và nợ phải trả (cả khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ) của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;

+ Các khoản mục về doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giao dịch. Trường hợp báo cáo của cơ sở ở nước ngoài được báo cáo bằng đồng tiền của một nền kinh tế siêu lạm phát thì doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;

Trường hợp tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế thì tỷ giá trung bình được sử dụng để chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài.

+ Tất cả các khoản chênh lệch hối đoái khi chuyển đổi BCTC của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào BCTC của doanh nghiệp báo cáo phải được phân loại như là vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp báo cáo cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần đó.

Các hướng dẫn cụ thể về chuyển đổi các khoản mục của báo cáo của cơ sở nước ngoài và các thủ tục hợp nhất BCTC được quy định trong các đoạn 25-29.

- Khi thanh lý cơ sở ở nước ngoài: Khi thanh lý cơ sở ở nước ngoài, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế đã bị hoãn lại (theo quy định tại đoạn 24.c) và liên quan đến cơ sở ở nước ngoài đó sẽ được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí cùng với kỳ mà lãi hoặc lỗ về việc thanh lý được ghi nhận.

- Sự thay đổi trong việc phân loại hoạt động ở nước ngoài

Khi có sự thay đổi trong việc phân loại hoạt động ở nước ngoài, các quy định chuyển đổi BCTC của hoạt động ở nước ngoài được áp dụng kể từ ngày thay đổi phân loại đó.

10. Chuẩn mực số 11 - Hợp nhất kinh doanh

10.1. Xác định hợp nhất kinh doanh được quy định và hướng dẫn tại các đoạn 04 đến đoạn 09.

10.2. Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp chịu sự kiểm soát chung được quy định và hướng dẫn tại các đoạn 10 đến đoạn 13.

10.3. Các phương pháp hợp nhất kinh doanh

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải được kế toán theo phương pháp mua (đoạn 14).

10.4. Áp dụng phương pháp mua

Áp dụng phương pháp mua gồm các bước sau:

- Xác định bên mua;

- Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và

- Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản được mua, nợ phải trả cũng như những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

a) Xác định bên mua

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác (đoạn 17).

Các hướng dẫn cụ thể về xác định bên mua được quy định trong các đoạn từ 18-23.

b) Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh

- Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi 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 kinh doanh. (đoạn 24).

Các hướng dẫn cụ thể về xác định giá phí hợp nhất được quy định trong các đoạn từ 25-31.

- Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tuỳ thuộc vào các sự kiện trong tương lai, bên mua phải điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua nếu khoản điều chỉnh đó có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy (đoạn 32).

Các hướng dẫn cụ thể về việc điều chỉnh giá phí hợp nhất tuỳ thuộc vào các sự kiện trong tương lai được đề cập trong các đoạn từ 33 – 35.

c) Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả hoặc nợ tiềm tàng

Tại ngày mua, bên mua phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh bằng việc ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thoả mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37, trừ các tài sản dài hạn (hoặc nhóm các tài sản thanh lý) được phân loại là nắm giữ để bán sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán chúng. Chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã ghi nhận được hạch toán theo quy định từ đoạn 50 đến đoạn 54 (đoạn 36).

Các hướng dẫn cụ thể về việc ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể được xác định được, TSCĐ vô hình và các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua được quy định trong các đoạn từ 37-49.

d) Lợi thế thương mại

- Tại ngày mua bên mua sẽ (đoạn 50):

+ Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh là tài sản; và

+ Xác định giá trị ban đầu của lợi thế thương mại theo giá gốc, là phần chênh lệch của giá phí hợp nhất so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận theo quy định tại đoạn 36.

Các hướng dẫn cụ thể về ghi nhận và phân bổ dần lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh được quy định trong các đoạn từ 51-54.

- Khoản vượt trội giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua so với giá phí hợp nhất kinh doanh:

+ Nếu phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng được ghi nhận theo quy định tại đoạn 36 vượt quá giá phí hợp nhất kinh doanh thì bên mua phải:

Xem xét lại việc xác định giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và

Ghi nhận ngay vào Báo cáo KQHĐKD tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

đ) Hợp nhất kinh doanh hoàn thành trong từng giai đoạn

Việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua cũng như xác định lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh trong từng giai đoạn được quy định cụ thể trong các giai đoạn từ 57-59.

e) Kế toán ban đầu được xác định tạm thời

- Kế toán ban đầu của việc hợp nhất kinh doanh được hướng dẫn cụ thể trong các đoạn 60 và 61.

- Các điều chỉnh sau khi kế toán ban đầu hoàn tất được hướng dẫn cụ thể trong các đoạn 62 và 63.

- Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại sau khi hoàn tất việc kế toán ban đầu được hướng dẫn tại đoạn 64.

g) Hướng dẫn bổ sung (Phụ lục A, Chuẩn mực số 11) các nội dung sau: Mua hoán đổi; Giá phí hợp nhất kinh doanh; Lập và trình bày BCTC hợp nhất; Lợi ích của cổ đông thiểu số; Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

11. Chuẩn mực số 14 - Doanh thu và thu nhập khác

Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu (Đoạn 03).

Doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu. Các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không phải là doanh thu.

11.1. Xác định doanh thu

Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được (đoạn 05).

- Doanh thu phát sinh từ các giao dịch được xác định bằng (=) giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được sau khi từ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại (đoạn 06).

Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong

tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai (đoạn 07).

Lưu ý: Đoạn này vận dụng vào kế toán Việt Nam như sau:

Doanh thu bán hàng trả chậm được ghi nhận doanh thu theo giá bán trả ngay - số chênh lệch giữa giá bán trả chậm và giá bán trả ngay được ghi nhận vào doanh thu chưa thực hiện (TK 3387) và phân bổ vào doanh thu tài chính theo kỳ hạn thanh toán.

- Bán hàng theo phương thức trao đổi để lấy hàng hoá hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và không tương tự về bản chất (xem đoạn 08).

11.2. Nhận biết giao dịch

Các hướng dẫn cụ thể về áp dụng các tiêu chuẩn nhận biết giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ được quy định tại đoạn 09.

11.3. Ghi nhận doanh thu bán hàng

Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm (5) điều kiện sau: (đoạn 10)

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

- Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Các hướng dẫn cụ thể về các điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng được quy định trong các đoạn từ 11 - 15.

11.4. Doanh thu cung cấp dịch vụ

Doanh thu của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ thì doanh thu được ghi nhận trong kỳ theo kết quả phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng CĐKT của kỳ đó. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn (4) điều kiện sau: (đoạn 16).

+ Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

+ Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;

+ Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng CĐKT;

+ Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó (đoạn 16).

Các hướng dẫn cụ thể về các điều kiện ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ được quy định trong các đoạn 17 từ 21.

- Khi kết quả của một giao dịch về cung cấp dịch vụ không thể xác định được chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi (đoạn 22).

11.5. Ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia

- Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời hai (2) điều kiện sau (đoạn 24):

+ Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó;

+ Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn (đoạn 24).

- Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận trên cơ sở (đoạn 25):

+ Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ;

+ Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng;

+ Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.

Các hướng dẫn cụ thể về các điều kiện và nguyên tắc ghi nhận doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được quy định trong các đoạn từ 26-29.

11.6. Ghi nhận thu nhập khác

Thu nhập khác quy định trong chuẩn mực này bao gồm các khoản thu từ các hoạt động xảy ra không thường xuyên, ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu, gồm (đoạn 30):

- Thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ;

- Thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng;

- Thu tiền bảo hiểm được bồi thường;

- Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí kỳ trước;

- Khoản nợ phải trả nay mất chủ được ghi tăng thu nhập;

- Thu các khoản thuế được giảm, được hoàn lại;

- Các khoản thu khác.

Các hướng dẫn cụ thể về ghi nhận các khoản thu nhập khác được quy định trong các đoạn từ 31-33.

12. Chuẩn mực số 15 - Hợp đồng xây dựng

12.1. Kết hợp và phân chia hợp đồng

Các điều kiện để xác định một hợp đồng xây dựng riêng rẽ được quy định trong các đoạn từ 07-10.

12.2. Doanh thu của hợp đồng xây dựng

Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm: (đoạn 11)

+ Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng; và

+ Các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu, và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

Các hướng dẫn cụ thể về xác định doanh thu của hợp đồng xây dựng được quy định trong các đoạn từ 12-15.

12.3. Chi phí của hợp đồng xây dựng

Chi phí của hợp đồng xây dựng bao gồm: (đoạn 16)

+ Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng;

+ Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể;

+ Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng.

Các quy định cụ thể về chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng xây dựng, chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng xây dựng, chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng, chi phí không liên quan đến hoạt động của hợp đồng hoặc không thể phân bổ cho hợp đồng xây dựng được quy định trong các đoạn từ 16 đến 21.

12.4. Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng

- Doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận theo 2 trường hợp sau: (đoạn 22)

+ Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập BCTC mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu.

+ Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ được phản ánh trên hóa đơn đã lập.

- Đối với hợp đồng xây dựng với giá cố định, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách đáng tin cậy khi đồng thời thỏa mãn bốn (4) điều kiện sau: (đoạn 23)

+ Tổng doanh thu của hợp đồng tính toán được một cách đáng tin cậy;

+ Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;

+ Chi phí để hoàn thành hợp đồng và phần công việc đã hoàn thành tại thời điểm lập BCTC được tính toán một cách đáng tin cậy;

+ Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy để tổng chi phí thực tế của hợp đồng có thể so sánh được với tổng dự toán.

- Đối với hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách tin cậy khi đồng thời thỏa mãn hai điều kiện sau: (đoạn 24)

+ Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;

+ Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy không kể có được hoàn trả hay không.

Các hướng dẫn cụ thể về ghi nhận doanh thu và chi phí theo phần việc hoàn thành (theo phương pháp tỉ lệ phần trăm (%) hoàn thành) được quy định trong các đoạn từ 25-31.

- Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy, thì (đoạn 32):

+ Doanh thu chỉ được ghi nhận tương đương với chi phí của hợp đồng đã phát sinh mà việc được hoàn trả là tương đối chắc chắn;

+ Chi phí của hợp đồng chỉ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi các chi phí này đã phát sinh các chi phí liên quan đến hợp đồng không thể thu hồi được phải được ghi nhận ngay là chi phí trong kỳ được quy định tại đoạn 34.

- Khi loại bỏ được các yếu tố không chắc chắn liên quan đến việc ước tính một cách đáng tin cậy kết quả thực hiện hợp đồng thì doanh thu và chi phí có liên quan tới hợp đồng xây dựng sẽ được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành (Đoạn 35).

12.5. Những thay đổi trong các ước tính

Phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành được tính trên cơ sở luỹ kế từ khi khởi công đến cuối mỗi kỳ kế toán đối với các ước tính về doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng. Ảnh hưởng của mỗi thay đổi trong việc ước tính doanh thu hoặc chi phí của hợp đồng, hoặc ảnh hưởng của mỗi thay đổi trong ước tính kết quả thực hiện hợp đồng được hạch toán như một thay đổi ước tính kế toán. Những ước tính đã thay đổi được sử dụng trong việc xác định doanh thu và chi phí được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ xảy ra sự thay đổi đó hoặc trong các kỳ tiếp theo (đoạn 36).

13. Chuẩn mực số 16 - Chi phí đi vay

13.1. Chi phí đi vay bao gồm: (Đoạn 04)

- Lãi tiền vay ngắn hạn, lãi tiền vay dài hạn, kể cả lãi tiền vay trên các khoản thấu chi;

- Phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh liên quan đến những khoản vay do phát hành trái phiếu;

- Phần phân bổ các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay;

- Chi phí tài chính của tài sản thuê tài chính.

13.2. Ghi nhận chi phí đi vay

- Chi phí đi vay phải ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh, trừ khi được vốn hoá theo quy định tại đoạn 07. (đoạn 06)

- Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá) khi có đủ các điều kiện quy định trong chuẩn mực này.

- Các hướng dẫn chi tiết về ghi nhận chi phí đi vay được quy định trong đoạn 08.

13.3. Xác định chi phí đi vay được vốn hoá

- Trường hợp khoản vốn vay riêng biệt chỉ sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá cho tài sản dở dang đó sẽ được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này (đoạn 09).

- Trường hợp phát sinh các khoản vốn vay chung, trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì số chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá trong mỗi kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ vốn hoá đối với chi phí luỹ kế bình quân gia quyền phát sinh cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đó. Tỷ lệ vốn hoá được tính theo tỷ lệ lãi suất bình quân gia quyền của các khoản vay chưa trả trong kỳ của doanh nghiệp, ngoại trừ các khoản vay riêng biệt phục vụ cho mục đích có một tài sản dở dang. Chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ không được vượt quá tổng số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó (đoạn 11).

Các hướng dẫn cụ thể về việc xác định chi phí đi vay được vốn hoá được quy định trong các đoạn 10 và 12.

13.4. Thời điểm bắt đầu vốn hoá

Vốn hoá chi phí đi vay vào giá trị tài sản dở dang được bắt đầu khi thoả mãn đồng thời các điều kiện sau: (đoạn 13)

- Các chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bắt đầu phát sinh;

- Các chi phí đi vay phát sinh;

- Các hoạt động cần thiết trong việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đang được tiến hành.

Các hướng dẫn cụ thể về việc xác định thời điểm bắt đầu vốn hoá được quy định trong các đoạn 14 và 15.

13.5. Tạm ngừng vốn hoá

Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ được tạm ngừng lại trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn, trừ khi sự gián đoạn đó là cần thiết (đoạn 16).

13.6. Chấm dứt việc vốn hoá

- Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành. Chi phí đi vay phát sinh sau đó sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh (đoạn 18).

- Khi quá trình đầu tư xây dựng tài sản dở dang hoàn thành theo từng bộ phận và mỗi bộ phận có thể sử dụng được trong khi vẫn tiếp tục quá trình đầu tư xây dựng các bộ phận khác, thì việc vốn hoá các chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi tất cả các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa từng bộ phận vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành (đoạn 20).

Các hướng dẫn chi tiết về chấm dứt việc vốn hoá được quy định trong các đoạn 19 và 21.

14. Chuẩn mực số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

14.1. Cơ sở tính thuế thu nhập doanh nghiệp

- Cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản hay nợ phải trả là giá trị tính cho tài sản hoặc nợ phải trả cho mục đích xác định thuế thu nhập doanh nghiệp.

+ Cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản: Là giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập, được trừ khỏi các lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp sẽ nhận được và phải chịu thuế thu nhập khi giá trị ghi sổ của tài sản đó được thu hồi. Nếu những lợi ích kinh tế này khi nhận được mà không phải chịu thuế thu nhập thì cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản đó bằng giá trị ghi sổ của nó (đoạn 04).

+ Cơ sở tính thuế thu nhập của một khoản nợ phải trả: Là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập của khoản nợ phải trả đó trong các kỳ tương lai. Trường hợp doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả phát sinh là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi phần giá trị của doanh thu đó sẽ được ghi nhận nhưng không phải chịu thuế thu nhập trong tương lai (đoạn 05).

Các ví dụ cụ thể và hướng dẫn chi tiết về việc nhận biết về cơ sở tính thuế của một tài sản và của một khoản nợ phải trả được nêu trong các đoạn từ 04-07.

14.2. Ghi nhận thuế thu nhập hiện hành phải trả và tài sản thuế thu nhập hiện hành

Thuế thu nhập hiện hành của kỳ hiện tại và các kỳ trước, nếu chưa nộp, phải được ghi nhận là nợ phải trả. Nếu giá trị đã nộp trong kỳ hiện tại và các kỳ trước vượt quá số phải nộp cho các kỳ đó, thì phần giá trị nộp thừa sẽ được ghi nhận là tài sản (đoạn 08).

14.3. Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hay nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và cơ sở tính thuế thu nhập của các khoản mục này. Chênh lệch tạm thời có thể là: Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc chênh lệch tạm thời được khấu trừ.

a) Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp

- Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp: Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong tương lai khi mà giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được thu hồi hay được thanh toán (đoạn 03).

- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ khi nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hay nợ phải trả của một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm phát sinh giao dịch (đoạn 09).

Các hướng dẫn cụ thể về việc xác định chêch lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập được đề cập trong các đoạn từ 10-12.

b) Chênh lệch tạm thời được khấu trừ

- Chênh lệch tạm thời được khấu trừ: Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh các khoản được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong tương lai khi mà giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được thu hồi hay được thanh toán (đoạn 03).

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần được ghi nhận cho tất cả các chênh lệch tạm thời được khấu trừ, khi chắc chắn trong tương lai sẽ có lợi nhuận tính thuế để sử dụng những chênh lệch tạm thời được khấu trừ này, ngoại trừ tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hoặc nợ phải trả từ một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch (đoạn 13).

Các hướng dẫn chi tiết về việc xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại được quy định trong các đoạn từ 14-20.

c) Các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần được ghi nhận cho giá trị được khấu trừ chuyển sang các kỳ sau của các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng trong phạm vi chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai để sử dụng các khoản lỗ tính thuế và các ưu đãi thuế chưa sử dụng đó (đoạn 21).

- Điều kiện ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giá trị được khấu trừ chuyển sang của các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng được hướng dẫn cụ thể trong các đoạn 22 và 23.

d) Tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận cần phải đánh giá lại tại các ngày kết thúc niên độ kế toán theo quy định tại đoạn 24.

đ) Khoản đầu tư vào công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh

- Doanh nghiệp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả cho tất cả các chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh, trừ khi đáp ứng được cả 2 điều kiện sau (đoạn 25):

+ Công ty mẹ, nhà đầu tư hoặc bên liên doanh có khả năng kiểm soát thời gian hoàn nhập khoản chênh lệch tạm thời;

+ Chắc chắn khoản chênh lệch tạm thời sẽ không được hoàn nhập trong tương lai có thể dự đoán được.

- Doanh nghiệp cần phải ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại cho tất cả các chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ các khoản đầu tư vào các công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh khi chắc chắn là:

+ Chênh lệch tạm thời sẽ hoàn nhập trong tương lai có thể dự đoán được; và

+ Có lợi nhuận chịu thuế để sử dụng được khoản chênh lệch tạm thời đó (đoạn 30).

Các hướng dẫn cụ thể về việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản đầu tư vào các công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản góp vốn liên doanh được quy định trong các đoạn từ 26-29 và 31.

14.4. Xác định giá trị của thuế thu nhập hiện hành phải nộp, tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả

- Thuế thu nhập hiện hành phải nộp (hoặc tài sản thuế thu nhập hiện hành) cho năm hiện hành và các năm trước được xác định bằng giá trị dự kiến phải nộp cho (hoặc thu hồi từ) cơ quan thuế, sử dụng các mức thuế suất (và các luật thuế) có hiệu lực tại ngày kết thúc niên độ kế toán (đoạn 32).

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cần được xác định theo thuế suất dự tính sẽ áp dụng cho năm tài sản được thu hồi hay nợ phải trả được thanh toán, dựa trên các mức thuế suất (và các luật thuế) có hiệu lực tại ngày kết thúc niên độ kế toán (đoạn 33).

- Việc xác định giá trị thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải phản ảnh các ảnh hưởng về thuế theo đúng cách thức thu hồi hoặc thanh toán giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản và nợ phải trả mà doanh nghiệp dự kiến tại ngày kết thúc niên độ kế toán (đoạn 35).

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được chiết khấu (đoạn 36).

- Giá trị ghi sổ của tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải được xem xét lại vào ngày kết thúc niên độ kế toán. Doanh nghiệp phải giảm giá trị ghi sổ của tài sản thuế thu nhập hoãn lại đến mức đảm bảo chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế cho phép lợi ích của một phần hoặc toàn bộ tài sản thuế thu nhập hoãn lại được sử dụng. Các khoản ghi giảm này cần phải hoàn nhập khi xác định chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế (đoạn 38).

14.5. Ghi nhận thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại

** Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh:*

Thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là thu nhập hay chi phí để tính lãi, lỗ của kỳ phát sinh, ngoại trừ trường hợp thuế thu nhập phát sinh từ một giao dịch hoặc sự kiện được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu trong cùng kỳ hay một kỳ khác (xem các đoạn từ 43 đến 47) (đoạn 40).

Các hướng dẫn cụ thể về việc ghi nhận thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại được quy định trong các đoạn 41 và 42.

** Các khoản mục ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu:*

- Thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại phải được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu nếu khoản thuế đó có liên quan đến các khoản mục được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu trong cùng kỳ hay kỳ khác.

Các hướng dẫn cụ thể về xác định các khoản thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến các khoản mục được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu được quy định trong các đoạn từ 44-47.

15. Chuẩn mực số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng

15.1. Phân biệt các khoản dự phòng và các khoản nợ phải trả (đoạn 08)

- Các khoản nợ phải trả được xác định gần như chắc chắn về giá trị và thời gian, như: Phải trả cho người bán, phải trả thuê tài chính, phải trả cho người lao động.

- Các khoản dự phòng là các khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về giá trị hoặc thời gian như dự phòng bảo hành sản phẩm, bảo hành giá trị công trình xây dựng,…

15.2. Mối quan hệ giữa các khoản dự phòng và nợ tiềm tàng (đoạn 09 và 10)

- Tất cả các khoản dự phòng đều là nợ tiềm tàng (xem đoạn 09).

- Về mặt kế toán thì:

+ Các khoản dự phòng được ghi nhận là các khoản nợ phải trả.

+ Các khoản nợ tiềm tàng không được ghi nhận là các khoản nợ thông thường. (Xem giải thích đoạn 10).

15.3. Nguyên tắc ghi nhận

a) Nguyên tắc ghi nhận các khoản dự phòng

- Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau (đoạn 11):

+ Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

+ Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

+ Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó (đoạn 11).

Các quy định cụ thể về xác định nghĩa vụ nợ, các sự kiện đã xảy ra, sự giảm sút lợi ích kinh tế có thể xảy ra và ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ nợ phải trả được đề cập trong các đoạn từ 12 -22.

b) Nguyên tắc ghi nhận nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng

Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng (đoạn 23) và không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng (đoạn 27).

Các hướng dẫn cụ thể về việc thuyết minh các khoản nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng được quy định trong các đoạn từ 24 đến 26 và từ 28 đến 31.

15.4. Xác định giá trị các khoản dự phòng

a) Giá trị ước tính hợp lý

- Giá trị ghi nhận một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm (đoạn 32).

- Các hướng dẫn cụ thể về việc xác định giá trị ước tính hợp lý một khoản dự phòng được quy định trong các đoạn từ 33-37.

b) Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn tồn tại xung quanh các sự kiện và các trường hợp phải được xem xét khi xác định giá trị ước tính hợp lý nhất cho một khoản dự phòng (đoạn 38).

c) Giá trị hiện tại

- Nếu ảnh hưởng về giá trị cần được xác định là giá trị hiện tại của khoản chi phí dự tính để thanh toán nghĩa vụ nợ (đoạn 41).

- Tỷ lệ chiết khấu phải là tỷ lệ trước thuế và phản ảnh rõ những ước tính trên thị trường hiện tại về giá trị thời gian của tiền và rủi ro cụ thể của khoản nợ đó. Tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh rủi ro đã tính đến của giá trị ước tính luồng tiền trong tương lai (đoạn 43).

d) Các sự kiện xảy ra trong tương lai

Những sự kiện xảy ra trong tương lai có thể ảnh hưởng đến giá trị đã ước tính để thanh toán nghĩa vụ nợ thì phải được phản ánh vào giá trị của khoản dự phòng khi có đủ dấu hiệu cho thấy các sự kiện đó sẽ xảy ra (đoạn 44).

Các hướng dẫn cụ thể về việc xem xét các sự kiện trong tương lai khi đánh giá các khoản dự phòng được đề cập trong các đoạn 45 và 46.

đ) Thanh lý tài sản dự tính

Lãi từ hoạt động thanh lý tài sản dự tính không được xét đến khi xác định giá trị của khoản dự phòng (đoạn 47).

15.5. Các khoản bồi hoàn

- Khi một phần hay toàn bộ chi phí để thanh toán một khoản dự phòng dự tính được bên khác bồi hoàn thì khoản bồi hoàn này chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó. Khoản bồi hoàn này phải được ghi nhận như một tài sản riêng biệt. Giá trị ghi nhận của khoản bồi hoàn không được vượt quá giá trị khoản dự phòng (đoạn 49).

- Trong Báo cáo KQHĐKD, chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày theo giá trị sau khi trừ giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận (đoạn 50).

15.6. Thay đổi các khoản dự phòng

- Các khoản dự phòng phải được xem xét lại và điều chỉnh tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm để phản ánh ước tính hợp lý nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu doanh nghiệp chắc chắn không phải chịu sự giảm sút về lợi ích kinh tế do không phải chi trả nghĩa vụ nợ thì khoản dự phòng đó phải được hoàn nhập (đoạn 55).

- Khi sử dụng phương pháp chiết khấu, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Phần giá trị tăng lên này phải được ghi nhận là chi phí đi vay (đoạn 56).

15.7. Sử dụng các khoản dự phòng

Chỉ nên sử dụng một khoản dự phòng cho những chi phí mà khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu (đoạn 57).

15.8. Áp dụng các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị

a) Các khoản lỗ hoạt động trong tương lai

Doanh nghiệp không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai (đoạn 59).

b) Các hợp đồng có rủi ro lớn

Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng (đoạn 62).

Các hướng dẫn chi tiết cho việc ghi nhận khoản dự phòng liên quan đến các hợp đồng có rủi ro lớn được quy định trong các đoạn từ 63-65.

c) Tái cơ cấu doanh nghiệp

Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi (đoạn 68):

- Có kế hoạch chính thức, cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải thoả mãn ít nhất 5 nội dung sau:

+ Thay đổi toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh;

+ Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;

+ Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;

+ Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và

+ Khi kế hoạch được thực hiện.

- Đưa danh sách chủ thể chắc chắn bị ảnh hưởng; thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo các vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu (đoạn 68).

- Không có nghĩa vụ nợ phát sinh cho tới khi doanh nghiệp ký cam kết nhượng bán, tức là khi doanh nghiệp có hợp đồng nhượng bán hiện tại.

- Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

+ Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và

+ Không liên quan đến hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp (đoạn 75).

Các hướng dẫn cụ thể cho việc ghi nhận khoản dự phòng liên quan đến tái cơ cấu doanh nghiệp được quy định trong các đoạn 66, 67 và từ 69-74 và từ 76-78.

16. Chuẩn mực số 19 - Hợp đồng bảo hiểm

16.1. Công cụ phái sinh gắn liền với một hợp đồng bảo hiểm được thực hiện theo quy định của chuẩn mực "Công cụ tài chính" (đoạn 06, 07).

16.2. Khoản tiền đặt cọc liên quan đến Hợp đồng bảo hiểm phải được công khai theo quy định trong các đoạn từ 09 đến 11.

16.3. Đánh giá và ghi nhận

a) Áp dụng chính sách kế toán

- Doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng chính sách kế toán theo quy định tại đoạn 12.

- Kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm

Tại thời điểm khoá sổ lập BCTC, doanh nghiệp bảo hiểm phải đánh giá việc ghi nhận các khoản nợ bảo hiểm đã đầy đủ hay chưa, bằng cách ước tính giá trị hiện tại của các luồng tiền phát sinh trong tương lai theo quy định trong hợp đồng bảo hiểm. Nếu đánh giá đó cho thấy giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm (sau khi trừ đi những chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan như quy định

trong đoạn 27 và 28) là không đủ so với các luồng tiền ước tính trong tương lai, thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được phản ánh vào Báo cáo KQHĐKD (đoạn 13).

Các hướng dẫn chi tiết về việc kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm được quy định trong các đoạn từ 14 đến 17.

- Sự giảm giá trị của các tài sản tái bảo hiểm được quy định tại đoạn 18.

b) Những thay đổi trong chính sách kế toán

- Doanh nghiệp bảo hiểm có thể thay đổi các chính sách kế toán đối với hợp đồng bảo hiểm khi và chỉ khi những thay đổi này làm cho các BCTC trở nên thích hợp hơn đối với yêu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo mà không làm giảm độ tin cậy hoặc tăng độ tin cậy mà không giảm tính thích hợp đối với những yêu cầu này. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể đánh giá mức độ tin cậy và thích hợp dựa trên những tiêu chuẩn trong Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" (đoạn 19).

- Các hướng dẫn chi tiết về việc thay đổi chính sách kế toán đối với hợp đồng bảo hiểm được quy định trong đoạn 20.

- Lãi suất thị trường hiện hành được quy định trong đoạn 21.

- Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành được quy định trong đoạn 22.

- Về áp dụng nguyên tắc kế toán thận trọng được quy định trong đoạn 23.

- Tỷ suất đầu tư trong tương lai được quy định trong các đoạn từ 24 đến 26.

16.4. Các hợp đồng bảo hiểm thu được từ hợp nhất kinh doanh hay chuyển giao có tính mua lại hợp đồng bảo hiểm được quy định trong đoạn từ 27 đến 29

16.5. Phần không đảm bảo

a) Phần không đảm bảo trong hợp đồng bảo hiểm được quy định trong đoạn 30.

b) Phần không đảm bảo trong các công cụ tài chính của hợp đồng bảo hiểm được quy định trong đoạn 31.

17. Chuẩn mực số 21 - Trình bày BCTC

17.1. Yêu cầu lập và trình bày BCTC

- Trung thực và hợp lý

- Lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán phù hợp với quy định của từng chuẩn mực kế toán nhằm đảm bảo cung cấp thông tin đáp ứng các yêu cầu sau (đoạn 12-14):

+ Thích hợp với nhu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng.

+ Đáng tin cậy: Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp; phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp cảu chúng; trình bày khách quan, không thiên vị; tuân thủ các nguyên tắc thận trọng; trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

17.2. Nguyên tắc lập và trình bày BCTC, gồm:

- Hoạt động liên tục (đoạn 15-16)

- Cơ sở dồn tích (đoạn 17-18)

- Nhất quán (đoạn 19-20)

- Trọng yếu và tập hợp (đoạn 21-24)

- Bù trừ (đoạn 25-29)

- Có thể so sánh (đoạn 30-32)

17.3. Kết cấu và nội dung chủ yếu của BCTC

a) Những thông tin chung về doanh nghiệp cần phải được trình bày trong từng BCTC, gồm (đoạn 33):

- Tên và địa chỉ của doanh nghiệp báo cáo;

- Nêu rõ BCTC này là BCTC riêng của doanh nghiệp hay BCTC hợp nhất của tập đoàn;

- Kỳ báo cáo;

- Ngày lập BCTC;

- Đơn vị tiền tệ dùng để lập BCTC (đoạn 33).

b) Kỳ báo cáo

BCTC của doanh nghiệp phải được lập ít nhất cho từng kỳ kế toán năm. Trường hợp đặc biệt, một doanh nghiệp có thể thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm dẫn đến việc lập BCTC cho một niên độ kế toán có thể dài hơn hoặc ngắn hơn một năm dương lịch. Trường hợp này doanh nghiệp cần phải nêu rõ (đoạn 35):

- Lý do phải thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và

- Các số liệu tương ứng nhằm để so sánh được trình bày trong Báo cáo KQHĐKD, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và phần thuyết minh BCTC có liên quan, trong trường hợp này là không thể so sánh được với các số liệu của niên độ hiện tại.

c) Kết cấu và nội dung Bảng CĐKT

- Phân biệt tài sản (hoặc nợ phải trả) ngắn hạn, dài hạn:

+ Trong Bảng CĐKT mỗi doanh nghiệp phải trình bày riêng biệt các tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn. Trường hợp do tính chất hoạt động doanh nghiệp không thể phân biệt được giữa ngắn hạn và dài hạn, thì các tài sản và nợ phải trả phải được trình bày thứ tự theo tính thanh khoản giảm dần (đoạn 37).

+ Với cả hai phương pháp trình bày, đối với từng khoản mục tài sản và nợ phải trả, doanh nghiệp phải trình bày tổng số tiền dự tính được thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, số tiền được thu hồi hoặc thanh toán sau 12 tháng (đoạn 38).

- Tài sản ngắn hạn, dài hạn.

+ Một tài sản được xếp vào loại tài sản ngắn hạn, khi tài sản này (đoạn 40):

. Được dự tính để bán hoặc sử dụng trong khuôn khổ của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

. Được nắm giữ chủ yếu cho mục đích thương mại hoặc cho mục đích ngắn hạn và dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ; hoặc

. Là tiền hoặc tài sản tương đương tiền mà việc sử dụng không gặp một hạn chế nào (đoạn 40).

+ Tất cả các tài sản khác ngoài tài sản ngắn hạn được xếp vào loại tài sản dài hạn (đoạn 41).

- Nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn

+ Một khoản nợ phải trả được xếp vào loại nợ ngắn hạn, khi khoản nợ này (đoạn 44):

. Được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

. Được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

+ Tất cả các khoản nợ phải trả khác ngoài nợ phải trả ngắn hạn được xếp vào loại nợ phải trả dài hạn (đoạn 45).

Các hướng dẫn chi tiết về việc phân loại nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn được quy định trong các đoạn 46-50.

- Các thông tin phải trình bày trong Bảng CĐKT (đoạn 51-55).

+ Bảng CĐKT phải bao gồm các khoản mục chủ yếu sau đây (đoạn 55):

- Tiền và các khoản tương đương tiền;
- Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn;
- Các khoản phải thu thương mại và phải thu khác;
- Hàng tồn kho;
- Tài sản ngắn hạn khác;
- Tài sản cố định hữu hình;
- Tài sản cố định vô hình;
- Các khoản đầu tư tài chính dài hạn;
- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang;
- Tài sản dài hạn khác;
- Vay ngắn hạn;
- Các khoản phải trả thương mại và phải trả ngắn hạn khác;
- Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước;
- Các khoản vay dài hạn và nợ phải trả dài hạn khác;
- Các khoản dự phòng;
- Phần sở hữu của cổ đông thiểu số;
- Vốn góp;
- Các khoản dự trữ;
- Lợi nhuận chưa phân phối (đoạn 51).

Các khoản mục bổ sung, các tiêu đề và số cộng chi tiết cần phải được trình bày trong Bảng CĐKT khi một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu hoặc khi việc trình bày đó

là cần thiết để đáp ứng yêu cầu phản ánh trung thực và hợp lý về tình hình tài chính của doanh nghiệp (đoạn 52).

Các hướng dẫn chi tiết về việc trình bày các yếu tố thông tin trên Bảng CĐKT được quy định tại đoạn 53.

- Các thông tin phải được trình bày trong Bảng CĐKT hoặc trong Bản thuyết minh BCTC.

+ Doanh nghiệp phải trình bày trong Bảng CĐKT hoặc trong Bản thuyết minh BCTC việc phân loại chi tiết bổ sung các khoản mục được trình bày, sắp xếp phù hợp với các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mỗi khoản mục cần được phân loại chi tiết, nếu cần, theo tính chất; giá trị các khoản phải trả và phải thu từ công ty mẹ, từ các công ty con, công ty liên kết và từ các bên liên quan khác cần phải được trình bày riêng rẽ (đoạn 54).

d) Kết cấu và nội dung của Báo cáo KQHĐKD

- Các thông tin phải trình bày trong Báo cáo KQHĐKD

+ Báo cáo KQHĐKD phải bao gồm các khoản mục chủ yếu sau đây (đoạn 56):

- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- Các khoản giảm trừ;
- Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- Giá vốn hàng bán;
- Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- Doanh thu hoạt động tài chính;
- Chi phí tài chính;
- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Thu nhập khác;
- Chi phí khác;
- Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết và liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (Trong Báo cáo KQHĐKD hợp nhất);
- Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh;
- Thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Lợi nhuận sau thuế;
- Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong lãi hoặc lỗ sau thuế (Trong Báo cáo KQHĐKD hợp nhất);
- Lợi nhuận thuần trong kỳ.

+ Các khoản mục bổ sung, các tiêu đề và số cộng chi tiết cần phải được trình bày trong Báo cáo KQHĐKD khi một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu hoặc khi việc trình bày đó là cần thiết để đáp ứng yêu cầu phản ánh trung thực và hợp lý tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp (đoạn 57).

+ Trường hợp do tính chất ngành nghề kinh doanh mà doanh nghiệp không thể trình bày các yếu tố thông tin trên Báo cáo KQHĐKD theo chức năng của chi phí thì được trình bày theo tính chất của chi phí (đoạn 59).

- Các thông tin phải trình bày trong Báo cáo KQHĐKD hoặc trong Bản thuyết minh BCTC.

+ Doanh nghiệp phân loại các khoản chi phí theo chức năng cần phải cung cấp những thông tin bổ sung về tính chất của các khoản chi phí, ví dụ như chi phí khấu hao và chi phí lương công nhân viên (đoạn 60).

+ Doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh BCTC giá trị của cổ tức trên mỗi cổ phần đã được đề nghị hoặc đã được công bố trong niên độ của BCTC (đoạn 61).

đ) Kết cấu và nội dung của báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được lập và trình bày theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 24 "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ".

e) Kết cấu và nội dung của Bản thuyết minh BCTC

- Bản thuyết minh BCTC của một doanh nghiệp cần phải:

+ Đưa ra các thông tin về cơ sở dùng để lập BCTC và các chính sách kế toán cụ thể được chọn và áp dụng đối với các giao dịch và các sự kiện quan trọng;

+ Trình bày các thông tin theo quy định của các chuẩn mực kế toán mà chưa được trình bày trong các BCTC khác;

+ Cung cấp thông tin bổ sung chưa được trình bày trong các BCTC khác, nhưng lại cần thiết cho việc trình bày trung thực và hợp lý (đoạn 63).

- Bản thuyết minh BCTC phải được trình bày một cách có hệ thống. Mỗi khoản mục trong Bảng CĐKT, Báo cáo KQHĐKD và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cần được đánh dấu dẫn tới các thông tin liên quan trong Bản thuyết minh BCTC (đoạn 64).

Các hướng dẫn chi tiết về nội dung thông tin cần phải trình bày trong Bản thuyết minh BCTC được quy định trong các đoạn 65 và 66.

- Trình bày chính sách kế toán: Phần về các chính sách kế toán trong Bản thuyết minh BCTC phải trình bày những điểm sau đây (đoạn 67):

+ Các cơ sở đánh giá được sử dụng trong quá trình lập BCTC;

+ Mỗi chính sách kế toán cụ thể cần thiết cho việc hiểu đúng các BCTC.

Các hướng dẫn cụ thể về việc lựa chọn, trình bày chính sách kế toán được quy định trong các đoạn từ 68 - 71.

- Trình bày những biến động thông tin về nguồn vốn chủ sở hữu:

Doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh BCTC những thông tin phản ánh sự thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu (đoạn 72):

(1) Lãi hoặc lỗ thuần của niên độ;

(2) Yếu tố thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được hạch toán trực tiếp vào nguồn vốn chủ sở hữu theo quy định của các chuẩn mực kế toán khác và tổng số các yếu tố này;

(3) Tác động luỹ kế của những thay đổi trong chính sách kế toán và những sửa chữa sai sót cơ bản được đề cập trong phần các phương pháp hạch toán quy định trong Chuẩn mực "Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán";

(4) Các nghiệp vụ giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và việc phân phối cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu;

(5) Số dư của khoản mục lãi, lỗ luỹ kế vào thời điểm đầu niên độ và cuối niên độ, và những biến động trong niên độ; và

(6) Đối chiếu giữa giá trị ghi sổ của mỗi loại vốn góp, thặng dư vốn cổ phần, các khoản dự trữ vào đầu niên độ và cuối niên độ và trình bày riêng biệt từng sự biến động (đoạn 72).

- Các thông tin chi tiết khác liên quan đến vốn chủ sở hữu cần phải được trình bày trong Bản thuyết minh BCTC được quy định trong đoạn 73.

Các thông tin khác cần được cung cấp trong Bản thuyết minh BCTC được quy định trong đoạn 74.

18. Chuẩn mực số 22 - Trình bày bổ sung BCTC của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự

18.1. Chính sách kế toán

Để phù hợp với quy định của Chuẩn mực số 21 "Trình bày BCTC" và để giúp người sử dụng hiểu được cơ sở lập BCTC của Ngân hàng, các chính sách kế toán liên quan đến các khoản mục sau đây phải được trình bày (đoạn 05):

- Ghi nhận các loại thu nhập chủ yếu (xem đoạn 07 và đoạn 08);

- Định giá chứng khoán đầu tư và chứng khoán kinh doanh;

- Phân biệt các giao dịch, sự kiện khác dẫn đến việc ghi nhận tài sản và nợ phải trả trên Bảng CĐKT và những giao dịch, sự kiện chỉ làm tăng nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết (xem đoạn 20, 21, 22);

- Cơ sở xác định tổn thất các khoản cho vay và ứng trước và cơ sở xoá sổ các khoản cho vay và ứng trước không có khả năng thu hồi (xem các đoạn từ 36 đến 40);

- Cơ sở xác định chi phí phát sinh từ các rủi ro chung trong hoạt động kinh doanh của Ngân hàng và phương pháp hạch toán đối với các chi phí đó (xem đoạn 41, 42, 43).

18.2. Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh

- Báo cáo KQHĐKD của Ngân hàng phải trình bày các khoản thu nhập và chi phí theo bản chất của chúng và phải trình bày giá trị các loại thu nhập và chi phí chủ yếu (đoạn 6).

- Ngoài các yêu cầu của chuẩn mực kế toán khác, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hay Bản thuyết minh BCTC của Ngân hàng phải trình bày tối thiểu các khoản mục thu nhập, chi phí sau đây (đoạn 7):

+ Thu nhập lãi và các khoản thu nhập tương tự;

+ Chi phí lãi và các chi phí tương tự;

+ Lãi được chia từ góp vốn và mua cổ phần;

+ Thu phí hoạt động dịch vụ;

+ Phí và chi phí hoa hồng;

+ Lãi hoặc lỗ thuần từ kinh doanh chứng khoán kinh doanh;

+ Lãi hoặc lỗ thuần từ kinh doanh chứng khoán đầu tư;

+ Lãi hoặc lỗ thuần hoạt động kinh doanh ngoại hối;

+ Thu nhập từ hoạt động khác;

+ Tổn thất khoản cho vay và ứng trước;

+ Chi phí quản lý; và

+ Chi phí hoạt động khác.

- Các khoản mục thu nhập và chi phí không được bù trừ, ngoại trừ trường hợp những khoản mục liên quan đến tài sản và nợ phải trả, tài sản để đảm bảo rủi ro được bù trừ theo quy định tại đoạn 19 (đoạn 10).

Các hướng dẫn cụ thể về trình bày Báo cáo Kết quả HĐKD của ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự được quy định trong các đoạn 08, 09 và từ đoạn 11 đến 14.

18.3. Bảng Cân đối kế toán

a) Trình bày trong Bảng Cân đối kế toán

- Trong Bảng CĐKT, Ngân hàng phải trình bày các nhóm tài sản và nợ phải trả theo bản chất và sắp xếp theo thứ tự phản ánh tính thanh khoản giảm dần của chúng (đoạn 15).

- Ngoài các yêu cầu của chuẩn mực kế toán khác, Bảng CĐKT hoặc Bản thuyết minh BCTC của Ngân hàng phải trình bày tối thiểu các khoản mục tài sản và nợ phải trả sau đây (đoạn 16):

Khoản mục tài sản:

+ Tiền mặt, vàng bạc, đá quý;

+ Tiền gửi tại Ngân hàng Nhà nước;

+ Tín phiếu Kho bạc và các chứng chỉ có giá khác dùng tái chiết khấu với Ngân hàng Nhà nước;

+ Trái phiếu Chính phủ và các chứng khoán khác được nắm giữ với mục đích thương mại;

+ Tiền gửi tại các Ngân hàng khác, cho vay và ứng trước cho các tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính tương tự khác;

+ Tiền gửi khác trên thị trường tiền tệ;

+ Cho vay và ứng trước cho khách hàng;

+ Chứng khoán đầu tư;

+ Góp vốn đầu tư.

Khoản mục nợ phải trả:

+ Tiền gửi của các ngân hàng và các tổ chức tương tự khác;

+ Tiền gửi từ thị trường tiền tệ;

+ Tiền gửi của khách hàng;

+ Chứng chỉ tiền gửi;

+ Thương phiếu, hối phiếu và các chứng chỉ nhận nợ;

+ Các khoản đi vay khác.

- Ngân hàng không được bù trừ bất kỳ khoản mục tài sản và nợ phải trả với các khoản mục tài sản và nợ phải trả khác trong Bảng CĐKT, trừ trường hợp pháp luật quy định cho phép bù trừ và việc bù trừ thể hiện dự kiến điều chuyển thanh lý hoặc quyết toán khoản tài sản và nợ phải trả (đoạn 19).

Các hướng dẫn cụ thể về việc trình bày Bảng CĐKT của Ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự được quy định trong các đoạn từ 17 đến 18.

b) Nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và cam kết trình bày ngoài Bảng Cân đối kế toán

Ngân hàng phải trình bày các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết sau (đoạn 20).

- Nội dung và giá trị của các cam kết cho vay không thể huỷ ngang (Trường hợp huỷ ngang các cam kết không thể huỷ ngang thì phải chịu phạt).

- Nội dung và giá trị của các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết được trình bày ngoài Bảng CĐKT bao gồm các khoản liên quan đến:

+ Các khoản tín dụng gián tiếp, như: Các khoản bảo lãnh nợ, bảo lãnh thanh toán và thư tín dụng dự phòng có vai trò như là các khoản bảo lãnh tài chính cho các khoản vay và chứng khoán;

+ Các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế, như: Bảo lãnh thực hiện hợp đồng, bảo lãnh dự thầu, các khoản đảm bảo khác và thư tín dụng dự phòng liên quan đến các nghiệp vụ đặc biệt;

+ Các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn ngắn hạn phát sinh từ việc giao nhận hàng hoá, như: Thư tín dụng, chứng từ có sử dụng hàng hoá giao nhận làm tài sản đảm bảo;

+ Các cam kết khác và cam kết bảo lãnh phát hành chứng từ có giá khác.

c) Kỳ hạn của tài sản và nợ phải trả

Ngân hàng phải phân tích các khoản mục tài sản và nợ phải trả theo các nhóm có kỳ hạn phù hợp dựa trên thời gian còn lại tính từ ngày khoá sổ lập BCTC đến ngày đáo hạn theo điều khoản hợp đồng (đoạn 23).

Các hướng dẫn cụ thể về việc phân tích theo kỳ hạn của các khoản mục tài sản và nợ phải trả được quy định trong các đoạn từ 24 đến 32.

d) Trình bày sự tập trung của tài sản, nợ phải trả và khoản mục ngoài Bảng CĐKT

Các Ngân hàng phải trình bày trên BCTC bất kỳ sự tập trung đáng kể nào của các khoản mục tài sản, nợ phải trả và khoản mục ngoài Bảng CĐKT. Việc trình bày phải phân theo từng khu vực địa lý, từng nhóm khách hàng, nhóm ngành kinh tế hoặc những tập trung khác của rủi ro. Ngân hàng cũng cần trình bày trạng thái ngoại tệ thuần lớn (đoạn 33).

Các hướng dẫn cụ thể cho việc trình bày những thông tin nêu trên được quy định trong các đoạn 34 và 35.

18.4. Tổn thất của khoản cho vay và ứng trước

- BCTC của Ngân hàng phải trình bày (đoạn 36):

+ Chính sách kế toán làm cơ sở cho việc ghi nhận chi phí hoặc xoá sổ các khoản cho vay và ứng trước không có khả năng thu hồi;

+ Chi tiết về những thay đổi dự phòng tổn thất các khoản cho vay và ứng trước trong kỳ. Ngân hàng phải trình bày riêng biệt giá trị được ghi nhận là chi phí trong kỳ đối với khoản dự phòng tổn thất các khoản cho vay và ứng trước, giá trị được ghi nhận là chi phí trong kỳ đối với các khoản cho vay và ứng trước được xoá sổ và số tiền thu hồi các khoản cho vay và ứng trước đã xoá sổ trước đây nay thu hồi được;

+ Tổng giá trị dự phòng rủi ro tổn thất khoản cho vay và ứng trước tại ngày khoá sổ kế toán lập BCTC.

- Giá trị dự phòng rủi ro tổn thất ngoài các khoản tổn thất của các khoản cho vay và ứng trước được ghi nhận theo quy định tại Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" thì Ngân hàng phải hạch toán vào lợi nhuận giữ lại. Việc hoàn nhập các khoản dự phòng rủi ro này được hạch toán vào lợi nhuận giữ lại và không được hạch toán vào lãi, lỗ trong kỳ (đoạn 37).

- Các hướng dẫn cụ thể về việc lập dự phòng tổn thất đối với các khoản vay và ứng trước được quy định trong các đoạn từ 38 đến 40.

18.5. Dự phòng rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng

Bất kỳ khoản dự phòng nào lập cho các rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng, bao gồm các khoản lỗ dự kiến trong tương lai và các khoản rủi ro không thể dự kiến khác hoặc các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn đều phải được trình bày riêng rẽ như là phần trích lập từ lợi nhuận sau thuế. Các khoản hoàn nhập dự phòng đã lập được ghi tăng lợi nhuận giữ lại mà không được tính vào lãi, lỗ trong kỳ (đoạn 41).

Các hướng dẫn cụ thể về việc lập dự phòng cho các khoản rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng được quy định trong các đoạn 42 và 43.

18.6. Tài sản được sử dụng để đảm bảo

Ngân hàng phải trình bày trên Bản thuyết minh BCTC tổng giá trị khoản nợ phải trả được đảm bảo, tính chất và số tiền sinh lời của các tài sản dùng để thế chấp (đoạn 44).

18.7. Hoạt động nhận uỷ thác

Hoạt động nhận uỷ thác được quy định tại đoạn 46.

18.8. Giao dịch các bên liên quan

Giao dịch các bên liên quan được trình bày theo quy định của chuẩn mực số 26- "Thông tin về các bên liên quan"

19. Chuẩn mực số 23 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

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 báo cáo tài chính đã phát sinh trong thời gian từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo tài chính.

Có hai loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, gồm:

- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh.

- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh.

19.1. Ghi nhận và xác định

a) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh

Doanh nghiệp phải điều chỉnh các số liệu đã được ghi nhận trong BCTC để phản ánh các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh (đoạn 06).

Các hướng dẫn cụ thể về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh (đoạn 07).

b) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh

- Doanh nghiệp không phải điều chỉnh các số liệu đã ghi nhận trong BCTC về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh (đoạn 08).

- Nếu cổ tức của cổ đông được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, doanh nghiệp không phải ghi nhận các khoản cổ tức này như là các khoản nợ phải trả trên Bảng CĐKT tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm (đoạn 10).

- Nếu Ban Giám đốc xác nhận sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có dự kiến giải thể doanh nghiệp, ngừng sản xuất kinh doanh, thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động hoặc phá sản thì doanh nghiệp không được lập BCTC trên cơ sở nguyên tắc hoạt động liên tục (đoạn 12).

19.2. Trình bày Báo cáo tài chính

a) Ngày phát hành Báo cáo tài chính

Doanh nghiệp phải trình bày ngày phát hành BCTC và người quyết định phát hành. Nếu chủ sở hữu doanh nghiệp hoặc người khác có thẩm quyền yêu cầu sửa đổi BCTC trước khi phát hành, doanh nghiệp phải trình bày việc này (đoạn 15).

b) Trình bày về sự kiện tồn tại trong kỳ kế toán năm

Nếu doanh nghiệp nhận được thông tin sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về các sự kiện tồn tại trong kỳ kế toán năm, doanh nghiệp phải trình bày về các sự kiện này trên cơ sở xem xét những thông tin mới (đoạn 17).

c) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh

Nếu các sự kiện không cần điều chỉnh phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm là trọng yếu, việc không trình bày các sự kiện này có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng khi dựa trên các thông tin của BCTC. Vì vậy doanh nghiệp phải trình bày đối với các sự kiện trọng yếu không cần điều chỉnh về:

- Nội dung và số liệu của sự kiện;

- Ước tính ảnh hưởng về tài chính, hoặc lý do không thể ước tính được các ảnh hưởng này (đoạn 19).

20. Chuẩn mực số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

20.1. Trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Doanh nghiệp phải trình bày các luồng tiền trong kỳ trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo 3 loại hoạt động: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính (đoạn 05).

Các hướng dẫn cụ thể về nội dung từng luồng tiền được quy định trong các đoạn từ 06-11.

Riêng luồng tiền từ hoạt động kinh doanh của ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm được quy định trong các đoạn từ 12-15.

20.2. Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

a) Đối với luồng tiền tệ từ hoạt động kinh doanh

Doanh nghiệp phải báo cáo các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo một trong hai phương pháp sau (đoạn 16):

- Phương pháp trực tiếp: Theo phương pháp này các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền vào và các luồng tiền ra được trình bày trên báo cáo và được xác định theo một trong 2 cách sau đây:

+ Phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

+ Điều chỉnh doanh thu, giá vốn hàng bán và các khoản mục khác trong Báo cáo KQHĐKD cho:

+ Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;

+ Các khoản mục không phải bằng tiền khác;

+ Các luồng tiền liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

- Phương pháp gián tiếp: Các chỉ tiêu về luồng tiền được xác định trên cơ sở lấy tổng lợi nhuận trước thuế và điều chỉnh cho các khoản:

- Các khoản doanh thu, chi phí không phải bằng tiền như khấu hao TSCĐ, dự phòng...

- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện;

- Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh (trừ thuế thu nhập và các khoản phải nộp khác sau thuế thu nhập doanh nghiệp);

- Lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính (đoạn 16).

b) Đối với luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính

Doanh nghiệp phải báo cáo riêng biệt các luồng tiền vào, các luồng tiền ra từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần được đề cập trong các đoạn 18 và 19 của Chuẩn mực này (đoạn 17).

c) Báo cáo các luồng tiền trên cơ sở thuần

- Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính sau đây được báo cáo trên cơ sở thuần (đoạn 18):

+ Thu tiền và chi trả tiền hộ khách hàng;

+ Thu tiền và chi tiền đối với các khoản có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn;

+ Các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn không quá 3 tháng (đoạn 18).

- Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động sau đây của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được báo cáo trên cơ sở thuần (đoạn 19):

+ Nhận và trả các khoản tiền gửi có kỳ hạn với ngày đáo hạn cố định;

+ Gửi tiền và rút tiền gửi từ các tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác;

+ Cho vay và thanh toán các khoản cho vay đó với khách hàng.

d) Các luồng tiền liên quan đến ngoại tệ

- Các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch đó. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của các tổ chức hoạt động ở nước ngoài phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán của công ty mẹ theo tỷ giá thực tế tại ngày lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (đoạn 20).

- Giải thích và hướng dẫn cụ thể về việc trình bày chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện phát sinh từ thay đổi tỷ giá quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán được đề cập tại đoạn 21.

đ) Các luồng tiền liên quan đến lãi, cổ tức và lợi nhuận thu được

- Đối với các doanh nghiệp (trừ ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính), các luồng tiền liên quan đến tiền lãi vay đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh. Các luồng tiền liên quan đến tiền lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận thu được được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Các luồng tiền liên quan đến cổ tức và lợi nhuận đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính. Các luồng tiền này phải được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt phù hợp theo từng loại hoạt động trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (đoạn 22).

- Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính, tiền lãi đã trả, tiền lãi đã thu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh, trừ tiền lãi đã thu được xác định rõ ràng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Cổ tức và lợi nhuận đã thu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Cổ tức và lợi nhuận đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính (đoạn 23).

e) Các luồng tiền liên quan tới thuế thu nhập doanh nghiệp

Các luồng tiền liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh (trừ trường hợp được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư) và được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (đoạn 25).

g) Các luồng tiền liên quan đến mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư và phải trình bày những chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (đoạn 26).

Tổng số tiền chi trả hoặc thu được từ việc mua và thanh lý công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo số thuần của tiền và tương đương tiền chi trả hoặc thu được từ việc mua và thanh lý (đoạn 27).

h) Các giao dịch không bằng tiền

Các giao dịch về đầu tư và tài chính không trực tiếp sử dụng tiền hay các khoản tương đương tiền không được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (đoạn 29) mà được trình bày trong Bản thuyết minh BCTC (đoạn 30).

i) Các khoản mục của tiền và tương đương tiền

Doanh nghiệp phải trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ các chỉ tiêu tiền và các khoản tương đương tiền đầu kỳ và cuối kỳ, ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ hiện giữ để đối chiếu số liệu với các khoản mục tương ứng trên Bảng CĐKT (đoạn 31).

k) Các thuyết minh khác

Doanh nghiệp phải trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện (đoạn 32).

21. Chuẩn mực kế toán 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con

21.1. Trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất

- Tất cả các công ty mẹ phải lập và trình bày BCTC hợp nhất, ngoại trừ công ty mẹ đồng thời là công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và nếu được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì không phải lập và trình bày BCTC hợp nhất. Trường hợp này, công ty mẹ phải giải trình lý do không lập và trình bày BCTC hợp nhất và cơ sở kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong BCTC riêng biệt của công ty mẹ; Đồng thời phải trình bày rõ tên và địa điểm trụ sở chính của công ty mẹ của nó đã lập và phát hành BCTC hợp nhất.

21.2. Phạm vi của Báo cáo tài chính hợp nhất

- Công ty mẹ khi lập BCTC hợp nhất phải hợp nhất các BCTC của tất cả các công ty con ở trong và ngoài nước, ngoại trừ các công ty được đề cập ở đoạn 10 (đoạn 08).

- Các hướng dẫn chi tiết về việc xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ được đề cạp trong đoạn 09.

- Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất BCTC khi (đoạn 10):

+ Quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời vì công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc

+ Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.

Công ty mẹ kế toán khoản đầu tư vào các công ty con loại này theo quy định tại chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính".

21.3. Trình tự hợp nhất

Các công việc cần phải tiến hành khi hợp nhất BCTC (đoạn 12).

- Hợp cộng các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty mẹ và các Công ty con trong tập đoàn. (Lưu ý: Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất các Báo cáo tài chính của

công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các công ty con khác trong tập đoàn (đoạn 11)) sau đó tiến hành các bước.

+ Giá trị ghi sổ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ toàn bộ đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có);

+ Phân bổ lợi thế thương mại;

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của Công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thi nhập của Tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Một số quy định phải tuân thủ khi lập BCTC hợp nhất:

Số dư các tài khoản trên Bảng CĐKT giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, các giao dịch nội bộ, các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch này phải được loại trừ hoàn toàn. 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 (đoạn 14).

Khi các BCTC được sử dụng để hợp nhất được lập cho các kỳ kết thúc tại các ngày khác nhau, phải thực hiện điều chỉnh cho những giao dịch quan trọng hay những sự kiện quan trọng xảy ra trong kỳ giữa ngày lập các báo cáo đó và ngày lập BCTC của công ty mẹ. Trong bất kỳ trường hợp nào, sự khác biệt về ngày kết thúc kỳ kế toán không được vượt quá 3 tháng (đoạn 16).

BCTC hợp nhất được lập phải áp dụng chính sách kế toán một cách thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự. Nếu không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất trong khi hợp nhất BCTC, công ty mẹ phải giải trình vấn đề này cùng với các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong BCTC hợp nhất (đoạn 18).

Khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính", kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con nữa và cũng không trở thành một công ty liên kết như định nghĩa của chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" (đoạn 21).

Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng CĐKT hợp nhất thành chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thu nhập của tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt (đoạn 23).

21.4. Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ

- Trên BCTC riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên BCTC hợp nhất được trình bày theo phương pháp giá gốc (đoạn 26).

- Các khoản đầu tư vào các công ty con mà bị loại khỏi quá trình hợp nhất phải được trình bày trong BCTC riêng của công ty mẹ theo phương pháp giá gốc (đoạn 27).

21.5. Trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất

Trong BCTC hợp nhất, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin theo quy định tại đoạn 28.

22. Chuẩn mực số 26 - Thông tin về các bên liên quan

22.1. Các bên liên quan

Các bên được coi là liên quan nếu một bên có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên kia trong việc ra quyết định các chính sách tài chính và hoạt động.

Mối quan hệ với các bên liên quan có thể có ảnh hưởng tới tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp báo cáo. Các bên liên quan có thể tham gia vào các giao dịch mà các bên không liên quan sẽ không tham gia vào. Hơn nữa, giao dịch giữa các bên liên quan có thể được thực hiện không theo các giá trị như giao dịch giữa các bên không liên quan (đoạn 8).

Việc hạch toán hoạt động chuyển giao nguồn lực thông thường dựa vào giá thỏa thuận giữa các bên. Giá áp dụng giữa các bên không liên quan là giá được xác định hoàn toàn độc lập. Các bên liên quan có thể có một mức độ linh hoạt trong quá trình thỏa thuận giá mà giữa các bên không liên quan không có (đoạn 11).

Để xác định giá giao dịch giữa các bên liên quan có thể sử dụng các phương pháp chủ yếu sau (đoạn 12):

(a) Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được;

(b) Phương pháp giá bán lại;

(c) Phương pháp giá vốn cộng lãi.

Nội dung và điều kiện sử dụng các phương pháp nêu trên được quy định trong các đoạn từ 13 đến 17.

22.2. Trình bày Báo cáo tài chính

BCTC phải trình bày một số mối quan hệ nhất định giữa các bên liên quan. Các quan hệ thường được chú ý là giao dịch của những người lãnh đạo doanh nghiệp, đặc biệt là khoản tiền lương và các khoản tiền vay của họ, do vai trò quan trọng của họ đối với doanh nghiệp. Bên cạnh đó cần trình bày các giao dịch lớn có tính chất liên công ty và số dư các khoản đầu tư lớn với tập đoàn, với các công ty liên kết và với Ban Giám đốc (đoạn 18).

Các giao dịch chủ yếu giữa các bên liên quan cũng phải được trình bày trong BCTC của doanh nghiệp báo cáo trong kỳ mà các giao dịch đó có ảnh hưởng, gồm:

- Mua hoặc bán hàng (thành phẩm hay sản phẩm dở dang);
- Mua hoặc bán tài sản cố định và các tài sản khác;
- Cung cấp hay nhận dịch vụ;
- Giao dịch đại lý;
- Giao dịch thuê tài sản;
- Chuyển giao về nghiên cứu và phát triển;
- Thỏa thuận về giấy phép;
- Các khoản tài trợ (bao gồm cho vay và góp vốn bằng tiền hoặc hiện vật);

- Bảo lãnh và thế chấp;

- Các hợp đồng quản lý.

Những mối quan hệ giữa các bên liên quan có tồn tại sự kiểm soát đều phải được trình bày trong BCTC, bất kể là có các giao dịch giữa các bên liên quan hay không (đoạn 20).

Trường hợp có các giao dịch giữa các bên liên quan thì doanh nghiệp báo cáo cần phải trình bày bản chất các mối quan hệ của các bên liên quan cũng như các loại giao dịch và các yếu tố của các giao dịch đó (đoạn 22).

Các khoản mục có cùng bản chất có thể được trình bày gộp lại trừ trường hợp việc trình bày riêng biệt là cần thiết để hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch giữa các bên liên quan đối với BCTC của doanh nghiệp báo cáo (đoạn 24).

23. Chuẩn mực số 27 - BCTC giữa niên độ

23.1. Nội dung Báo cáo tài chính giữa niên độ

Chuẩn mực số 27 quy định những nội dung tối thiểu của một bộ BCTC giữa niên độ gồm BCTC tóm lược và phần thuyết minh được chọn lọc (đoạn 05).

Chuẩn mực số 27 khuyến khích doanh nghiệp công bố đầy đủ các BCTC giữa niên độ giống như BCTC năm (đoạn 06).

a) BCTC tóm lược giữa niên độ bao gồm:

- Bảng CĐKT tóm lược;

- Báo cáo KQHĐKD tóm lược;

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm lược; và

- Bản Thuyết minh BCTC chọn lọc.

b) Hình thức và nội dung của các BCTC giữa niên độ

- Nếu doanh nghiệp lập và trình bày BCTC đầy đủ giữa niên độ, thì hình thức và nội dung của từng báo cáo đó phải phù hợp với quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày BCTC" (đoạn 8).

- Nếu doanh nghiệp lập và trình bày BCTC tóm lược giữa niên độ, thì hình thức và nội dung của từng BCTC tóm lược đó tối thiểu phải bao gồm các đề mục và số cộng chi tiết được trình bày trong BCTC năm gần nhất và phần thuyết minh được chọn lọc theo yêu cầu của Chuẩn mực này. Để BCTC tóm lược giữa niên độ không bị sai lệch, doanh nghiệp cần phải trình bày các khoản mục hoặc các phần thuyết minh bổ sung (đoạn 9).

- Lợi nhuận trên một cổ phiếu trước và sau ngày phân phối cần phải được trình bày trong Báo cáo KQHĐKD đầy đủ hoặc tóm lược của kỳ kế toán giữa niên độ (đoạn 10).

Một doanh nghiệp có công ty con phải lập BCTC hợp nhất theo qui định của Chuẩn mực kế toán số 25 "BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con" thì cũng phải lập BCTC hợp nhất tóm lược giữa niên độ ngoài BCTC giữa niên độ riêng biệt của mình (đoạn 11).

c) Phần thuyết minh được lựa chọn

Một doanh nghiệp cần phải trình bày các thông tin sau trong phần thuyết minh BCTC tóm lược giữa niên độ, nếu các thông tin này mang tính trọng yếu và chưa được trình bày trong BCTC giữa niên độ nào. Các thông tin này cần phải trình bày trên cơ sở luỹ kế từ đầu niên độ đến ngày lập báo cáo. Tuy nhiên, doanh nghiệp cũng cần phải trình bày các sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu để hiểu được kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại (đoạn 13):

- Doanh nghiệp phải công bố việc lập BCTC giữa niên độ và BCTC năm gần đây nhất là cùng áp dụng các chính sách kế toán như nhau. Trường hợp có thay đổi thì phải mô tả sự thay đổi và ảnh hưởng của những thay đổi này;

- Giải thích về tính thời vụ hoặc tính chu kỳ của các hoạt động kinh doanh trong kỳ kế toán giữa niên độ;

- Tính chất và giá trị của các khoản mục ảnh hưởng đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, thu nhập thuần, hoặc các luồng tiền được coi là các yếu tố không bình thường do tính chất, quy mô hoặc tác động của chúng;

- Những biến động trong nguồn vốn chủ sở hữu luỹ kế tính đến ngày lập BCTC giữa niên độ, cũng như Phần thuyết minh tương ứng mang tính so sánh cùng kỳ kế toán trên của niên độ trước gần nhất;

- Tính chất và giá trị của những thay đổi trong các ước tính kế toán đã được báo cáo trong báo cáo giữa niên độ trước của niên độ hiện tại hoặc những thay đổi trong các ước tính kế toán đã được báo cáo trong các niên độ trước, nếu những thay đổi này có ảnh hưởng trọng yếu đến kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại;

- Phát hành, mua lại và hoàn trả các chứng khoán nợ và chứng khoán vốn;

- Cổ tức đã trả (tổng số hay trên mỗi cổ phần) của cổ phiếu thường và cổ phiếu khác;

- Doanh thu và kết quả bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý, dựa trên cơ sở phân chia của báo cáo bộ phận;

- Những sự kiện trọng yếu phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ chưa được phản ánh trong các BCTC giữa niên độ đó;

- Tác động của những thay đổi trong cơ cấu hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ kế toán giữa niên độ, chủ yếu là các nghiệp vụ hợp nhất kinh doanh, mua hoặc thanh lý công ty con, đầu tư dài hạn, tái cơ cấu và ngừng hoạt động; và

- Những thay đổi trong các khoản nợ ngẫu nhiên hoặc các tài sản ngẫu nhiên kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm gần nhất.

d) Trình bày việc tuân thủ các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán Việt Nam

Doanh nghiệp phải nêu rõ trong Bản thuyết minh BCTC là BCTC giữa niên độ được lập và trình bày phù hợp với chuẩn mực này. BCTC giữa niên độ chỉ được coi là phù hợp với các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán Việt Nam nếu BCTC tuân thủ các quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành do Bộ Tài chính ban hành (đoạn 15).

đ) Các kỳ kế toán phải trình bày trong BCTC giữa niên độ

BCTC giữa niên độ (tóm lược hoặc đầy đủ) phải bao gồm các kỳ như sau cho từng báo cáo (đoạn 16):

- Bảng CĐKT vào ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại và số liệu mang tính so sánh vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm trước;

- Báo cáo KQHĐKD của kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại và số luỹ kế từ ngày đầu niên độ hiện tại đến ngày lập BCTC giữa niên độ đó. Báo cáo KQHĐKD của kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại có thể có số liệu so sánh của Báo cáo kết quả kinh doanh giữa niên độ cùng kỳ năm trước;

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ luỹ kế từ ngày đầu niên độ hiện tại đến ngày lập BCTC giữa niên độ, cùng với số liệu mang tính so sánh của cùng kỳ kế toán giữa niên độ trước.

e) Tính trọng yếu

Doanh nghiệp cần đánh giá tính trọng yếu dựa trên số liệu của BCTC giữa niên độ trong các quyết định về ghi nhận, đánh giá, phân loại hoặc trình bày một khoản mục trong BCTC giữa niên độ. Để đánh giá được tính trọng yếu, cần phải hiểu rằng các đánh giá giữa niên độ phần lớn dựa trên những ước tính do đó ít chính xác hơn so với các đánh giá trong BCTC năm (đoạn 18).

23.2. Thông tin được trình bày trong Bản thuyết minh BCTC năm

Nếu ước tính một thông tin trong BCTC giữa niên độ có thay đổi đáng kể trong kỳ kế toán giữa niên độ cuối cùng của năm tài chính nhưng BCTC giữa niên độ không được lập riêng rẽ cho kỳ này thì bản chất và giá trị của sự thay đổi trong ước tính đó phải được trình bày trong Bản thuyết minh BCTC năm đó (đoạn 21).

23.3. Ghi nhận và xác định giá trị

a) Áp dụng chính sách kế toán giống chính sách kế toán trong BCTC năm

Doanh nghiệp phải áp dụng chính sách kế toán để lập BCTC giữa niên độ như chính sách kế toán đã áp dụng để lập BCTC năm, ngoại trừ những thay đổi trong chính sách kế toán xảy ra sau ngày lập BCTC năm gần nhất. Việc lập BCTC năm và BCTC giữa niên độ của doanh nghiệp không ảnh hưởng đến việc xác định kết quả của niên độ. Việc xác định thông tin để lập báo cáo giữa niên độ phải được thực hiện trên cơ sở luỹ kế từ đầu niên độ đến ngày lập BCTC giữa niên độ (đoạn 23).

Các hướng dẫn cụ thể về việc áp dụng chính sách kế toán, ghi nhận và xác định giá trị thông tin khi lập BCTC giữa niên độ được quy định trong các đoạn từ 24 đến 31.

b) Doanh thu mang tính thời vụ, chu kỳ hoặc thời cơ

Các khoản doanh thu mang tính thời vụ, chu kỳ hoặc thời cơ nhận được trong một năm tài chính sẽ không được ghi nhận trước hoặc hoãn lại vào ngày lập BCTC giữa niên độ nếu việc ghi nhận trước hoặc hoãn lại đó được coi là không thích hợp vào cuối năm tài chính của doanh nghiệp (đoạn 32).

c) Chi phí phát sinh đột xuất trong niên độ

Các chi phí phát sinh đột xuất trong năm tài chính của doanh nghiệp cần phải được trích trước hoặc phân bổ cho mục đích lập BCTC giữa niên độ khi việc trích trước hoặc phân bổ đó được coi là phù hợp với từng loại chi phí vào cuối năm tài chính (đoạn 34).

d) Sử dụng các ước tính

Thủ tục xác định thông tin được thực hiện trong quá trình lập BCTC giữa niên độ phải được thiết lập để đảm bảo cho các thông tin tài chính trọng yếu, hữu ích được cung cấp là đáng tin cậy, có thể hiểu được tình hình tài chính và hoạt động của doanh nghiệp.Việc xác định thông tin trình bày trong BCTC năm cũng như trong BCTC giữa niên độ thường được căn cứ trên các ước tính hợp lý, nhưng việc lập BCTC giữa niên độ thường phải sử dụng các ước tính nhiều hơn so với BCTC năm (đoạn 35).

23.4. Điều chỉnh BCTC giữa niên độ đã được báo cáo trước đây

Việc thay đổi chính sách kế toán khác với việc thay đổi do Chuẩn mực kế toán mới được áp dụng. Trường hợp này cần được phản ánh bằng cách (đoạn 36):

- Điều chỉnh lại BCTC của các kỳ kế toán giữa niên độ trước của năm tài chính hiện tại và các kỳ kế toán giữa niên độ tương ứng có thể so sánh được của năm tài chính trước đây (xem đoạn 16) được điều chỉnh trong BCTC năm theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót"; hoặc

- Khi không thể xác định được ảnh hưởng của việc áp dụng chính sách kế toán mới đến các kỳ trong quá khứ, thì thực hiện phi hồi tố chính sách kế toán mới kể từ kỳ sớm nhất có thể thực hiện được bằng cách điều chỉnh lại BCTC của các kỳ giữa niên độ trước niên độ hiện tại và các kỳ kế toán so sánh giữa niên độ tương ứng.

24. Chuẩn mực số 28 - Báo cáo bộ phận

24.1. Định nghĩa doanh thu, chi phí, kết quả, tài sản và nợ phải trả bộ phận được quy định trong đoạn 15 và được giải thích cụ thể trong các đoạn từ 16 đến 23.

24.2. Xác định các bộ phận phải báo cáo

a) Báo cáo chính yếu và thứ yếu

- Tính chất rủi ro và lợi ích kinh tế của một doanh nghiệp là căn cứ chủ yếu để xác định báo cáo bộ phận chính yếu (báo cáo đối với bộ phận chính yếu) được lập theo lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý. Nếu rủi ro và tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp bị tác động chủ yếu bởi những khác biệt về sản phẩm và dịch vụ mà doanh nghiệp đó sản xuất ra thì báo cáo chính yếu phải căn cứ vào thông tin về lĩnh vực kinh doanh và báo cáo thứ yếu (báo cáo đối với bộ phận thứ yếu) căn cứ vào thông tin về khu vực địa lý. Nếu rủi ro và tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp bị tác động chủ yếu do doanh nghiệp hoạt động tại nhiều khu vực địa lý khác nhau thì báo cáo chính yếu phải căn cứ vào thông tin về khu vực địa lý và báo cáo thứ yếu phải căn cứ vào thông tin về lĩnh vực kinh doanh (đoạn 24).

- Cơ cấu tổ chức và quản lý nội bộ của doanh nghiệp và hệ thống BCTC nội bộ cho Ban Giám đốc thường là cơ sở để nhận biết nguồn và tính chất chủ yếu của các rủi ro và các tỷ suất sinh lời khác nhau của doanh nghiệp. Đó là cơ sở để xác định xem báo cáo bộ phận nào là chính yếu và báo cáo bộ phận nào là thứ yếu ngoại trừ các trường hợp quy định dưới đây (đoạn 25):

+ Nếu rủi ro và tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp bị tác động mạnh bởi cả sự khác nhau về sản phẩm và dịch vụ do doanh nghiệp đó sản xuất ra và về khu vực địa lý mà doanh nghiệp này đang hoạt động được chứng minh bởi "phương pháp ma trận" đối với việc quản lý doanh nghiệp và báo cáo nội bộ cho Ban Giám đốc, sau đó doanh

nghiệp sử dụng lĩnh vực kinh doanh là báo cáo chính yếu và khu vực địa lý là báo cáo thứ yếu; và

+ Nếu cơ cấu tổ chức và quản lý của doanh nghiệp và hệ thống BCTC nội bộ cho Ban Giám đốc không dựa trên sự khác nhau về sản phẩm và dịch vụ hoặc về khu vực địa lý thì Ban Giám đốc cần phải quyết định xem liệu các rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp liên quan nhiều hơn đến sản phẩm và dịch vụ mà doanh nghiệp đó sản xuất ra hay liên quan nhiều hơn đối với các khu vực địa lý mà doanh nghiệp này hoạt động. Kết quả là Ban Giám đốc phải chọn lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý để lập báo cáo bộ phận chính yếu.

Các hướng dẫn chi tiết về các căn cứ để xác định báo cáo chính yếu và thứ yếu được đề cập trong các đoạn từ 26 đến 28.

b) Các lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý

- Các bộ phận được lập theo lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý của doanh nghiệp dùng để lập báo cáo cho bên ngoài phải là các đơn vị nằm trong cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp đó. Thông tin bộ phận do các đơn vị này lập để giúp Ban Giám đốc đánh giá hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và đưa ra quyết định điều hành và quản lý trong tương lai của doanh nghiệp ngoại trừ các nhân tố được quy định trong đoạn 30 (đoạn 29).

- Nếu cơ cấu tổ chức và quản lý của doanh nghiệp và hệ thống BCTC nội bộ cho Ban Giám đốc được thiết lập không dựa trên lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý (đoạn 25b) thì Ban Giám đốc phải lựa chọn lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý làm báo cáo chính yếu. Khi đó, Ban Giám đốc phải căn cứ vào các nhân tố theo định nghĩa trong đoạn 09 của Chuẩn mực này chứ không phải căn cứ vào hệ thống BCTC nội bộ của doanh nghiệp để xác định lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý phải lập báo cáo bộ phận. Các nhân tố này phải đáp ứng các yêu cầu sau (đoạn 30):

+ Nếu một hay một số bộ phận được báo cáo là lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý thoả mãn các yêu cầu của đoạn 09 thì không cần phân chia chi tiết hơn để lập báo cáo bộ phận;

+ Đối với các bộ phận không thỏa mãn các yêu cầu của đoạn 09, thì Ban Giám đốc doanh nghiệp cần phải xem xét đến việc phân chia các bộ phận chi tiết hơn để báo cáo thông tin theo lĩnh vực kinh doanh hoặc theo khu vực địa lý phù hợp đoạn 09; và

+ Nếu báo cáo theo bộ phận chi tiết đáp ứng các yêu cầu của đoạn 09 thì đoạn 32 và 33 quy định các căn cứ để xác định các bộ phận chi tiết có thể báo cáo.

c) Các bộ phận cần báo cáo

- Hai hay nhiều lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý tương đương có thể được kết hợp thành một lĩnh vực kinh doanh hay một khu vực địa lý. Hai hay nhiều lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý được coi là tương đương khi (đoạn 32):

+ Tương đương về tình hình tài chính;

+ Có chung phần lớn các nhân tố quy định trong đoạn 09.

- Một lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý cần được xác định là một bộ phận phải báo cáo khi phần lớn doanh thu phát sinh từ bán hàng ra ngoài đồng thời thoả mãn một trong các điều kiện sau (đoạn 33):

+ Tổng doanh thu của bộ phận từ việc bán hàng ra ngoài và từ giao dịch với các bộ phận khác phải chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu của tất cả bộ phận, hoặc

+ Kết quả kinh doanh của bộ phận này bất kể lãi (hay lỗ) chiếm từ 10 % trở lên trên tổng lãi (hay lỗ) của tất cả các bộ phận có lãi (hoặc trên tổng lỗ của tất cả các bộ phận lỗ) nếu đại lượng nào có giá trị tuyệt đối lớn hơn, hoặc

+ Tài sản của bộ phận chiếm từ 10 % trở lên trên tổng tài sản của tất cả các bộ phận.

- Đối với các bộ phận có mức dưới 10% theo quy định trong đoạn 33 (đoạn 34):

+ Bộ phận đó có thể báo cáo được mà không tính đến yếu tố quy mô nếu thông tin của bộ phận đó là cần thiết cho người sử dụng BCTC;

+ Nếu bộ phận đó có thể được kết hợp với các bộ phận tương đương khác; và

+ Nếu các bộ phận còn lại được báo cáo thành một khoản mục riêng.

- Nếu tổng doanh thu bán hàng ra ngoài của doanh nghiệp được phân bổ cho các bộ phận có thể được báo cáo thấp hơn 75% tổng số doanh thu của doanh nghiệp hoặc doanh thu của tập đoàn thì phải xác định thêm bộ phận cần báo cáo, kể cả khi bộ phận đó không đáp ứng được tiêu chuẩn 10% trong đoạn 33, cho tới khi đạt được ít nhất 75% tổng số doanh thu của doanh nghiệp hoặc tập đoàn được tính cho các bộ phận báo cáo được (đoạn 35).

- Nếu BCTC nội bộ coi các giai đoạn khác nhau của quy trình sản xuất khép kín là một bộ phận kinh doanh riêng biệt nhưng báo cáo ra bên ngoài không trình bày là bộ phận kinh doanh riêng biệt thì bộ phận bán hàng được kết hợp với bộ phận mua để thành bộ phận báo cáo ra bên ngoài, trừ khi không thể thực hiện được (đoạn 39).

- Một bộ phận được báo cáo trong năm trước vì đạt ngưỡng 10% nhưng năm hiện tại không đạt ngưỡng 10% thì vẫn là bộ phận phải báo cáo trong năm hiện tại, nếu Ban Giám đốc đánh giá bộ phận này vẫn có tầm quan trọng trong năm tiếp theo (đoạn 40).

- Nếu một bộ phận được xác định là có thể báo cáo trong năm nay do đạt ngưỡng 10% thì thông tin của bộ phận này năm trước cần phải được trình bày lại để cung cấp số liệu so sánh cho người sử dụng báo cáo mặc dù bộ phận đó không đạt 10% trong năm trước, trừ khi không thể thực hiện được (đoạn 41).

24.3. Chính sách kế toán của bộ phận

- Thông tin bộ phận phải được lập và trình bày phù hợp với chính sách kế toán áp dụng cho việc lập và trình bày BCTC hợp nhất hoặc BCTC của doanh nghiệp (đoạn 42).

- Tài sản do hai hay nhiều bộ phận sử dụng cần phải phân bổ cho các bộ phận đó khi doanh thu và các chi phí có liên quan tới tài sản được phân bổ cho các bộ phận (đoạn 45).

24.4. Trình bày báo cáo bộ phận

- Báo cáo đối với bộ phận chính yếu phải trình bày các thông tin bộ phận theo quy định trong các đoạn từ 48 đến 61.

- Báo cáo đối với bộ phận thứ yếu phải trình bày các thông tin bộ phận theo quy định trong các đoạn từ 62 đến 66.

- Trong báo cáo bộ phận, phải trình bày các thuyết minh khác theo quy định trong các đoạn từ 67 đến 76

25. Chuẩn mực số 29 - Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

25.1. Thay đổi chính sách kế toán

a) Tính nhất quán của chính sách kế toán

Doanh nghiệp phải lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất quán đối với các giao dịch, sự kiện tương tự, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác yêu cầu hoặc cho phép phân loại các giao dịch, sự kiện tương tự thành các nhóm nhỏ và áp dụng chính sách kế toán khác nhau cho các nhóm này. Trường hợp này, một chính sách kế toán phù hợp sẽ được lựa chọn và áp dụng nhất quán đối với mỗi nhóm (đoạn 05).

b) Thay đổi chính sách kế toán

- Doanh nghiệp chỉ được thay đổi chính sách kế toán khi (đoạn 06):

+ 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 BCTC cung cấp thông tin tin cậy và thích hợp hơn về ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

- Những vấn đề sau đây không phải là thay đổi chính sách kế toán (đoạn 08):

+ 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 (đoạn 08).

- Áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán:

Việc áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán được thực hiện trong các trường hợp sau (đoạn 10):

+ Doanh nghiệp phải thực hiện thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán theo các hướng dẫn chuyển đổi cụ thể (nếu có) của pháp luật, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán đó;

+ Khi doanh nghiệp thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán mà quy định về hồi tố thì áp dụng phi hồi tố chính sách kế toán mới. Trường hợp doanh nghiệp tự nguyện thay đổi chính sách kế toán thì phải áp dụng hồi tố chính sách kế toán mới.

- Áp dụng hồi tố:

Khi sự thay đổi chính sách kế toán được áp dụng hồi tố theo đoạn 10(a) hoặc 10(b) thì doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu kỳ các khoản mục bị ảnh hưởng đã được trình bày trong phần vốn chủ sở hữu của kỳ sớm nhất và các số liệu so sánh cho mỗi kỳ trước cũng phải được trình bày như thể đã được áp dụng chính sách kế toán mới (đoạn 11).

- Giới hạn áp dụng hồi tố:

Theo quy định tại đoạn 10(a) và 10(b), những thay đổi chính sách kế toán phải được áp dụng hồi tố, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể của từng kỳ hoặc ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi (đoạn 12).

Nếu tại thời điểm đầu kỳ hiện tại không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách kế toán mới cho tất cả các kỳ trước đó, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố các thông tin so sánh theo chính sách kế toán mới cho kỳ sớm nhất mà doanh nghiệp có thể thực hiện được (đoạn 13).

Các hướng dẫn cụ thể khi không thể áp dụng chính sách kế toán đối với một hoặc nhiều kỳ trước được quy định trong các đoạn từ 30 đến 33.

25.2. Thay đổi ước tính kế toán

Các thay đổi ước tính kế toán, trừ những thay đổi quy định tại đoạn 20, sẽ được áp dụng phi hồi tố và ghi nhận vào Báo cáo KQHĐKD (đoạn 19):

+ Của kỳ có thay đổi, nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại; hoặc

+ Của kỳ có thay đổi và các kỳ sau đó, nếu thay đổi ảnh hưởng đến các kỳ này.

Nếu sự thay đổi ước tính kế toán dẫn đến thay đổi tài sản, nợ phải trả, hoặc thay đổi một khoản mục trong vốn chủ sở hữu thì thay đổi ước tính kế toán đó sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hay khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu liên quan (đoạn 20).

25.3. Sai sót

a) Điều chỉnh hồi tố

Doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố những sai sót trọng yếu liên quan đến các kỳ trước vào BCTC phát hành ngay sau thời điểm phát hiện ra sai sót bằng cách:

+ Điều chỉnh lại số liệu so sánh nếu sai sót thuộc kỳ lấy số liệu so sánh; hoặc

+ Điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ lấy số liệu so sánh, nếu sai sót thuộc kỳ trước kỳ lấy số liệu so sánh.

- Giới hạn của điều chỉnh hồi tố:

+ Sai sót của các kỳ trước được sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót đến từng kỳ hay ảnh hưởng lũy kế của sai sót (đoạn 24).

+ Khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót đến từng kỳ, doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ sớm nhất (có thể chính là kỳ hiện tại) mà doanh nghiệp xác định được ảnh hưởng của sai sót (đoạn 25).

+ Khi không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của sai sót tính đến thời điểm đầu kỳ hiện tại, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố số liệu so sánh để sửa chữa sai sót kể từ kỳ sớm nhất mà đơn vị xác định được ảnh hưởng này (đoạn 26).

- Các hướng dẫn cụ thể về việc điều chỉnh hồi tố khi sửa chữa sai sót trọng yếu liên quan đến các kỳ trước và giới hạn của điều chỉnh hồi tố được quy định trong các đoạn từ 27 đến 29.

25.4. Tính không hiện thực của việc áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố

Các hướng dẫn cụ thể về tính không thực hiện của việc áp dụng hồi tố các chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố các sai sót thuộc các kỳ trước được quy định trong các đoạn từ 30 đến 33.

25.5. Trình bày Báo cáo tài chính

Trong BCTC, doanh nghiệp phải trình bày về thay đổi chính sách kế toán theo quy định trong các đoạn 34, 35; trình bày về thay đổi ước tính kế toán theo quy định tại đoạn 36; trình bày sai sót của các kỳ trước theo quy định tại đoạn 37.

26. Chuẩn mực số 30 - Lãi trên cổ phiếu

26.1. Xác định

a) Lãi cơ bản trên cổ phiếu

- Doanh nghiệp phải tính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (đoạn 07).

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (tử số) cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ (mẫu số) (đoạn 08).

(1) Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu:

Để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, số phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho công ty mẹ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào vốn chủ sở hữu (đoạn 10).

Các hướng dẫn cụ thể về xác định lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu được quy định trong các đoạn từ 11 đến 16.

(2) Số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu:

- Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ (đoạn 17).

Các hướng dẫn cụ thể về xác định số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu được quy định trong các đoạn từ 18 đến 23.

- Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn (đoạn 24).

Các hướng dẫn chi tiết về các trường hợp tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn được quy định trong các đoạn từ 25 đến 27.

b) Lãi suy giảm trên cổ phiếu

- Doanh nghiệp tính giá trị lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (đoạn 28).

- Doanh nghiệp phải điều chỉnh lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ và số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành do ảnh hưởng của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu (đoạn 29).

(1) Lợi nhuận (hoặc lỗ) để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu:

Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần điều chỉnh số lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ, theo quy định trong đoạn 10, cho các tác động sau thuế của:

+ Các khoản cổ tức hoặc các khoản khác liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đã được giảm trừ vào số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ theo quy định trong đoạn 10;

+ Bất kỳ khoản lãi nào được ghi nhận trong kỳ liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

+ Các thay đổi khác của thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm.

Các hướng dẫn chi tiết về xác định lợi nhuận (hoặc lỗ) để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định trong các đoạn 32 và 33.

(2) Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu:

Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, số lượng cổ phiếu phổ thông là số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông (tính theo phương pháp được trình bày trong các đoạn 17 và 24) cộng (+) với số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành trong trường hợp tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được giả định chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm đầu kỳ báo cáo hoặc tại ngày phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng nếu ngày phát hành cổ phiếu này sau thời điểm đầu kỳ báo cáo (đoạn 34).

Các hướng dẫn chi tiết về xác định số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định trong các đoạn từ 35 đến 38.

(3) Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm:

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được coi là có tác động suy giảm khi và chỉ khi, việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông sẽ làm giảm lãi hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu (đoạn 39).

Các hướng dẫn chi tiết về cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được quy định trong các đoạn từ 40 đến 42.

(4) Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương:

Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần phải giả định các quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm đều được thực hiện. Số tiền giả định thu được từ các công cụ này được phản ánh như khoản thu từ việc phát hành cổ phiếu phổ thông ở mức giá thị trường trung bình trong kỳ. Phần chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông đã phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành ở mức giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ được coi là cổ phiếu phổ thông được phát hành không điều kiện (đoạn 43).

Các hướng dẫn chi tiết về quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương có tác động suy giảm được quy định trong các đoạn từ 44 đến 46.

(5) Công cụ tài chính có thể chuyển đổi:

Tác động suy giảm của công cụ tài chính có thể chuyển đổi đối với lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định tại đoạn 31 và 34 (đoạn 47).

Các hướng dẫn chi tiết về công cụ tài chính có thể chuyển đổi có tác động suy giảm được quy định trong các đoạn 48 và 49.

(6) Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện:

Các hướng dẫn cụ thể về việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được quy định trong các đoạn từ 50 đến 55.

(7) Hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền:

- Khi phát hành hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền mặt, doanh nghiệp giả định trước rằng hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông và số cổ phiếu phổ thông tiềm năng từ việc thanh toán sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu có tác động mang tính suy giảm (đoạn 56).

- Đối với các hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền, tuỳ theo lựa chọn của người nắm giữ, doanh nghiệp sử dụng cách thanh toán có suy giảm lớn hơn để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu (đoạn 58).

Các hướng dẫn chi tiết về hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền được quy định trong các đoạn 57 và 59.

(8) Các quyền chọn đã được mua được quy định trong đoạn 60.

(9) Quyền chọn bán đã phát hành

Những hợp đồng yêu cầu doanh nghiệp phải mua lại cổ phiếu của chính mình (Quyền chọn bán đã phát hành và hợp đồng mua kỳ hạn) được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như có tác động suy giảm. Nếu những hợp đồng đó tạo ra lợi nhuận trong kỳ (Giá thực hiện hoặc giá thanh toán lớn hơn giá thị trường trung bình trong kỳ) thì tác động suy giảm tiềm năng cho lãi trên cổ phiếu sẽ được tính như sau:

- Giả định vào đầu kỳ, cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành đủ (theo giá thị trường trung bình trong kỳ) để thu tiền nhằm thực hiện các điều kiện hợp đồng;

- Giả định tiền thu được từ phát hành được sử dụng để thực hiện các điều kiện hợp đồng (tức là để mua lại cổ phiếu phổ thông); và

- Số lượng cổ phiếu tăng thêm (Số chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông được giả định là phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông thu về từ việc thoả mãn các điều kiện hợp đồng) sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

26.2. Điều chỉnh hồi tố

Lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo sẽ được điều chỉnh hồi tố nếu số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành BCTC, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên BCTC được tính lại dựa trên số

lượng cổ phiếu mới. Doanh nghiệp phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu sẽ được điều chỉnh cho tác động của các sai sót và kết quả điều chỉnh phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán (đoạn 62).

26.3. Trình bày Báo cáo tài chính

Trong BCTC, doanh nghiệp phải trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu, lãi suy giảm trên cổ phiếu và các thông tin khác theo quy định trong các đoạn từ 64 đến 66.

(Nội dung cơ bản của các chuẩn mực kế toán được hướng dẫn thực hiện cụ thể trong các thông tư liên quan, phần lớn các hướng dẫn đó đã được tổng hợp trong bộ sách Chế độ kế toán doanh nghiệp theo QĐ 15/2006/QĐ - BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006, giáo trình Kế toán tài chính của Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế Quốc dân, Đại học Thương mại...).

III. KẾ TOÁN CÁC YÊU TỐ CỦA BCTC

1. Kế toán "Tài sản"

1.1. Kế toán vốn bằng tiền

a) Các quy định có tính nguyên tắc kế toán vốn bằng tiền:

* Kế toán vốn bằng tiền phải tuân thủ theo các nguyên tắc, chế độ quản lý tiền tệ của Nhà nước Việt Nam như sau:

- Đơn vị tiền tệ là đồng Việt Nam (ký hiệu quốc gia là "đ", ký hiệu quốc tế là "VND"). Trong trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh là ngoại tệ, phải ghi theo nguyên tệ và đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái thực tế hoặc quy đổi theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác; đối với loại ngoại tệ không có tỷ giá hối đoái với đồng Việt Nam thì phải quy đổi thông qua một loại ngoại tệ có tỷ giá hối đoái với đồng Việt Nam.

Đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ thì được chọn một loại ngoại tệ do Bộ Tài chính quy định làm đơn vị tiền tệ để kế toán, nhưng khi lập báo cáo tài chính sử dụng tại Việt Nam phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm khóa sổ lập báo cáo tài chính, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác. (Điều 11, Chương 1 - Luật Kế toán Việt Nam)

- Các loại vàng bạc, đá quý, kim khí quý phải được đánh giá bằng tiền tệ tại thời điểm phát sinh theo giá thực tế (nhập, xuất) ngoài ra phải theo dõi chi tiết số lượng, trọng lượng, quy cách và phẩm chất của từng loại.

- Vào cuối kỳ kế toán năm, kế toán phải điều chỉnh lại các loại ngoại tệ theo tỷ giá thực tế.

* Để phản ánh và giám đốc chặt chẽ vốn bằng tiền, kế toán phải thực hiện các nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Phản ánh chính xác, kịp thời, đầy đủ tình hình hiện có và sự biến động của từng loại vốn bằng tiền.

- Giám đốc chặt chẽ việc chấp hành các chế độ thu chi tiền mặt, tiền gửi, quản lý ngoại tệ, vàng bạc, đá quý.

b) Nguyên tắc hạch toán ngoại tệ: (Đọc chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 "Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái"), nghiên cứu nguyên tắc hạch toán ngoại tệ đối với các yếu tố trên báo cáo tài chính (tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu và thu nhập khác, chi phí) ở phần này, vì vậy nên khi giới thiệu kế toán các yếu tố khác trên báo cáo tài chính sẽ không nhắc lại nguyên tắc hạch toán các yếu đó đó có gốc ngoại tệ.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 (VAS10): các khoản mục phản ánh các yếu tố trên báo cáo tài chính, gồm: các khoản mục tiền tệ và các khoản mục phi tiền tệ.

+ Các khoản mục tiền tệ: là tiền và các khoản tương đương tiền hiện có, các khoản phải thu , hoặc nợ phải trả bằng một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được.

+ Các khoản mục phi tiền tệ: Là các khoản mục không phải là các khoản mục tiền tệ.

Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 quy định: Việc quy đổi đồng ngoại tệ ra Đồng Việt Nam, hoặc ra đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán về nguyên tắc doanh nghiệp phải căn cứ vào tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch là tỷ giá giao dịch thực tế của nghiệp vụ kinh tế phát sinh hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế để ghi sổ kế toán.

Có thể khái quát nguyên tắc và trình tự kế toán các nghiệp vụ chủ yếu liên quan các khoản mục tiền tệ như sau:

Trường hợp 1: Đối với doanh nghiệp đang hoạt động (kể cả doanh nghiệp SXKD có hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản)

(1) Đối với các TK phản ánh các "khoản mục tiền tệ" như TK vốn bằng tiền, Nợ phải thu, Nợ phải trả phát sinh trong kỳ của doanh nghiệp:

- Các nghiệp vụ làm phát sinh tăng các khoản vốn bằng tiền, nợ phải thu, Nợ phải trả bằng ngoại tệ (Ghi vào bên Nợ TK vốn bằng tiền, bên Nợ TK nợ phải thu, bên Có TK Nợ phải trả) được ghi nhận theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.

- Các nghiệp vụ làm phát sinh giảm các khoản vốn bằng tiền, nợ phải thu, Nợ phải trả bằng ngoại tệ (Ghi vào bên Có TK vốn bằng tiền, bên Có TK nợ phải thu, bên Nợ TK Nợ phải trả) được ghi nhận theo tỷ giá ghi sổ (tính bằng một trong các phương pháp: tỷ giá thực tế đích danh; tỷ giá nhập trước, xuất trước; tỷ giá bình quân gia quyền; tỷ giá nhập sau, xuất trước).

(2) Đối với các tài khoản khác phản ánh các khoản mục phi tiền tệ (TK chi phí, doanh thu, thu nhập, vật tư, hàng hoá, tài sản cố định...) phát sinh trong kỳ bằng ngoại tệ phải ghi sổ kế toán theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.

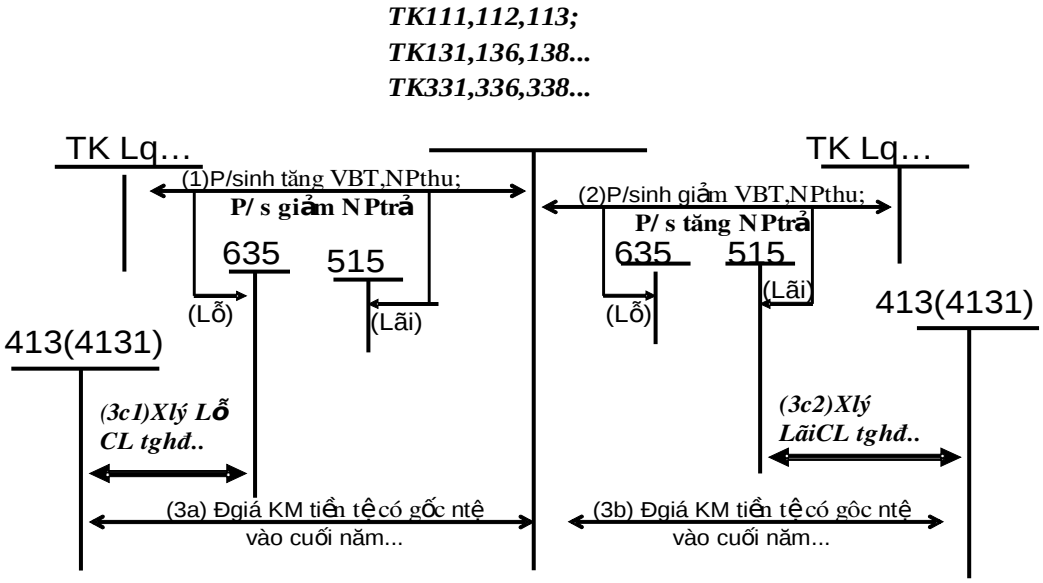
Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ được ghi vào TK 515 (nếu CL lãi) hoặc TK 635 (nếu CL lỗ).

(3) Cuối năm tài chính: Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do NHNN Việt Nam công bố tại thời điểm lập Bảng CĐKT .

Mọi khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái ghi qua TK 413. Khi xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái sẽ ghi vào TK 515 (nếu CL lãi) hoặc TK 635 (nếu CL lỗ).

(4) Trường hợp mua bán ngoại tệ bằng đồng Việt Nam thì hạch toán theo tỷ giá thực tế mua, bán.

Trình tự kế toán một số NV chủ yếu liên quan các KM tiền tệ có gốc ngoại tệ trong trường hợp DN đang hoạt động:



Trường hợp 2: Đối với đơn vị đang xây dựng cơ bản tiền hoạt động: mọi nghiệp vụ phát sinh liên quan đến ngoại tệ nếu có chênh lệch , và chênh lệch do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ vào cuối năm tài chính hạch toán vào TK4312. Khi doanh nghiệp bắt đầu đi vào hoạt động, xử lý chênh lệch từ TK4312 sang TK242 hoặc 3387 để phân bổ dần vào TK 635 hoặc TK515 (thời gian phân bổ tối đa là 5 năm).

Nghiệp vụ phát sinh trong kỳ đối với các tài khoản vốn bằng tiền, nợ phải thu, nợ phải trả (khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ):

- Các nghiệp vụ làm phát sinh tăng các khoản vốn bằng tiền, nợ phải thu, nợ phải trả bằng ngoại tệ (Ghi vào bên Nợ TK vốn bằng tiền, bên Nợ TK nợ phải thu, bên Có TK nợ phải trả) được ghi nhận theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.

- Các nghiệp vụ làm phát sinh giảm các khoản vốn bằng tiền, nợ phải thu, nợ phải trả bằng ngoại tệ (Ghi vào bên Có TK vốn bằng tiền, bên Có TK nợ phải thu, bên Nợ TK nợ phải trả) được ghi nhận theo tỷ giá ghi sổ (tính bằng một trong các phương pháp: tỷ giá thực tế đích danh; tỷ giá nhập trước xuất trước; tỷ giá bình quân gia quyền; tỷ giá nhập sau xuất trước).

Đối với các tài khoản khác - Khoản mục phi tiền tệ *(TK chi phí, doanh thu, thu nhập, vật tư, hàng hoá, tài sản cố định...):* Khi có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ phải ghi sổ kế toán theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.

Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ được ghi vào TK 4132.

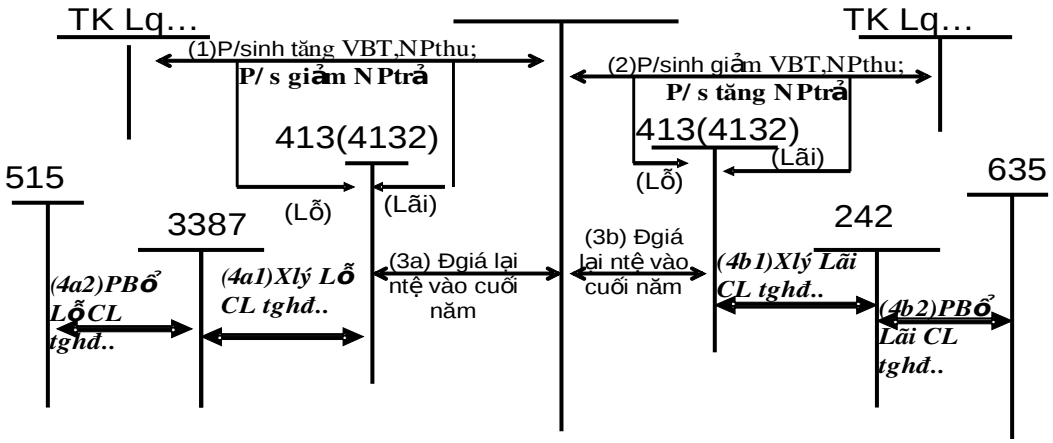
Cuối năm tài chính: Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do NHNN Việt Nam công bố tại thời điểm lập bảng CĐKT.

Mọi khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái ghi qua TK 4132.

Khi kết thúc quá trình đầu tư xây dựng, toàn bộ chênh lệch tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng sẽ kết chuyển toàn bộ vào chi phí tài chính (lỗ tỷ giá) hoặc doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá) của năm tài chính có tài sản đầu tư hoàn thành đưa vào sử dụng, hoặc phân bổ tối đa là 5 năm.

Trình tự kế toán một số NV chủ yếu liên quan các KM tiền tệ có gốc ngoại tệ trong trường hợp DN tiền hoạt động:

TK111,112,113;
TK131,136,138...
TK331,336,338...



Trường hợp 3: Đơn vị có cơ sở kinh doanh tại nước ngoài, các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi BCTC sẽ được điều chỉnh theo thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán Việt Nam số 25.

1.2. Kế toán hàng tồn kho

a) Đánh giá hàng tồn kho (khi nhập, xuất kho): (Xem chuẩn mực số 02 - Hàng tồn kho):

* Giá gốc thực tế nhập kho:

- Đối với vật tư, hàng hóa: Xác định tùy theo từng nguồn nhập...

- Đối với sản phẩm sản xuất ra: Giá gốc nhập kho là giá thành sản xuất sản phẩm.

* Giá gốc thực tế xuất kho:

- Xác định bằng một trong 4 phương pháp: Giá thực tế đích danh, nhập trước xuất trước, bình quân gia quyền, nhập sau xuất trước.

- Trình tự tính giá:

(1) Trường hợp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên:

$$\text{Giá thực tế xuất kho HTK} = \text{Số lượng HTK xuất kho} \times \text{Đơn giá tính cho hàng xuất kho}$$

(2) Trường hợp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

Bước 1: Xác định Giá gốc HTK cuối kỳ:

$$\text{Giá thực tế HTK cuối kỳ} = \text{Số lượng HTK cuối kỳ} \times \text{Đơn giá tính cho hàng tồn kho cuối kỳ}$$

Bước 2: Xác định giá gốc HTK xuất trong kỳ:

$$\text{Giá thực tế xuất kho HTK} = \text{Giá thực tế HTK đầu kỳ} + \text{Giá thực tế HTK nhập trong kỳ} - \text{Giá thực tế HTK cuối kỳ}$$

Theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006: Đọc thêm phương pháp tính giá trên cơ sở hệ số giá).

b) Tài khoản sử dụng và trình tự kế toán các nghiệp vụ chủ yếu

- Đọc *QĐ 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006* - Xem các sơ đồ trình tự kế toán các nghiệp vụ chủ yếu về Hàng tồn kho (theo phương pháp kê khai thường xuyên, theo phương pháp kiểm kê định kỳ) - Quyển 2 Chế độ kế toán doanh nghiệp).

Ví dụ: Doanh nghiệp thương mại Lâm An kinh doanh hàng hoá A và một số mặt hàng khác. Trích một số liệu liên quan đến hàng hoá A trong tháng 9/N như sau: (Đơn vị tính: 1.000 đồng)

- Tồn kho ngày 1/9: Số lượng 300; đơn giá 10.000.

- Ngày 5/9 mua về nhập kho: Số lượng 1.500; đơn giá 10.100 chưa có Thuế giá trị gia tăng (GTGT), chưa trả tiền cho người bán.

- Ngày 7/9 xuất kho giao bán cho Công ty N: Số lượng 1.700.

- Ngày 15/9 mua về nhập kho: Số lượng 1.200; đơn giá 10.150 chưa có thuế GTGT, chưa trả tiền cho người bán.

- Ngày 16/9 xuất kho giao bán cho Công ty M: Số lượng 1.000.

- Ngày 20/9 mua về nhập kho: Số lượng 2.000; đơn giá 10.200 chưa có thuế GTGT, chưa trả tiền cho người bán.

- Ngày 22/9 xuất kho giao bán cho Công ty T: Số lượng 1.900.

Yêu cầu: Tính toán và định khoản các nghiệp vụ trên trong trường hợp tính giá hàng hóa xuất kho theo phương pháp nhập trước xuất trước, giả sử doanh nghiệp này nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ,thuế suất thuế GTGT hàng hoá A mua vào 10%; trong các trường hợp:

(1) Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

(2) Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ (nếu bổ sung tài liệu: Biên bản kiểm kê ngày 30/9 tồn kho 380 hàng hóa A).

Lời giải:

1) Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

Phương pháp nhập trước xuất trước: *Hệ thống tính giá thường xuyên*	***Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên:***
Tính giá thực tế xuất kho: - Ngày 7/9: GTTXK = (300 x 10.000) + (1.400 x 10.100) = 17.140.000 - Ngày 16/9: GTTXK = (100 x 10.100) + (900 x 10.150) = 10.145.000 - Ngày 22/9: GTTXK = (300 x 10.150) + (1.600 x 10.200) = 1 9.365.000 Cộng: **46.650.000**	- Ngày 5/9: Nợ TK133: 1.515.000 Nợ TK156: 15.150.000 Có TK331: 16.665.000 - Ngày 7/9: Nợ TK 632 17.140.000 Có TK 156: 17.140.000 - Ngày 15/9: Nợ TK133: 1.218.000 Nợ TK156: 12.180.000 Có TK331: 13.398.000 - Ngày 16/9: Nợ TK632 10.145.000 Có TK 156: 10.145.000 - Ngày 20/9: Nợ TK133: 2.040.000 Nợ TK156: 20.400.000 Có TK331: 22.440.000 - Ngày 22/9: Nợ TK632 19.365.000 Có TK 156: 19.365.000

2) Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Phương pháp nhập trước xuất trước: *Hệ thống tính giá định kỳ(kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ) - biên bản kiểm kê: 380*	***Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:***
- Giá thực tế hàng hoá tồn kho cuối kỳ = 380 x 10.200 = 3.876.000 - Gía thực tế hàng hoá nhập kho trong kỳ (tính....) 47.730.000 -Gía thực tế xuất kho = 3000.000 + 47.730.000 - 3.876.000 = **46.854.000**	Kết chuyển giá trị hàng tồn kho đầu kỳ Nợ TK 611 3.000.000 Có TK 156 3.000.000 - Ngày 5/9: Nợ TK133: 1.515.000 Nợ TK 611: 15.150.000 Có TK331: 16.665.000 - Ngày 15/9: Nợ TK133: 1.218.000 Nợ TK 611: 12.180.000 Có TK331: 13.398.000

	- Ngày 20/9: Nợ TK133: 2.040.000 Nợ TK 611: 20.400.000 Có TK331: 22.440.000 Kết chuyển giá trị hàng tồn kho cuối kỳ: Nợ TK 156 3.876.000 Có TK 611 3.876.000 Giá trị thực tế hàng hóa xuất kho: Nợ TK 632 46.854.000 Có TK 611 46.854.000

1.3. Kế toán tài sản cố định và BĐS đầu tư

Tài sản cố định của doanh nghiệp gồm: Tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính.

a) Nguyên tắc kế toán Tài sản cố định và BĐS đầu tư:

(1) Trong mọi trường hợp, kế toán TSCĐ và BĐS đầu tư phải tôn trọng nguyên tắc đánh giá theo nguyên giá và giá trị còn lại của TSCĐ.

(2) Kế toán TSCĐ và BĐS đầu tư phải phản ánh được 3 chỉ tiêu giá trị của TSCĐ: Nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại của TSCĐ, BĐS đầu tư.

Giá trị còn lại = Nguyên giá - Giá trị đã hao mòn của TSCĐ.

(3) Kế toán phải phân loại TSCĐ theo đúng phương pháp phân loại đã được quy định trong các báo cáo kế toán, thống kê và phục vụ cho công tác quản lý, tổng hợp chỉ tiêu của Nhà nước.

(4) Những tài sản hữu hình có kết cấu độc lập, hoặc nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau thành một hệ thống để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định, nếu thiếu bất kỳ một bộ phận nào trong đó thì cả hệ thống không thể hoạt động được, nếu thoả mãn đồng thời cả bốn tiêu chuẩn dưới đây thì được coi là tài sản cố định:

a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;

b) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy;

c) Có thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;

d) Có giá trị theo quy định hiện hành (từ 10.000.000 đồng trở lên).

Đối với súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, nếu từng con súc vật thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định đều được coi là một tài sản cố định hữu hình.

Đối với vườn cây lâu năm, nếu từng mảnh vườn cây, hoặc cây thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì cũng được coi là một tài sản cố định hữu hình.

(5) Giá trị TSCĐ và BĐS đầu tư được phản ánh trên TK 211, 212, 213, 217 theo nguyên giá. Nguyên giá TSCĐ hữu hình được xác định như sau:

a) Nguyên giá TSCĐ, BĐS đầu tư do mua sắm bao gồm giá mua (trừ các khoản được chiết khấu thương mại, giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí chuẩn bị mặt bằng, chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu, chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử), chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

b) Nguyên giá TSCĐ và BĐS đầu tư hình thành do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành theo phương thức giao thầu là giá quyết toán công trình xây dựng theo quy định tại Quy chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện hành, các chi phí khác có liên quan trực tiếp và lệ phí trước bạ (nếu có). Đối với tài sản cố định là con súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, vườn cây lâu năm thì nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế đã chi ra cho con súc vật, vườn cây đó từ lúc hình thành cho tới khi đưa vào khai thác, sử dụng theo quy định tại Quy chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện hành, các chi phí khác có liên quan.

c) Nguyên giá TSCĐ và BĐS đầu tư mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo kỳ hạn thanh toán.

d) Nguyên giá TSCĐ hữu hình và BĐS đầu tư tự xây dựng hoặc tự chế là giá thành thực tế của TSCĐ tự xây dựng hoặc tự chế cộng (+) Chi phí lắp đặt, chạy thử. Trường hợp doanh nghiệp dùng sản phẩm do mình sản xuất ra để chuyển thành TSCĐ thì nguyên giá là chi phí sản xuất sản phẩm đó cộng (+) Các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong các trường hợp trên, không được tính lãi nội bộ vào nguyên giá của tài sản đó. Các chi phí không hợp lý như nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự chế không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

đ) Nguyên giá TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác, được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Nguyên giá TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (Tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi.

e) Nguyên giá TSCĐ được cấp, được điều chuyển đến... bao gồm: Giá trị còn lại trên sổ kế toán của tài sản cố định ở đơn vị cấp, đơn vị điều chuyển... hoặc giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận và các chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có)...

g) Tài sản cố định nhận góp vốn liên doanh, nhận lại vốn góp, do phát hiện thừa, được tài trợ, biếu, tặng...: Nguyên giá TSCĐ nhận vốn góp liên doanh, nhận lại vốn góp, do phát hiện thừa, được tài trợ, biếu, tặng... là giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận; Các chi phí mà bên nhận phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ

vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: Chi phí vận chuyển, bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có)...

(6) Chỉ được thay đổi nguyên giá TSCĐ và BĐS đầu tư trong các trường hợp:

- Đánh giá lại TSCĐ và BĐS đầu tư theo quyết định của Nhà nước;

- Xây lắp, trang bị thêm cho TSCĐ và BĐS đầu tư;

- Thay đổi bộ phận của TSCĐ và BĐS đầu tư làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;

- Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;

- Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước;

- Tháo dỡ một hoặc một số bộ phận của TSCĐ.

(7) Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận bằng giá trị hợp lý của tài sản thuê hoặc là giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu) cộng với các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính.

(8) Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn: Là giá trị quyền sử dụng đất khi doanh nghiệp đi thuê đất trả tiền thuê 1 lần cho nhiều năm và được cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất hoặc số tiền đã trả khi nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp, hoặc giá trị quyền sử dụng đất nhận vốn góp;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất không có thời hạn là số tiền đã trả khi chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp (gồm chi phí đã trả cho tổ chức, cá nhân chuyển nhượng hoặc chi phí đền bù, giải phóng mặt bằng, san lấp mặt bằng, lệ phí trước bạ...).

(9) Các nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

(10) Các chi phí liên quan đến BĐS đầu tư phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho BĐS đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư.

(11) Trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐS đầu tư. Khấu hao BĐS đầu tư được ghi nhận vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các BĐS chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao của BĐS đầu tư.

(12) Đối với những BĐS đầu tư được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng cho mục đích đầu tư thì giá trị BĐS, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp BĐS đầu tư được phản ánh trên TK 241 "Xây dựng cơ bản dở dang". Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định nguyên giá BĐS đầu tư hoàn thành để kết chuyển vào TK 217 "BĐS đầu tư".

(13) Việc chuyển từ BĐS chủ sở hữu sử dụng thành BĐS đầu tư hoặc từ BĐS đầu tư sang BĐS chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

a) BĐS đầu tư chuyển thành BĐS chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;

b) BĐS đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;

c) BĐS chủ sở hữu sử dụng chuyển thành BĐS đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động;

d) Hàng tồn kho chuyển thành BĐS đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;

e) BĐS xây dựng chuyển thành BĐS đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (Trong giai đoạn xây dựng phải kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 03 "Tài sản cố định hữu hình").

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa BĐS đầu tư với BĐS chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển đổi và không làm thay đổi nguyên giá của BĐS trong việc xác định giá trị hay để lập BCTC.

(14) Khi một doanh nghiệp quyết định bán một BĐS đầu tư mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là BĐS đầu tư trên TK 217 "BĐS đầu tư" cho đến khi BĐS đầu tư đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

b) Nguyên tắc hạch toán hao mòn TSCĐ

(1) Về nguyên tắc, mọi TSCĐ, BĐS đầu tư hiện có của doanh nghiệp có liên quan đến sản xuất, kinh doanh (gồm cả tài sản chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý) đều phải trích khấu hao theo quy định hiện hành. Khấu hao TSCĐ dùng trong sản xuất, kinh doanh và khấu hao BĐS đầu tư hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; khấu hao TSCĐ chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý hạch toán vào chi phí khác. Các trường hợp đặc biệt không phải trích khấu hao (như TSCĐ dự trữ, TSCĐ dùng chung cho xã hội...), doanh nghiệp phải thực hiện theo chính sách tài chính hiện hành. Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án hoặc dùng vào mục đích phúc lợi thì không phải trích khấu hao tính vào chi phí mà chỉ tính hao mòn TSCĐ.

(2) Căn cứ vào chính sách tài chính và chuẩn mực kế toán hiện hành, căn cứ vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp để lựa chọn 1 trong 3 phương pháp tính, trích khấu hao phù hợp cho từng TSCĐ, BĐS đầu tư nhằm kích thích sự phát triển sản xuất, kinh doanh, đảm bảo việc thu hồi vốn nhanh, đầy đủ và phù hợp với khả năng trang trải chi phí của doanh nghiệp.

Phương pháp khấu hao được áp dụng cho từng TSCĐ, BĐS đầu tư phải được thực hiện nhất quán và có thể được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ và BĐS đầu tư.

(3) Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ phải được xem xét lại ít nhất là vào cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản khác biệt lớn so với các ước tính trước đó thì thời gian khấu hao phải được thay đổi

tương ứng. Phương pháp khấu hao TSCĐ được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ. Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong BCTC.

(4) Đối với các TSCĐ và BĐS đầu tư đã khấu hao hết (Đã thu hồi đủ vốn), nhưng vẫn còn sử dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh thì không được tiếp tục trích khấu hao.

Các TSCĐ và BĐS đầu tư chưa tính đủ khấu hao (Chưa thu hồi đủ vốn) mà đã hư hỏng, cần thanh lý, thì phải xác định nguyên nhân, trách nhiệm của tập thể, cá nhân để xử lý bồi thường và phần giá trị còn lại của TSCĐ chưa thu hồi, không được bồi thường phải được bù đắp bằng số thu do thanh lý của chính TSCĐ đó, số tiền bồi thường do lãnh đạo doanh nghiệp quyết định. Nếu số thu thanh lý và số thu bồi thường không đủ bù đắp phần giá trị còn lại của TSCĐ chưa thu hồi, hoặc giá trị TSCĐ bị mất thì chênh lệch còn lại được coi là lỗ về thanh lý TSCĐ và kế toán vào chi phí khác. Riêng doanh nghiệp Nhà nước được xử lý theo chính sách tài chính hiện hành của Nhà nước.

(5) Đối với TSCĐ vô hình, phải tuỳ thời gian phát huy hiệu quả để trích khấu hao tính từ khi TSCĐ được đưa vào sử dụng (Theo hợp đồng, cam kết hoặc theo quyết định của cấp có thẩm quyền). Riêng đối với TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất thì chỉ trích khấu hao đối với quyền sử dụng đất xác định được thời hạn sử dụng. Nếu không xác định được thời gian sử dụng thì không trích khấu hao.

(6) Đối với TSCĐ thuê tài chính, trong quá trình sử dụng bên đi thuê phải trích khấu hao trong thời gian thuê theo hợp đồng tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh, đảm bảo thu hồi đủ vốn.

(7) Đối với BĐS đầu tư, trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐS đầu tư, khấu hao BĐS đầu tư được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các BĐS chủ sở hữu sử dụng (TSCĐ) cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao BĐS đầu tư.

(8) Nội dung, kết cấu và phương pháp hạch toán TK 214 "Hao mòn TSCĐ" (Xem CĐKT doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006).

c) Kế toán TSCĐ và BĐS đầu tư

(1) Khi đầu tư mua sắm TSCĐ và BĐS đầu tư hoàn thành đua vào sử dụng, ghi:

Nợ các TK 211, 212, 213, 217

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

+ Đối với TSCĐ đầu tư, mua sắm hoàn thành bằng nguồn vốn đầu tư XDCB, quỹ đầu tư phát triển dùng vào SXKD, kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, ghi giảm nguồn vốn ĐT XDCB, giảm quỹ đầu tư phát triển (Có TK 411/Nợ TK 441, 414).

+ Đối với TSCĐ đầu tư, mua sắm hoàn thành bằng quỹ phúc lợi, dùng vào hoạt động phúc lợi, kế toán ghi giảm quỹ phúc lợi (Nợ TK 4312/Có TK 4313).

+ Đối với TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án, kế toán ghi tăng nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (Có TK 466/Nợ TK 161).

(2) Khi nhượng bán, thanh lý TSCĐ, kế toán ghi giảm TSCĐ theo nguyên giá, ghi giảm giá trị hao mòn. Giá trị còn lại của TSCĐ được hạch toán vào bên Nợ TK 811 "Chi phí khác" (đối với TSCĐ dùng vào SXKD), hoặc hạch toán vào bên Nợ TK 466 "Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ" (đối với TSCĐ dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án), hoặc hạch toán giá trị còn lại của TSCĐ vào bên Nợ TK 4313 (Đối với TSCĐ nhượng bán, thanh lý dùng vào hoạt động văn hóa, phúc lợi).

(3) Giá trị còn lại và chi phí nhượng bán, thanh lý BĐS đầu tư được hạch toán vào bên Nợ TK 632 "Giá vốn hàng bán". Số thu về nhượng bán, thanh lý BĐS ĐT được hạch toán vào bên Có TK 5117 (Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư).

(4) Số thu về nhượng bán, thanh lý TSCĐ được hạch toán vào TK 711 "Thu nhập khác" (Đối với TSCĐ thanh lý, nhượng bán dùng vào SXKD), hoặc hạch toán vào bên Có TK 4312 "Quỹ phúc lợi" (Đối với TSCĐ thanh lý, nhượng bán dùng cho hoạt động văn hóa phúc lợi).

(5) Chi phí nhượng bán, thanh lý TSCĐ được hạch toán vào TK 811 "Chi phí khác" (đối với TSCĐ nhượng bán, thanh lý dùng vào SXKD), hoặc hạch toán vào bên Nợ TK 4312 "Quỹ phúc lợi" (Đối với TSCĐ nhượng bán thanh lý dùng cho hoạt động văn hóa phúc lợi).

Riêng đối với chi phí nhượng bán thanh lý BĐS đầu tư được hạch toán vào bên Nợ TK 632 "Giá vốn hàng bán".

(6) Các trường hợp kế toán tăng, giảm TSCĐ, BĐS đầu tư - Xem CĐKT doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính.

1.4. Kế toán các khoản đầu tư tài chính

a) Phân loại các khoản đầu tư tài chính

Các khoản đầu tư tài chính bao gồm các khoản đầu tư góp vốn vào các đơn vị kinh doanh khác nhằm mục đích thu lợi nhuận thông qua việc nhận cổ tức hoặc bán và thanh lý các khoản đầu tư này (gọi là đầu tư vốn) và các khoản đầu tư cho vay nhằm mục đích nhận tiền lãi (gọi là đầu tư nợ).

Căn cứ vào thời hạn và mục đích đầu tư, các khoản đầu tư tài chính chia ra:

- Đầu tư tài chính ngắn hạn: Là các khoản đầu tư có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 1 năm hoặc mua vào, bán ra để kiếm lời. Đầu tư tài chính ngắn hạn, bao gồm:

+ Đầu tư chứng khoán ngắn hạn: cổ phiếu, trái phiếu, chứng khoán khác.

+ Đầu tư ngắn hạn khác: Các khoản cho vay lấy lãi mà thời hạn thu hồi không quá 1 năm.

- Đầu tư tài chính dài hạn: các khoản đầu tư có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán trên một năm. Đầu tư tài chính dài hạn bao gồm:

+ Đầu tư vào công ty con

+ Đầu tư vào công ty liên doanh

+ Đầu tư vào công ty liên kết

+ Đầu tư dài hạn khác: Đầu tư góp vốn dưới 20% quyền biểu quyết và không có quyền kiểm soát, không có quyền đồng kiểm soát và không có ảnh hưởng đáng kể đến đơn vị nhận đầu tư thời hạn đầu tư trên 1 năm; Đầu tư cho vay vốn nhận lãi mà thời hạn thu hồi trên 1 năm.

b) Nguyên tắc kế toán các khoản đầu tư tài chính

Nguyên tắc ghi nhận và trình bày các khoản đầu tư tài chính trên BCTC riêng của doanh nghiệp đầu tư ghi nhận: Các khoản đầu tư tài chính (ngắn hạn, dài hạn) được ghi nhận theo nguyên tắc giá gốc.

- Giá gốc của chứng khoán đầu tư ngắn hạn bao gồm: Giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có) như chi phí môi giới, giao dịch, cung cấp thông tin, thuế, phí, lệ phí và phí ngân hàng.

- Giá gốc của khoản đầu tư vào công ty con, bao gồm giá mua (cộng) các chi phí mua (nếu có) như chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí, thuế và phí ngân hàng ...

- Giá gốc của khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát là giá trị vốn góp được các bên tham gia liên doanh thống nhất đánh giá và chấp thuận. Trường hợp vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ thì giá gốc khoản vốn góp được ghi nhận theo giá đánh giá lại được các bên góp vốn chấp thuận.

- Giá gốc của khoản đầu tư vào công ty liên kết là giá trị thực tế phần vốn góp hoặc giá thực tế mua khoản đầu tư cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như chi phí môi giới, giao dịch...

Trường hợp vốn góp vào công ty liên kết hoặc đầu tư dài hạn khác bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ thì giá gốc khoản vốn góp được ghi nhận theo giá đánh giá lại được các bên góp vốn thống nhất đánh giá và chấp thuận.

- Giá gốc của các khoản đầu tư dài hạn khác (đầu tư cổ phiếu, trái phiếu, cho vay dài hạn) là giá trị thực tế vốn góp hoặc mua cổ phiếu, trái phiếu hoặc số tiền thực tế cho vay dài hạn. Trường hợp vốn góp đầu tư dài hạn khác bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ thì giá gốc khoản đầu tư dài hạn khác được ghi nhận theo giá đánh giá lại được các bên góp vốn thống nhất đánh giá.

- Cuối niên độ kế toán:

+ Nếu giá trị thị trường của các chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn của tất cả các doanh nghiệp bị giảm xuống thấp hơn giá gốc ghi trên sổ kế toán thì kế toán được lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn. Trên Bảng CĐKT phải phản ánh hai chỉ tiêu giá gốc của khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn và dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn để thể hiện giá trị thuần có thể thực hiện được của chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn. Đối với các doanh nghiệp bắt buộc phải lập BCTC giữa niên độ thì cuối kỳ kế toán giữa niên độ có thể lập dự phòng.

+ Đối với các khoản vốn của Tổng công ty đầu tư vào công ty thành viên hoặc của Tổng công ty, công ty đầu tư vào công ty trách nhiệm hữu hạn nhà nước một thành viên, công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, công ty cổ phần, hợp danh, liên doanh, liên kết và các khoản đầu tư dài hạn khác phải trích lập dự phòng, nếu doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư bị lỗ phải gọi thêm vốn (Trừ trường hợp lỗ theo kế

hoạch được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư), mức trích lập dự phòng cho mỗi khoản đầu tư tài chính tính theo công thức sau:

$$\text{Mức dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính dài hạn} = \text{Tổng vốn góp thực tế của các bên tại doanh nghiệp} - \text{Vốn chủ sở hữu thực có} \times \frac{\text{Vốn đầu tư của doanh nghiệp}}{\text{Tổng vốn góp thực tế của các bên tại doanh nghiệp}}$$

Mức trích tối đa cho mỗi khoản đầu tư dài hạn bằng số vốn đã đầu tư.

Đến thời điểm khoá sổ kế toán của năm sau, nếu công ty đầu tư vốn có lãi hoặc giảm lỗ thì công ty phải hoàn nhập một phần hoặc toàn bộ số đã trích dự phòng và ghi giảm chi phí tài chính.

Các khoản dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính dài hạn được lập theo quy định này được trình bày trong chỉ tiêu "Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn" (Mã số 259) trong Bảng CĐKT.

+ Đối với các khoản đầu tư vào công ty con đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, đầu tư vào công ty liên kết, các khoản đầu tư dài hạn khác của các doanh nghiệp ngoài quốc doanh được phản ánh theo giá gốc, không được lập dự phòng tổn thất các khoản đầu tư dài hạn.

Tài liệu tham chiếu: Xem các chuẩn mực kế toán số 07, 08, 25, chế độ kế toán doanh nghiệp - Phần hệ thống tài khoản kế toán (TK 121, 128, 129, 221, 222, 223, 228).

c) Tài khoản kế toán sử dụng và trình tự kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến các khoản đầu tư tài chính. Xem chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC phần Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp (Quyển 1).

d) Nguyên tắc kế toán và trình bày các khoản đầu tư tài chính trong BCTC hợp nhất của doanh nghiệp đầu tư.

- Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, đầu tư dài hạn khác được trình bày trong BCTC hợp nhất theo phương pháp giá gốc.

- Các khoản đầu tư vào công ty con được trình bày trong BCTC hợp nhất theo phương pháp hợp nhất. Nguyên tắc và trình tự lập BCTC hợp nhất xem Chuẩn mực kế toán số 25 và Thông tư hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán số 25.

- Các khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán và trình bày trong BCTC hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu ngoại trừ các trường hợp quy định tại đoạn 09 và đoạn 11 của Chuẩn mực kế toán số 07.

+ Phương pháp vốn chủ sở hữu: Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Sau đó, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của bên nhận đầu tư sau ngày đầu tư. Khoản được phân chia từ bên nhận đầu tư phải hạch toán giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư. Việc điều chỉnh giá trị ghi sổ cũng phải được thực hiện khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư nhưng không được phản ánh trên Báo cáo KQHĐKD. Những thay đổi trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư có thể bao gồm những

khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh.

+ Nhà đầu tư phải ngừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi:

(a) Không còn ảnh hưởng đáng kể trong công ty liên kết nhưng vẫn còn nắm giữ một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư; hoặc

(b) Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu không còn phù hợp vì công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn gây ra những cản trở đáng kể trong việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trong trường hợp này, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư từ thời điểm trên được coi là giá gốc.

+ Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu (Xem đoạn 12, 13, 14, 15, 16, 17 - Chuẩn mực kế toán số 07).

+ Phương pháp kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày BCTC hợp nhất của nhà đầu tư (Xem hướng dẫn kế toán thực hiện Chuẩn mực kế toán số 07).

- Các khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được kế toán và trình bày trong BCTC hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu, ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 27 và đoạn 28 của Chuẩn mực kế toán số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh".

- Nguyên tắc và nội dung áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu để trình bày khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được thực hiện tương tự như quy định khi lập BCTC hợp nhất đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết (Xem hướng dẫn kế toán thực hiện Chuẩn mực số 08).

đ) Nguyên tắc và phương pháp kế toán hoạt động góp vốn liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát và tài sản đồng kiểm soát (xem Chuẩn mực kế toán số 08 và Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2003).

2. Kế toán "Nợ phải trả"

2.1. Định nghĩa và phân loại Nợ phải trả

Nợ phải trả là một yếu tố của BCTC. Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình như mua hàng hoá chưa trả tiền, sử dụng dịch vụ chưa thanh toán, vay nợ, cam kết bảo hành hàng hoá, cam kết nghĩa vụ hợp đồng, phải trả nhân viên, thuế phải nộp, phải trả khác.

Việc thanh toán các nghĩa vụ hiện tại có thể được thực hiện bằng nhiều cách như: Trả bằng tiền; Trả bằng tài sản khác; Cung cấp dịch vụ; Thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác; Chuyển đổi nghĩa vụ Nợ phải trả thành vốn chủ sở hữu.

Nợ phải trả của doanh nghiệp phải được ghi nhận và trình bày trên BCTC gồm hai loại: Nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

Nợ ngắn hạn: Là khoản tiền mà doanh nghiệp có trách nhiệm trả trong vòng một năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh bình thường.

Nợ ngắn hạn gồm các khoản:

- Vay ngắn hạn;
- Khoản nợ dài hạn đến hạn trả;
- Các khoản tiền phải trả cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu;
- Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước;
- Tiền lương, phụ cấp, tiền thưởng phải trả cho người lao động;
- Các khoản chi phí phải trả;
- Các khoản nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn;
- Các khoản phải trả ngắn hạn khác.

Nợ dài hạn: Là các khoản nợ mà thời gian trả nợ trên một năm.

Nợ dài hạn gồm các khoản:

- Vay dài hạn cho đầu tư phát triển;
- Nợ dài hạn phải trả;
- Trái phiếu phát hành;
- Các khoản nhận ký quỹ, ký cược dài hạn;
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả;
- Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm;
- Dự phòng phải trả.

2.2. Nguyên tắc kế toán các khoản Nợ phải trả

- Nợ phải trả được ghi nhận và trình bày trên Bảng CĐKT khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán và khoản Nợ phải trả đó được xác định một cách đáng tin cậy.

- Các khoản Nợ phải trả

(1) Nợ ngắn hạn gồm các khoản:

- Vay ngắn hạn;
- Khoản nợ dài hạn đến hạn trả;
- Các khoản tiền phải trả cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu;
- Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước;
- Tiền lương, phụ cấp, tiền thưởng phải trả cho người lao động;
- Các khoản chi phí phải trả;
- Các khoản nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn;
- Các khoản phải trả ngắn hạn khác.

Nợ dài hạn: Là các khoản nợ mà thời gian trả nợ trên một năm.

(2) Nợ dài hạn gồm các khoản:

- Vay dài hạn cho đầu tư phát triển;
- Nợ dài hạn phải trả;

- Trái phiếu phát hành;

- Các khoản nhận ký quỹ, ký cược dài hạn;

- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả;

- Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm;

- Dự phòng phải trả.

(3) Nợ phải trả bằng vàng, bạc, kim khí quý, đá quý được kế toán chi tiết cho từng chủ nợ, theo chỉ tiêu số lượng, giá trị theo qui định.

(4) Cuối niên độ kế toán, số dư của các khoản Nợ phải trả bằng ngoại tệ phải được đánh giá theo tỷ giá quy định.

(5) Những chủ nợ mà doanh nghiệp có quan hệ giao dịch, mua hàng thường xuyên hoặc có số dư về Nợ phải trả lớn, bộ phận kế toán phải kiểm tra, đối chiếu về tình hình công nợ đã phát sinh với từng khách hàng và định kỳ phải có xác nhận nợ bằng văn bản với các chủ nợ.

(6) Các tài khoản Nợ phải trả chủ yếu có số dư bên Có, nhưng trong quan hệ với từng chủ nợ, các Tài khoản 331, 333, 334, 338 có thể có số dư bên Nợ phản ánh số đã trả lớn hơn số phải trả. Cuối kỳ kế toán, khi lập BCTC cho phép lấy số dư chi tiết của các tài khoản này để lên hai chỉ tiêu bên "Tài sản" và bên "Nguồn vốn" của Bảng CĐKT.

2.3. Chứng từ kế toán sử dụng trong kế toán Nợ phải trả

Khi ghi nhận các khoản Nợ phải trả, tuỳ theo nội dung của từng tài khoản Nợ phải trả, kế toán có thể sử dụng các chứng từ kế toán sau:

- Hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ

- Bảng thanh toán tiền lương, tiền công, BHXH,…

- Các chứng từ về kê khai, quyết toán thuế, thông báo nộp thuế (đối với các loại thuế)

- Khế ước, hợp đồng vay vốn

- Trái phiếu phát hành

- Phiếu thu, phiếu chi

- Giấy báo Có, giấy báo Nợ của ngân hàng

- Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả

- Chứng từ trích lập và sử dụng Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm, quỹ dự phòng phải trả

- Các chứng từ khác có liên quan đến ghi nhận và thanh toán các khoản Nợ phải trả.

2.4. Tài khoản kế toán sử dụng trong kế toán Nợ phải trả

Việc ghi chép và hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được sử dụng các tài khoản loại 3 - Nợ phải trả, bao gồm 16 tài khoản, chia thành 4 nhóm:

Nhóm Tài khoản 31 - Nợ ngắn hạn, có 2 tài khoản:

- Tài khoản 311 - Vay ngắn hạn;

- Tài khoản 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả.

Nhóm Tài khoản 33 - Các khoản phải trả, có 7 tài khoản:

- Tài khoản 331 - Phải trả cho người bán;
- Tài khoản 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước;
- Tài khoản 334 - Phải trả người lao động;
- Tài khoản 335 - Chi phí phải trả;
- Tài khoản 336 - Phải trả nội bộ;
- Tài khoản 337 - Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng;
- Tài khoản 338 - Phải trả, phải nộp khác.

Nhóm Tài khoản 34 - Nợ dài hạn, có 5 tài khoản:

- Tài khoản 341 - Vay dài hạn;
- Tài khoản 342 - Nợ dài hạn;
- Tài khoản 343 - Trái phiếu phát hành;
- Tài khoản 344 - Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn;
- Tài khoản 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Nhóm Tài khoản 35 - Dự phòng, có 2 tài khoản:

- Tài khoản 351 - Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm;
- Tài khoản 352 - Dự phòng phải trả.

Các tài khoản Nợ phải trả có kết cấu và nội dung phản ánh nói chung như sau:

Bên Nợ:

- Khoản Nợ phải trả giảm do đã trả tiền, đã thanh toán các khoản Nợ phải trả
- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái giảm (Do đánh giá lại các khoản Nợ phải trả bằng ngoại tệ)

Bên Có:

- Khoản Nợ phải trả tăng do mua tài sản, hàng hoá, dịch vụ chưa trả tiền, nhận một khoản vay, nợ, phát sinh nghĩa vụ phải nộp thuế, phải trả người lao động, nghĩa vụ bảo hành hàng hoá, cam kết hợp đồng, phải trả khác.
- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái tăng (do đánh giá lại khoản Nợ phải trả bằng ngoại tệ)

Các tài khoản Nợ phải trả thông thường có số dư Có.

Số dư bên Có: Phản ánh khoản Nợ phải trả hiện còn cuối kỳ. Tuy nhiên, trong trường hợp cá biệt một vài tài khoản Nợ phải trả (như TK 331 "Phải trả cho người bán"; Tài khoản 333 "Thuế và các khoản phải nộp nhà nước"; Tài khoản 334 "Phải trả người lao động"; Tài khoản 338 "Phải trả, phải nộp khác" có thể có số dư Nợ. Số dư Nợ (nếu có) phản ánh các khoản ứng trước, trả trước cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ, người nhận thầu, các khoản đã trả, đã nộp lớn hơn các khoản phải trả, phải nộp. Số dư Nợ của các tài khoản Nợ phải trả sẽ được phản ánh như các khoản phải thu trên Bảng CĐKT (vào các chỉ tiêu phù hợp).

Kết cấu và nội dung phản ánh của từng tài khoản thuộc loại tài khoản Nợ phải trả (Xem Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 (Quyển I).

2.5. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu về các khoản Nợ phải trả (Xem Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 - Quyển I).

2.6. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến thuế và các khoản phải nộp nhà nước

- Tài khoản sử dụng: Tài khoản 333 "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước" Tài khoản 333 dùng để Tài khoản này dùng để phản ánh quan hệ giữa doanh nghiệp với Nhà nước về các khoản thuế, phí, lệ phí và các khoản khác phải nộp, đã nộp, còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước trong kỳ kế toán năm.

- Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số qui định sau:

+ Doanh nghiệp chủ động tính và xác định số thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp cho Nhà nước theo luật định và kịp thời phản ánh vào sổ kế toán số thuế phải nộp. Việc kê khai đầy đủ, chính xác số thuế, phí và lệ phí phải nộp là nghĩa vụ của doanh nghiệp.

+ Doanh nghiệp phải thực hiện nghiêm chỉnh việc nộp đầy đủ, kịp thời các khoản thuế, phí và lệ phí cho Nhà nước. Trường hợp có thông báo số thuế phải nộp, nếu có thắc mắc và khiếu nại về mức thuế, về số thuế phải nộp theo thông báo thì cần được giải quyết kịp thời theo quy định. Không được vì bất cứ lý do gì để trì hoãn việc nộp thuế.

+ Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng khoản thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp, đã nộp và còn phải nộp.

+ Doanh nghiệp nộp thuế bằng ngoại tệ phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá quy định để ghi sổ kế toán (nếu ghi sổ bằng Đồng Việt Nam).

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 333 "Thuế và các khoản phải nộp nhà Nước":

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT đã được khấu trừ trong kỳ;

- Số thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp, đã nộp vào Ngân sách Nhà nước;

- Số thuế được giảm trừ vào số thuế phải nộp;

- Số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, bị giảm giá.

Bên Có:

- Số thuế GTGT đầu ra và số thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp;

- Số thuế, phí, lệ phí và các khoản khác phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

Số dư bên Có: Số thuế, phí, lệ phí và các khoản khác còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

Trong trường hợp cá biệt, Tài khoản 333 có thể có số dư bên Nợ. Số dư bên Nợ (nếu có) của TK 333 phản ánh số thuế và các khoản đã nộp lớn hơn số thuế và các

khoản phải nộp cho Nhà nước, hoặc có thể phản ánh số thuế đã nộp được xét miễn, giảm hoặc cho thoái thu nhưng chưa thực hiện việc thoái thu.

Tài khoản 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước, có 9 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 3331 - Thuế giá trị gia tăng phải nộp: Phản ánh số thuế GTGT đầu ra, số thuế GTGT của hàng nhập khẩu phải nộp, số thuế GTGT đã được khấu trừ, số thuế GTGT đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

Tài khoản 3331 có 2 tài khoản cấp 3:

+ Tài khoản 33311 - Thuế giá trị gia tăng đầu ra: Dùng để phản ánh số thuế GTGT đầu ra, số thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ, số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, bị giảm giá, số thuế GTGT phải nộp, đã nộp, còn phải nộp của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ trong kỳ.

+ Tài khoản 33312 - Thuế GTGT hàng nhập khẩu: Dùng để phản ánh số thuế GTGT của hàng nhập khẩu phải nộp, đã nộp, còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt: Phản ánh số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu: Phản ánh số thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp: Phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3335 - Thuế thu nhập cá nhân: Phản ánh số thuế thu nhập cá nhân phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3336 - Thuế tài nguyên: Phản ánh số thuế tài nguyên phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3337 - Thuế nhà đất, tiền thuê đất: Phản ánh số thuế nhà đất, tiền thuê đất phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- Tài khoản 3338 - Các loại thuế khác: Phản ánh số phải nộp, đã nộp và còn phải nộp về các loại thuế khác không ghi vào các tài khoản trên, như: Thuế môn bài, thuế nộp thay cho các tổ chức, cá nhân nước ngoài có hoạt động kinh doanh tại Việt Nam... Tài khoản này được mở chi tiết cho từng loại thuế khác.

- Tài khoản 3339 - Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác: Phản ánh số phải nộp, đã nộp và còn phải nộp về các khoản phí, lệ phí, các khoản phải nộp khác cho Nhà nước ngoài các khoản đã ghi vào các tài khoản từ 3331 đến 3338. Tài khoản này còn phải ánh các khoản Nhà nước trợ cấp cho doanh nghiệp (nếu có) như các khoản trợ cấp, trợ giá.

- Phương pháp hạch toán kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu về thuế và các khoản phải nộp nhà nước xem qui định trong chế độ kế toán doanh nghiệp - Quyết định số 15/2005/QĐ-BTC.

Riêng về thuế thu nhập doanh nghiệp phải thực hiện Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp và Thông tư số 20/2005/TT-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính về việc "Hướng dẫn kế toán thực hiện (06) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/2/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp và đã nộp được phản ánh trên Tài khoản 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu về thuế thu nhập doanh nghiệp được thực hiện như sau:

1. Căn cứ số thuế thu nhập doanh nghiệp phải tạm nộp vào Ngân sách Nhà nước hàng quý theo quy định, ghi:

Nợ TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (8211)

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

2. Khi nộp tiền thuế thu nhập doanh nghiệp vào NSNN, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 111, 112,...

3. Cuối năm, khi xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của năm tài chính:

- Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý trong năm, thì số chênh lệch, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (8211).

- Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp lớn hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý trong năm, thì số chênh lệch phải nộp thiếu, ghi:

Nợ TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (8211)

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Khi thực nộp số chênh lệch thiếu về thuế thu nhập doanh nghiệp vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có các TK 111, 112...

2.7. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến phát hành trái phiếu

Tài khoản kế toán sử dụng; Tài khoản 343 "Trái phiếu phát hành".

Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình phát hành trái phiếu và thanh toán trái phiếu của doanh nghiệp. Tài khoản này cũng dùng để phản ánh các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu phát sinh khi phát hành trái phiếu và tình hình phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hóa theo từng kỳ.

Khi doanh nghiệp vay vốn bằng phát hành trái phiếu có thể xảy ra 3 trường hợp:

- *Phát hành trái phiếu ngang giá (Giá phát hành bằng mệnh giá):* Là phát hành trái phiếu với giá đúng bằng mệnh giá của trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường bằng lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành;

- *Phát hành trái phiếu có chiết khấu (Giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá):* Là phát hành trái phiếu với giá nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu. Phần chênh lệch giữa giá phát

hành trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu gọi là chiết khấu trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường lớn hơn lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành;

- *Phát hành trái phiếu có phụ trội (Giá phát hành lớn hơn mệnh giá):* Là phát hành trái phiếu với giá lớn hơn mệnh giá của trái phiếu. Phần chênh lệch giữa giá phát hành trái phiếu lớn hơn mệnh giá của trái phiếu gọi là phụ trội trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường nhỏ hơn lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành.

Chiết khấu và phụ trội trái phiếu chỉ phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu và tại thời điểm phát hành có sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa được các nhà đầu tư mua trái phiếu chấp nhận.

Chiết khấu và phụ trội trái phiếu được xác định và ghi nhận ngay tại thời điểm phát hành trái phiếu. Sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa sau thời điểm phát hành trái phiếu không ảnh hưởng đến giá trị khoản phụ trội hay chiết khấu đã ghi nhận.

Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Tài khoản 343 chỉ áp dụng ở doanh nghiệp có vay vốn bằng phương thức phát hành trái phiếu.

2. Tài khoản 343 phải phản ánh chi tiết các nội dung có liên quan đến trái phiếu phát hành, gồm:

- Mệnh giá trái phiếu;

- Chiết khấu trái phiếu;

- Phụ trội trái phiếu.

Đồng thời theo dõi chi tiết theo thời hạn phát hành trái phiếu.

3. Doanh nghiệp phải theo dõi chiết khấu và phụ trội cho từng loại trái phiếu phát hành và tình hình phân bổ từng khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá theo từng kỳ, cụ thể:

- Chiết khấu trái phiếu được phân bổ dần để tính vào chi phí đi vay từng kỳ trong suốt thời hạn của trái phiếu;

- Phụ trội trái phiếu được phân bổ dần để giảm trừ chi phí đi vay từng kỳ trong suốt thời hạn của trái phiếu;

- Trường hợp chi phí lãi vay của trái phiếu đủ điều kiện vốn hoá, các khoản lãi tiền vay và khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hoá trong từng kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội trong kỳ đó;

- Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng:

+ Theo phương pháp lãi suất thực tế: Khoản chiết khấu hoặc phụ trội phân bổ vào mỗi kỳ được tính bằng chênh lệch giữa chi phí lãi vay phải trả cho mỗi kỳ trả lãi (được tính bằng giá trị ghi sổ đầu kỳ của trái phiếu nhân (x) với tỷ lệ lãi thực tế trên thị trường) với số tiền phải trả từng kỳ.

+ Theo phương pháp đường thẳng: Khoản chiết khấu hoặc phụ trội phân bổ đều trong suốt kỳ hạn của trái phiếu.

4. Trường hợp trả lãi khi đáo hạn trái phiếu thì định kỳ doanh nghiệp phải tính lãi trái phiếu phải trả từng kỳ để ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá vào giá trị của tài sản dở dang.

5. Khi lập BCTC, trên Bảng CĐKT trong phần Nợ phải trả thì chỉ tiêu trái phiếu phát hành được phản ánh trên cơ sở thuần (Xác định bằng trị giá trái phiếu theo mệnh giá trừ (-) Chiết khấu trái phiếu cộng (+) Phụ trội trái phiếu).

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 343 "trái phiếu phát hành":

Bên Nợ:

- Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn;
- Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ;
- Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Bên Có:

- Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ;
- Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ;
- Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có: Trị giá khoản nợ vay do phát hành trái phiếu đến thời điểm cuối kỳ.

Tài khoản 343 "Trái phiếu phát hành" có 3 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 3431 - Mệnh giá trái phiếu
- Tài khoản 3432 - Chiết khấu trái phiếu
- Tài khoản 3433 - Phụ trội trái phiếu.

Phương pháp hạch toán kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu:

** Kế toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá*

1. Phản ánh số tiền thu về phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112... (Số tiền thu về bán trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

2. Nếu trả lãi trái phiếu định kỳ, khi trả lãi tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có các TK 111, 112... (Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ).

3. Nếu trả lãi trái phiếu sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ các TK 241, 627 (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ).

- Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (Tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu (Tiền gốc)

Có các TK 111, 112...

4. Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí.

- Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112... (Tổng số tiền thực thu)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

- Định kỳ, phân bổ lãi trái phiếu trả trước vào chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241- Xây dựng cơ bản dở dang (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

5. Chi phí phát hành trái phiếu:

- Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị nhỏ, tính ngay vào chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112...

- Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị lớn, phải phân bổ dần, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết chi phí phát hành trái phiếu)

Có các TK 111, 112...

Định kỳ, phân bổ chi phí phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 635, 241, 627 (Phần phân bổ chi phí phát hành trái phiếu trong kỳ)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết chi phí phát hành trái phiếu).

6. Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112...

** Kế toán phát hành trái phiếu có chiết khấu*

1. Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112... (Số tiền thu về bán trái phiếu)

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Chênh lệch giữa số tiền thu về bán trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

2. Trường hợp trả lãi định kỳ, khi trả lãi vay tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hóa, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Nếu được vốn hóa vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Nếu được vốn hóa vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có các TK 111, 112... (Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ)

Có TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ).

3. Trường hợp trả lãi sau (Khi trái phiếu đáo hạn):

- Từng kỳ doanh nghiệp phải tính chi phí lãi vay phải trả trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ các TK 241, 627 (Nếu được vốn hóa vào giá trị tài sản dở dang)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ)

Có TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Số phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ).

- Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp phải thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (Tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112...

4. Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng ghi nhận chi phí.

- Khi phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112... (Tổng số tiền thực thu)

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (số tiền lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

- Định kỳ tính chi phí lãi vay vào chi phí SXKD trong kỳ, hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Nếu được vốn hóa vào giá trị tài sản đầu tư, xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Nếu được vốn hóa tính vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ)

Có TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ).

5. Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112...

** Kế toán phát hành trái phiếu có phụ trội*

1. Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu:

Nợ các TK 111, 112 (Số tiền thu về bán trái phiếu)

Có TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Chênh lệch giữa số tiền thực thu về bán trái phiếu lớn hơn mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

2. Trường hợp trả lãi định kỳ:

- Khi trả lãi tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu được tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư, xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có các TK 111, 112... (Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ).

- Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Số phân bổ dần phụ trội trái phiếu từng kỳ)

Có các TK 635, 241, 627.

3. Trường hợp trả lãi sau (Khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải ghi nhận trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ.

- Khi tính chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 635, 241, 627

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ).

- Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Có các TK 635, 241, 627.

- Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp phải thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người có trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (Tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu (Tiền gốc)

Có các TK 111, 112...

4. Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí.

- Khi phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112... (Tổng số tiền thực thu)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (số tiền lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

- Định kỳ, tính phân bổ chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu được tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư, xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Số phân bổ phụ trội trái phiếu từng kỳ)

Có các TK 635, 241, 627.

2.8. Phương pháp kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả

- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả là thuế TNDN sẽ phải trả trong tương lai tính trên các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế TNDN trong năm hiện hành.

- Tài khoản kế toán sử dụng: Tài khoản 347 "Thuế thu nhập hoãn lại phải trả".

- Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định trên cơ sở các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế phát sinh trong năm và thuế suất thuế thu nhập hiện hành theo công thức sau:

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả = Chênh lệch tạm thời chịu thuế x Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (%)

Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ khi thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hay Nợ phải trả của một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm phát sinh giao dịch.

2. Tại ngày kết thúc năm tài chính, kế toán phải xác định các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm hiện tại làm căn cứ xác định số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong năm.

3. Việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nay với số thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được ghi giảm (hoàn nhập), theo nguyên tắc:

- Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi nhận bổ sung số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm;

- Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm.

4. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm không liên quan đến các khoản mục được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu phải được ghi nhận là chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm.

5. Kế toán phải ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế không còn ảnh hưởng tới lợi nhuận tính thuế (Khi tài sản được thu hồi hoặc Nợ phải trả được thanh toán).

6. Một số trường hợp chủ yếu làm phát sinh thuế thu nhập hoãn lại phải trả:

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế. Ví dụ Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ do doanh nghiệp xác định dài hơn thời gian sử dụng hữu ích theo chính sách tài chính hiện hành được cơ quan thuế chấp thuận dẫn đến mức trích khấu hao TSCĐ theo kế toán thấp hơn khấu hao được khấu trừ vào lợi nhuận tính thuế.

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 347 "Thuế thu nhập hoãn lại phải trả":

Bên Nợ: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả giảm (được hoàn nhập) trong kỳ.

Bên Có: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong kỳ.

Số dư bên Có: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả còn lại cuối kỳ.

Phương pháp hạch toán kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu:

Cuối năm, kế toán căn cứ "Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả" để ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch trong năm vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại:

1. Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi nhận bổ sung số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Có TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

2. Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 347 - Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả

Có TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

2.9. Phương pháp kế toán dự phòng phải trả

- Một khoản dự phòng là khoản Nợ phải trả không chắc chắn về giá trị và thời gian.

- Tài khoản kế toán sử dụng: Tài khoản 352 "Dự phòng phải trả".

Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản dự phòng phải trả hiện có, tình hình trích lập và sử dụng dự phòng phải trả của doanh nghiệp.

Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Một khoản dự phòng phải trả chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

- Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

- Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

2. Giá trị được ghi nhận của một khoản dự phòng phải trả là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc tại ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ.

3. Khoản dự phòng phải trả được lập mỗi năm một lần vào cuối niên độ kế toán. Trường hợp đơn vị có lập BCTC giữa niên độ thì được lập dự phòng phải trả vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ. Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó. Trường hợp số dự phòng phải trả lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó.

Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được lập cho từng công trình xây lắp và được lập vào cuối kỳ kế toán năm hoặc cuối kỳ kế toán giữa niên độ. Trường hợp số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp đã lập lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi vào TK 711 "Thu nhập khác".

4. Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng phải trả đó.

5. Không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn và thoả mãn điều kiện ghi nhận khoản dự phòng.

6. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng và khoản dự phòng được lập riêng biệt cho từng hợp đồng có rủi ro lớn.

7. Một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi có đủ các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kế toán số 18 "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng".

8. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi doanh nghiệp:

a) Có kế hoạch chính thức cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải có ít nhất 5 nội dung sau:

- Toàn bộ hoặc một phần của việc kinh doanh có liên quan;

- Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;

- Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;

- Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và

- Khi kế hoạch được thực hiện.

b) Đưa ra được một dự tính chắc chắn về những chủ thể bị ảnh hưởng và tiến hành quá trình tái cơ cấu bằng việc bắt đầu thực hiện kế hoạch đó hoặc thông báo những vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

9. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

- Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu;

- Không liên quan đến các hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

10. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

- Đào tạo lại hoặc thuyên chuyển nhân viên hiện có;

- Tiếp thị;

- Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

11. Các khoản dự phòng phải trả thường bao gồm:

- Dự phòng phải trả tái cơ cấu doanh nghiệp;

- Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm;

- Dự phòng phải trả đối với hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó;

- Dự phòng phải trả khác.

12. Khi lập dự phòng phải trả, doanh nghiệp được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp, riêng đối với khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá được ghi nhận vào chi phí bán hàng, khoản dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây lắp được ghi nhận vào chi phí sản xuất chung.

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 352 "Dự phòng phải trả":

Bên Nợ:

- Ghi giảm dự phòng phải trả khi phát sinh khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu;

- Ghi giảm (hoàn nhập) dự phòng phải trả khi doanh nghiệp chắc chắn không còn phải chịu sự giảm sút về kinh tế do không phải chi trả cho nghĩa vụ nợ;

- Ghi giảm dự phòng phải trả về số chênh lệch giữa số dự phòng phải trả phải lập năm nay nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập năm trước chưa sử dụng hết.

Bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả trích lập tính vào chi phí.

Số dư bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả hiện có cuối kỳ.

Phương pháp hạch toán kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu:

1. Khi trích lập dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

2. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo các điều khoản của hợp đồng như khoản bồi thường hoặc đền bù do việc không thực hiện được hợp đồng, khi xác định chắc chắn một khoản dự phòng phải trả cần lập cho một hợp đồng có rủi ro lớn, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3. Trường hợp doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm theo giấy bảo hành sửa chữa cho các khoản hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong thời gian bảo hành sản phẩm, hàng hoá, doanh nghiệp phải xác định cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ nghĩa vụ bảo hành. Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm đã bán, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 352 - Dự phòng phải trả

Khi xác định số dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

4. Khi xác định số dự phòng phải trả khác cần lập tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

5. Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu:

5.1. Khi phát sinh các khoản chi phí bằng tiền, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có các TK 111, 112, 331...

5.2. Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, công trình xây lắp đã lập ban đầu, như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài...:

a) Trường hợp không có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

- Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 627...

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có các TK 111, 112, 152, 214, 331, 334, 338...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp thực tế phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

Có các TK 621, 622, 627,...

- Khi sửa chữa bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

b) Trường hợp có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, số tiền phải trả cho bộ phận bảo hành về chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Chênh lệch nhỏ hơn giữa dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá so với chi phí thực tế về bảo hành)

Nợ TK627 - Chi phí sản xuất chung: Chênh lệch nhỏ hơn giữa dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp so với chi phí thực tế về bảo hành

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

6. Cuối kỳ kế toán năm hoặc cuối kỳ kế toán giữa niên độ (sau đây gọi tắt chung là kỳ kế toán), doanh nghiệp phải tính, xác định số dự phòng phải trả cần lập ở cuối kỳ kế toán.

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch hạch toán vào chi phí, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Đối với dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá)

Nợ TK627 - Chi phí sản xuất chung (Dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch hoàn nhập ghi giảm chi phí, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 641 - Chi phí bán hàng (đối với dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá).

- Cuối kỳ kế toán giữa niên độ hoặc cuối kỳ kế toán năm, khi xác định số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp cần lập cho từng công trình, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

7. Hết thời hạn bảo hành công trình xây lắp, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch phải hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 711 - Thu nhập khác.

8. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ 3 để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (Ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp), bên thứ 3 có thể hoàn trả lại những gì mà doanh nghiệp đã thanh toán. Khi doanh nghiệp nhận được khoản bồi hoàn của một bên thứ 3 để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng, kế toán ghi:

Nợ các TK 111, 112...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

3. Kế toán nguồn vốn chủ sở hữu

3.1. Cơ cấu của nguồn vốn chủ sở hữu

Nguồn vốn chủ sở hữu là toàn bộ vốn đầu tư (vốn góp) của chủ sở hữu vào doanh nghiệp như: vốn đầu tư của nhà nước (DNNN), vốn góp của cổ dông (công ty cổ phần), vốn góp của các bên trong liên doanh, vốn góp của thành viên hợp danh, của chủ công ty TNHH, chủ doanh nghiệp tư nhân...

Loại tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm các loại nguồn vốn thuộc sở hữu của chủ doanh nghiệp, của các thành viên góp vốn trong công ty liên doanh, công ty TNHH, doanh nghiệp tư nhân, công ty hợp danh hoặc các cổ đông trong công ty cổ phần,...

Nguồn vốn chủ sở hữu là số vốn của các chủ sở hữu mà doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán. Nguồn vốn chủ sở hữu do chủ doanh nghiệp và các nhà đầu tư góp vốn hoặc hình thành từ kết quả kinh doanh, do đó nguồn vốn chủ sở hữu không phải là một khoản nợ.

Một doanh nghiệp có thể có một hoặc nhiều chủ sở hữu vốn. Đối với công ty Nhà nước, vốn hoạt động do Nhà nước giao hoặc đầu tư nên Nhà nước là chủ sở hữu vốn. Đối với doanh nghiệp liên doanh, công ty TNHH, công ty hợp danh thì chủ sở hữu vốn là các thành viên tham gia góp vốn hoặc các tổ chức, cá nhân tham gia hùn vốn. Đối với các công ty cổ phần thì chủ sở hữu vốn là các cổ đông. Đối với các doanh nghiệp tư nhân, chủ sở hữu vốn là cá nhân hoặc chủ hộ gia đình.

Nguồn vốn chủ sở hữu bao gồm:

- Vốn đóng góp của các nhà đầu tư để thành lập mới hoặc mở rộng doanh nghiệp. Chủ sở hữu vốn của doanh nghiệp có thể là Nhà nước, cá nhân hoặc các tổ chức tham gia góp vốn, các cổ đông mua và nắm giữ cổ phiếu;

- Các khoản thặng dư vốn cổ phần do phát hành cổ phiếu cao hơn hoặc thấp hơn mệnh giá;

- Các khoản nhận biếu, tặng, tài trợ (nếu được ghi tăng vốn chủ sở hữu);

- Vốn được bổ sung từ kết quả sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp theo quy định của chính sách tài chính hoặc quyết định của các chủ sở hữu vốn, của Hội đồng quản trị...

- Các khoản chênh lệch do đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong quá trình đầu tư xây dựng cơ bản, và các quỹ hình thành từ lợi nhuận sau thuế (Quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận chưa phân phối, nguồn vốn đầu tư XDCB...);

- Giá trị cổ phiếu quỹ làm giảm nguồn vốn chủ sở hữu.

3.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Việc kế toán nguồn vốn chủ sở hữu được sử dụng loại Tài khoản 4 "Nguồn vốn chủ sở hữu". Hạch toán loại Tài khoản 4 "Nguồn vốn chủ sở hữu" cần tôn trọng một số qui định sau:

1. Các doanh nghiệp có quyền chủ động sử dụng các loại nguồn vốn và các quỹ hiện có theo chính sách tài chính hiện hành, nhưng với nguyên tắc phải đảm bảo hạch

toán rành mạch, rõ ràng từng loại nguồn vốn, quỹ. Phải theo dõi chi tiết theo từng nguồn hình thành và theo từng đối tượng góp vốn (Tổ chức hoặc cá nhân), từng loại vốn, quỹ.

Nguồn vốn chủ sở hữu của chủ doanh nghiệp thể hiện là một nguồn hình thành của tài sản thuần hiện có ở doanh nghiệp, nhưng không phải cho một tài sản cụ thể mà là các tài sản nói chung.

2. Việc chuyển dịch từ nguồn vốn này sang nguồn vốn khác hoặc từ chủ sở hữu này sang chủ sở hữu khác phải theo đúng chính sách tài chính hiện hành và làm đầy đủ các thủ tục cần thiết.

3. Khi có sự thay đổi chính sách kế toán hoặc phát hiện ra sai sót trọng yếu mà phải áp dụng hồi tố, sau khi xác định được ảnh hưởng của các khoản mục vốn chủ sở hữu thì phải điều chỉnh vào số dư đầu năm của các tài khoản vốn chủ sở hữu tương ứng của năm hiện tại.

4. Trường hợp doanh nghiệp bị giải thể hoặc phá sản, các chủ sở hữu vốn (Các tổ chức hoặc cá nhân góp vốn) chỉ được nhận phần giá trị còn lại của tài sản sau khi đã thanh toán các khoản Nợ phải trả.

Loại Tài khoản 4 - Nguồn vốn chủ sở hữu, có 12 tài khoản, chia thành 5 nhóm:

Nhóm Tài khoản 41 có 7 tài khoản:

- Tài khoản 411 - Nguồn vốn kinh doanh;
- Tài khoản 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản;
- Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái;
- Tài khoản 414 - Quỹ đầu tư phát triển;
- Tài khoản 415 - Quỹ dự phòng tài chính;
- Tài khoản 418 - Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu;
- Tài khoản 419 - Cổ phiếu quỹ.

Nhóm Tài khoản 42 có 1 tài khoản:

- Tài khoản 421 - Lợi nhuận chưa phân phối.

Nhóm Tài khoản 43 có 1 tài khoản:

- Tài khoản 431 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi.

Nhóm Tài khoản 44 có 1 tài khoản:

- Tài khoản 441 - Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản.

Nhóm Tài khoản 46 có 2 tài khoản:

- Tài khoản 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp;
- Tài khoản 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

Kết cấu và nội dung phản ánh của các Tài khoản loại 4 - Nguồn vốn chủ sở hữu:

Các Tài khoản loại 4 - Nguồn vốn chủ sở hữu có kết cấu và nội dung phản ánh chung như sau:

Bên Có: Nguồn vốn chủ sở hữu tăng do các chủ sở hữu góp vốn, bổ sung từ lợi nhuận hoạt động kinh doanh, thặng dư vốn cổ phần do phát hành cổ phiếu cao hơn mệnh giá, các khoản nhận biếu, tặng, tài trợ (được ghi tăng vốn chủ sở hữu), các khoản chênh lệch tăng đánh giá lại tài sản, chênh lệch lãi tỷ giá hối đoái phát sinh trong quá trình đầu tư XDCB; nguồn vốn đầu tư XDCB tăng…

Bên Nợ: Nguồn vốn chủ sở hữu giảm do hoàn trả vốn góp cho các chủ sở hữu vốn, giảI thể, thanh lý doanh nghiệp, phát hành cổ phiếu thấp hơn mệnh giá, chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản, chênh lệch lỗ tỷ giá hốI đoái phát sinh trong quá trình đầu tư XDCB, trả cổ tức hoặc phân chia lợi nhuận cho cổ đông, chi trả tiền thưởng hoặc chi tiếu quỹ phúc lợi, lỗ hoạt động kinh doanh, nguồn vốn đầu tư XDCB giảm…

Số dư bên Có: Nguồn vốn chủ sở hữu hiện có cuối kỳ.

Kết cấu và nội dung phản ánh của từng tài khoản thuộc loại tài khoản 4 - Nguồn vốn chủ sở hữu xem chế độ kế toán doanh nghiệp - QĐ15/2005/QĐ-BTC.

Riêng Tài khoản 419 "Cổ phiếu quỹ" là tài khoản điều chỉnh giảm nguồn vốn chủ sở hữu, do đó, có kết cấu và nội dung phản ánh ngược lại so với các tài khoản khác thuộc loạI tài khoản 4.

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 419 - Cổ phiếu quỹ:

Bên Nợ: Trị giá thực tế cổ phiếu quỹ khi mua vào.

Bên Có: Trị giá thực tế cổ phiếu quỹ được tái phát hành, chia cổ tức hoặc huỷ bỏ.

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế cổ phiếu quỹ hiện đang do công ty nắm giữ.

3.3. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến nguồn vốn chủ sở hữu (Xem Chế độ kế toán doanh nghiệp - QĐ số 15/2005/QĐ-BTC).

4. Kế toán doanh thu và thu nhập khác

4.1. Kế toán doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu

a) Khái niệm doanh thu, các loại doanh thu

Doanh thu là tổng các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ hạch toán, phát sinh từ hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lí của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được sau khi trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

Các loại doanh thu: Doanh thu tùy theo từng loại hình SXKD và bao gồm:

- Doanh thu bán hàng
- Doanh thu cung cấp dịch vụ
- Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi tức được chia.

Ngoài ra còn các khoản thu nhập khác.

Khi hạch toán doanh thu và thu nhập khác lưu ý các quy định sau đây:

(1) Doanh thu chỉ được ghi nhận khi thỏa mãn các điều kiện ghi nhận cho doanh thu bán hàng, doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi tức được chia được quy định tại chuẩn mực "Doanh thu và thu nhập khác", nếu không thỏa mãn các điều kiện thì không hạch toán vào doanh thu.

(2) Doanh thu và chi phí liên quan đến cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp và theo năm tài chính.

(3) Trường hợp hàng hóa hoặc dịch vụ trao đổi lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất thì không được ghi nhận là doanh thu.

(4) Phải theo dõi chi tiết từng loại doanh thu, doanh thu từng mặt hàng ngành hàng, từng sản phẩm... theo dõi chi tiết từng khoản giảm trừ doanh thu, để xác định doanh thu thuần của từng loại doanh thu, chi tiết từng mặt hàng, từng sản phẩm... để phục vụ cho cung cấp thông tin kế toán để quản trị doanh nghiệp và lập BCTC.

b) Tài khoản kế toán sử dụng:

** TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ*

- Nội dung: TK này phản ánh DTBH và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong 1 kỳ hạch toán của hoạt động SXKD từ các giao dịch và nghiệp vụ sau:

+ Bán hàng: Bán các sản phẩm do DNSX ra và bán hàng hóa mua vào

+ Cung cấp dịch vụ: Thực hiện các công việc đã thỏa thuận trong 1 hoặc nhiều kỳ kế toán như cung cấp dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê tài sản theo phương thức hoạt động.

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là toàn bộ số tiền thu được hoặc số thu được từ các giao dịch và nghiệp vụ phát sinh doanh thu như bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho khách hàng gồm cả các khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán (nếu có).

- Quy định về hạch toán TK 511:

(1) TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" chỉ phản ánh doanh thu của khối lượng sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã cung cấp được xác định là tiêu thụ trong kỳ không phân biệt doanh thu đã thu tiền hay sẽ thu được tiền.

(2) Kế toán doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp được thực hiện theo nguyên tắc sau:

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là giá bán chưa có thuế GTGT.

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT, hoặc chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là tổng giá thanh toán.

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, hoặc thuế xuất khẩu thì doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là tổng giá thanh toán (bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt, hoặc thuế xuất khẩu).

- Những doanh nghiệp nhận gia công vật tư, hàng hóa thì chỉ phản ánh vào doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ số tiền gia công thực tế được hưởng, không bao gồm giá trị vật tư, hàng hóa nhận gia công.

- Đối với hàng hóa nhận bán đại lí, kí gửi theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng thì hạch toán vào doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ phần hoa hồng bán hàng mà doanh nghiệp được hưởng.

- Trường hợp bán hàng theo phương thức trả chậm, trả góp thì doanh nghiệp ghi nhận doanh thu bán hàng theo giá bán trả ngay và ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính về phần lãi tính trên khoản phải trả nhưng trả chậm phù hợp với thời điểm ghi nhận doanh thu được xác nhận.

- Những sản phẩm, hàng hóa được xác định là tiêu thụ, nhưng vì lí do về chất lượng, về quy cách kỹ thuật... người mua từ chối thanh toán, gửi trả lại người bán hoặc yêu cầu giảm giá và được doanh nghiệp chấp thuận; hoặc người mua mua hàng với khối lượng lớn được chiết khấu thương mại thì các khoản giảm trừ doanh thu bán hàng này được theo dõi riêng biệt trên các TK 531 "Hàng bán bị trả lại" hoặc TK 532 "Giám hàng bán", TK 521 "Chiết khấu thương mại".

- Trường hợp trong kỳ doanh nghiệp đã viết hóa đơn bán hàng và đã thu tiền bán hàng nhưng đến cuối kỳ vẫn chưa giao hàng cho người mua hàng, thì trị giá số hàng này không được coi là tiêu thụ và không được ghi vào TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ", mà chỉ hạch toán vào bên Có TK 131 "Phải thu của khách hàng" về khoản tiền đã thu của khách hàng. Khi thực giao hàng cho người mua sẽ hạch toán vào TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" về trị giá hàng đã giao, đã thu trước tiền bán hàng, phù hợp với các điều kiện ghi nhận doanh thu.

- Đối với trường hợp cho thuê tài sản, có nhận trước tiền cho thuê của nhiều năm thì doanh thu cung cấp dịch vụ ghi nhận của năm tài chính là số tiền có thuê được xác định trên cơ sở lấy toàn bộ tổng số tiền thu được chia cho số năm cho thuê tài sản.

- Đối với doanh nghiệp thực hiện nhiệm vụ cung cấp sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ theo yêu cầu của Nhà nước, được nhà nước trợ cấp, trợ giá theo qui định thì doanh thu trợ cấp, trợ giá là số tiền được nhà nước chính thức thông báo, hoặc thực tế trợ cấp, trợ giá. Doanh thu trợ cấp, trợ giá được phản ánh trên TK 5114 "Doanh thu trợ cấp trợ giá".

- *Không hạch toán vào tài khoản này các trường hợp sau:*

+ Trị giá hàng hóa, vật tư, bán thành phẩm xuất giao cho bên ngoài gia công chế biến.

+ Trị giá sản phẩm, bán thành phẩm, dịch vụ cung cấp giữa các đơn vị thành viên trong một công ty, tổng công ty hạch toán toàn ngành (sản phẩm, bán thành phẩm, dịch vụ tiêu thụ nội bộ).

+ Số tiền thu được về nhượng bán, thanh lí TSCĐ.

+ Trị giá sản phẩm, hàng hóa đang gửi bán; dịch vụ hoàn thành đã cung cấp cho khách hàng nhưng chưa được người mua chấp thuận thanh toán.

+ Trị giá hàng gửi bán theo phương thức gửi bán đại lí, kí gửi (chưa được xác định là tiêu thụ).

+ Các khoản thu nhập khác không được coi là doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ":

Bên Nợ:

+ Thuế tiêu thụ đặc biệt hoặc thuế xuất khẩu và thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp phải nộp tính trên doanh thu bán hàng thực tế của doanh nghiệp trong kỳ.

+ Các khoản ghi giảm doanh thu bán hàng (giảm giá hàng bán,trị giá hàng bị trả lại và chiết khấu thương mại).

+ Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần sang Tài khoản 911 để xác định kết quả kinh doanh.

Bên Có: Doanh thu bán sản phẩm, hàng hóa và cung cấp lao vụ, dịch vụ của doanh nghiệp thực hiện trong kỳ hạch toán.

TK 511 không có số dư cuối kỳ.

TK 511 có 4 TK cấp II:

TK 5111 - Doanh thu bán hàng hóa

TK 5112 - Doanh thu bán các thành phẩm

TK 5113 - Doanh thu cung cấp dịch vụ

TK 5114 - Doanh thu trợ cấp, trợ giá

TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư

**** TK 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ***

Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu của số sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, lao vụ tiêu thụ trong nội bộ giữa các đơn vị trực thuật trong cùng một công ty, tổng công ty, ... hạch toán toàn ngành.

TK 512 bao gồm 3 TK cấp 2:

- TK 5121 - Doanh thu bán hàng hóa
- TK 5122 - Doanh thu bán các thành phẩm
- TK 5123 - Doanh thu cung cấp dịch vụ

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 512 cũng tương tự như TK 511.

**** TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện***

- *Nội dung:* Doanh thu chưa thực hiện bao gồm:

+ Số tiền nhận trước nhiều năm về cho thuê tài sản (cho thuê hoạt động)

+ Khoản chênh lệch giữa bán hàng trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay.

+ Khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ (trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...).

- Kết cấu TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Bên Nợ: Kết chuyển "Doanh thu chưa thực hiện" sang TK 511 " Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ", hoặc TK 515 " Doanh thu hoạt động tài chính" (tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia).

Bên Có: Ghi nhận doanh thu chưa thực hiện phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có: Doanh thu chưa thực hiện ở thời điểm cuối kỳ kế toán.

- Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số qui định sau:

+ Khi bán hàng, hoặc cung cấp dịch vụ theo phương thức trả chậm, trả góp thì doanh thu được ghi nhận theo giá bán trả ngay tại thời điểm ghi nhận doanh thu.

+ Giá bán trả ngay được xác định bằng cách qui đổi giá trị danh nghĩa của các khản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Phần lãi bán hàng trả chậm, trả góp là chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả ngay được ghi nhận vào tài khoản "Doanh thu chưa thực hiện". Doanh thu chưa thực hiện sẽ được ghi nhận là doanh thu của kỳ kế toán theo qui định chuẩn mực "Doanh thu và thu nhập khác".

+ Khi nhận trước tiền cho thuê tài sản của nhiều năm, thì số tiền nhận trước được ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Trong các năm tài chính tiếp sau sẽ ghi nhận doanh thu phù hợp với doanh thu của từng năm tài chính.

**** TK 521 - Chiết khấu thương mại***

- Kết cấu tài khoản 521 như sau:

Bên Nợ: Số chiết khấu thương mại đã chấp nhận thanh toán cho khách hàng.

Bên Có: Kết chuyển toàn bộ số chiết khấu thương mại sang TK "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" để xác định doanh thu thuần của kỳ hạch toán.

TK 521 không có số dư cuối kỳ.

TK 521 có 3 tài khoản cấp 2:

- TK 5211 - Chiết khấu hàng hóa: Phản ánh toàn bộ số tiền chiết khấu thương mại (tính trên khối lượng hàng hóa đã bán ra) cho người mua hàng hóa.

- TK 5212 - Chiết khấu thành phẩm: Phản ánh toàn bộ số tiền chiết khấu thương mại tính trên khối lượng sản phẩm đã bán ra cho người mua thành phẩm.

- TK 5213 - Chiết khấu dịch vụ: Phản ánh toàn bộ số tiền chiết khấu thương mại tính trên khối lượng dịch vụ đã cung cấp cho người mua dịch vụ.

- Hạch toán vào TK 521 cần tôn trọng một số qui định sau:

+ Chỉ hạch toán vào tài khoản này khoản chiết khấu thương mại người mua được hưởng đã thực hiện trong kỳ theo đúng chính sách chiết khấu thương mại của doanh nghiệp đã qui định.

+ Trường hợp người mua hàng nhiều lần mới đạt được lượng hàng mua được hưởng chiết khấu thì khoản chiết khấu thương mại này được ghi giảm trừ vào giá bán trên "Hóa đơn (GTGT)" hoặc "Hóa đơn bán hàng" lần cuối cùng. Trường hợp khách hàng không tiếp tục mua hàng, hoặc khi số tiền chiết khấu thương mại người mua được hưởng lớn hơn số tiền bán hàng được ghi trên hóa đơn lần cuối cùng thì phải chi tiền chiết khấu thương mại cho người mua. Khoản chiết khấu thương mại trong các trường hợp này được hạch toán vào TK 521.

+ Trường hợp người mua hàng với khối lượng lớn được hưởng chiết khấu thương mại, giá bán phản ánh trên hóa đơn là giá đã giảm giá (đã trừ chiết khấu

thương mại) thì khoản chiết khấu thương mại này không được hạch toán vào TK 521. Doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã trừ chiết khấu thương mại.

+ Phải theo dõi chi tiết chiết khấu thương mại đã thực hiện cho từng khách hàng và từng loại hàng bán, như: bán hàng (sản phẩm, hàng hóa), dịch vụ.

+ Trong kỳ, chiết khấu thương mại phát sinh thực tế được phản ánh vào bên Nợ TK 521 "Chiết khấu thương mại". Cuối kỳ, khoản chiết khấu thương mại được kết chuyển sang TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" để xác định doanh thu thuần của khối lượng sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thực tế thực hiện trong kỳ hạch toán.

**** TK 531 - Hàng bán bị trả lại***

- Nội dung: TK này phản ánh doanh thu của số thành phẩm, hàng hóa đã tiêu thụ bị khách hàng trả lại do lỗi của doanh nghiệp.

- Kếu cấu:

Bên Nợ: Doanh thu của hàng bán bị trả loại đã trả lại tiền cho người mua hàng trừ vào nợ phải thu.

Bên Có: Kết chuyển doanh thu của hàng bị trả lại để xác định DTT.

TK 531 không có số dư cuối kỳ.

**** TK 532 - Giảm giá hàng bán***

Bên Nợ: Các khoản giảm giá đã chấp thuận cho người mua hàng

Bên Có: Kết chuyển toàn bộ số giảm giá hàng bán sang TK 511 - Doanh thu bán hàng.

Tài khoản 532 không có số dư cuối kỳ.

Ghi chú: Chỉ phản ánh vào TK 532 "Giám giá hàng bán", các khoản giảm trừ do việc chấp thuận giảm giá ngoài hóa đơn, tức là sau khi đã phát hành hóa đơn bán hàng. Không phản ánh vào TK 532 số giảm giá đã được ghi trên hóa đơn bán hàng và đã được trừ vào tổng giá bán ghi trên hóa đơn.

**** Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính***

TK 515 dùng để phản ánh các khoản thu nhập từ hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

Kết cấu của TK 515:

Bên Nợ:

- Thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có)

- Kết chuyển các khoản thu nhập hoạt động tài chính để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

Bên Có: Các khoản thu nhập hoạt động tài chính phát sinh trong kỳ.

TK 515 không có số dư cuối kỳ.

Trình tự kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu: Xem Chế độ kế toán Doanh nghiệp theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC.

4.2. Kế toán thu nhập khác

a) Nội dung các khoản thu nhập khác

Thu nhập khác là các khoản thu nhập không phải là doanh thu của doanh nghiệp. Đây là các khoản thu nhập được tạo ra từ các hoạt động khác ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp.

Thu nhập khác gồm:

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ.

- Tiền thu được phạt do khách hàng, đơn vị khác vi phạm hợp đồng kinh tế.

- Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xoá sổ.

- Các khoản thuế được nhà nước miễn giảm trừ thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Thu từ các khoản Nợ phải trả không xác định được chủ.

- Các khoản tiền thưởng của khách hàng liên quan đến tiêu thụ hàng hoá sản phẩm dịch vụ không tính trong doanh thu (nếu có).

- Thu nhập quà biếu, quà tặng bằng tiền, hiện vật của các cá nhân, tổ chức tặng doanh nghiệp.

- Các khoản thu nhập kinh doanh của năm trước bị bỏ sót hay quên ghi sổ kế toán nay phát hiện ra...

- Các khoản chi phí, thu nhập khác phát sinh không thường xuyên, khi phát sinh đều phải có các chứng từ hợp lý, hợp pháp mới được ghi sổ kế toán.

b) Tài khoản kế toán sử dụng

- Tài khoản 711- Thu nhập khác: Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản thu nhập khác của doanh nghiệp.

Kết cấu tài khoản 711:

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT phải nộp về các khoản thu nhập khác tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có).

- Kết chuyển các khoản thu nhập khác để xác đinh kết quả

Bên Có: Các khoản thu nhập khác phát sinh thực tế.

Tài khoản 711 không có số dư cuối kỳ.

** Trình tự kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu: (Xem Chế độ kế toán Doanh nghiệp theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC).*

5. Kế toán chi phí

Các nội dung ôn tập chi tiết, gồm:

- Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản xuất sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ

- Kế toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

- Kế toán chi phí để xác định kết quả (Giá vốn, chi phí tài chính, chi phí bán hàng, chi phí QLDN, chi phí khác)

(Nguồn tài liệu học tập: Đọc chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006; Các thông tư liên quan: Thông tư 89/2002/TT-BTC

ngày 9/10/2002, Thông tư 20/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006, giáo trình của Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế quốc dân, Đại học Thương mại; các sơ đồ kế toán).

IV. NHỮNG NỘI DUNG CƠ BẢN VỀ LẬP BCTC

1. Mục đích của BCTC

BCTC dùng để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp, đáp ứng yêu cầu quản lý của chủ doanh nghiệp, cơ quan Nhà nước và nhu cầu hữu ích của những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế. BCTC phải cung cấp những thông tin của một doanh nghiệp về:

- Tài sản;
- Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;
- Doanh thu, thu nhập khác, chi phí kinh doanh và chi phí khác;
- Lãi, lỗ và phân chia kết quả kinh doanh;
- Thuế và các khoản nộp Nhà nước;
- Tài sản khác có liên quan đến đơn vị kế toán;
- Các luồng tiền.

Ngoài các thông tin này, doanh nghiệp còn phải cung cấp các thông tin khác trong "Bản thuyết minh BCTC" nhằm giải trình thêm về các chỉ tiêu đã phản ánh trên các BCTC tổng hợp và các chính sách kế toán đã áp dụng để ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, lập và trình bày BCTC.

2. Yêu cầu và nguyên tắc lập BCTC

2.1. Yêu cầu lập và trình bày BCTC

Việc lập và trình bày BCTC phải tuân thủ các yêu cầu qui định tại Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày BCTC, gồm:

- Trung thực và hợp lý;
- Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với qui định của từng chuẩn mực kế toán nhằm đảm bảo cung cấp thông tin thích hợp với nhu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng và cung cấp được các thông tin đáng tin cậy, khi:

+ Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;

+ Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;

+ Trình bày khách quan, không thiên vị;

+ Tuân thủ nguyên tắc thận trọng;

+ Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

Việc lập BCTC phải căn cứ vào số liệu sau khi khoá sổ kế toán. BCTC phải được lập đúng nội dung, phương pháp và trình bày nhất quán giữa các kỳ kế toán.

BCTC phải được người lập, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán ký, đóng dấu của đơn vị.

2.2. Nguyên tắc lập và trình bày BCTC

Việc lập và trình bày BCTC phải tuân thủ sáu (06) nguyên tắc quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày BCTC": Hoạt động liên tục, cơ sở dồn tích, nhất quán, trọng yếu, tập hợp, bù trừ và có thể so sánh.

Việc thuyết minh BCTC phải căn cứ vào yêu cầu trình bày thông tin quy định trong các chuẩn mực kế toán. Các thông tin trọng yếu phải được giải trình để giúp người đọc hiểu đúng thực trạng tình hình tài chính của doanh nghiệp.

3. Kỳ lập BCTC

- ***Kỳ lập BCTC năm:*** Các doanh nghiệp phải lập BCTC theo kỳ kế toán năm là năm dương lịch hoặc kỳ kế toán năm là 12 tháng tròn sau khi thông báo cho cơ quan thuế. Trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp được phép thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm dẫn đến việc lập BCTC cho kỳ kế toán năm đầu tiên hay kỳ kế toán năm cuối cùng có thể ngắn hơn hoặc dài hơn 12 tháng nhưng không được vượt quá 15 tháng.

- ***Kỳ lập BCTC giữa niên độ:*** Kỳ lập BCTC giữa niên độ là mỗi quý của năm tài chính (không bao gồm quý IV).

- ***Kỳ lập BCTC khác:*** Các doanh nghiệp có thể lập BCTC theo kỳ kế toán khác (như tuần, tháng, 6 tháng, 9 tháng...) theo yêu cầu của pháp luật, của công ty mẹ hoặc của chủ sở hữu.

Đơn vị kế toán bị chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản phải lập BCTC tại thời điểm chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản.

4. Hệ thống BCTC

4.1. Hệ thống BCTC riêng của doanh nghiệp

BCTC năm, gồm:

- Bảng CĐKT	Mẫu số B01 - DN
- Báo cáo KQHĐKD	Mẫu số B02 - DN
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	Mẫu số B03 - DN
- Bản thuyết minh BCTC	Mẫu số B09 - DN
BCTC giữa niên độ dạng đầy đủ, gồm:	
- Bảng CĐKT giữa niên độ (dạng đầy đủ)	Mẫu số B01a - DN
- Báo cáo kết quả HĐKD giữa niên độ (dạng đầy đủ)	Mẫu số B02a - DN
- Báo cáo LCTT giữa niên độ (dạng đầy đủ)	Mẫu số B03a - DN
- Bản thuyết minh BCTC chọn lọc	Mẫu số B09a - DN
BCTC giữa niên độ dạng tóm lược, gồm:	
- Bảng CĐKT giữa niên độ (dạng tóm lược)	Mẫu số B01b - DN
- Báo cáo kết quả HĐKD giữa niên độ (dạng tóm	Mẫu số B02b -

lược)	DN
- Báo cáo LCTT giữa niên độ (dạng tóm lược)	Mẫu số B03b - DN
- Bản thuyết minh BCTC chọn lọc	Mẫu số B09a - DN

4.2. Hệ thống BCTC tổng hợp

Các đơn vị kế toán cấp trên có các đơn vị kế toán trực thuộc hoặc Tổng công ty Nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình không có công ty con, phải lập BCTC tổng hợp, để tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, Nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu ở thời điểm lập BCTC, tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo của toàn đơn vị.

Hệ thống BCTC tổng hợp gồm 4 biểu mẫu báo cáo:

- Bảng CĐKT tổng hợp	Mẫu số B01 - DN
- Báo cáo KQHĐKD tổng hợp	Mẫu số B02 - DN
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tổng hợp	Mẫu số B03 - DN
- Bản thuyết minh BCTC tổng hợp	Mẫu số B09 - DN

Nội dung, hình thức trình bày, thời hạn lập, nộp, và công khai BCTC tổng hợp thực hiện theo quy định tại Thông tư hướng dẫn chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày BCTC" và Chuẩn mực kế toán số 25 "BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con".

4.3. Hệ thống BCTC hợp nhất

Công ty mẹ và tập đoàn là đơn vị có trách nhiệm lập BCTC hợp nhất để tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, Nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu ở thời điểm lập BCTC; tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo của đơn vị.

Hệ thống BCTC hợp nhất gồm 4 biểu mẫu báo cáo:

- Bảng CĐKT hợp nhất	Mẫu số B01 - DN/HN
- Báo cáo KQHĐKD hợp nhất	Mẫu số B02 - DN/HN
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất	Mẫu số B03 - DN/HN
- Bản thuyết minh BCTC hợp nhất	Mẫu số B09 - DN/HN

Nội dung, phương pháp tính toán, hình thức trình bày, thời hạn lập, nộp, và công khai BCTC hợp nhất thực hiện theo quy định tại Thông tư Hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày BCTC" và Chuẩn mực kế toán số 25 "BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con" và Thông tư số 21 hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 11 "Hợp nhất kinh doanh".

(Danh mục và mẫu biểu BCTC năm, BCTC giữa niên độ xem Chế độ kế toán doanh nghiệp).

5. Trách nhiệm lập BCTC

(1) Tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế đều phải lập và trình bày BCTC năm.

Các công ty, Tổng công ty có các đơn vị kế toán trực thuộc, ngoài việc phải lập BCTC năm của công ty, Tổng công ty còn phải lập BCTC tổng hợp hoặc BCTC hợp nhất vào cuối kỳ kế toán năm dựa trên BCTC của các đơn vị kế toán trực thuộc công ty, Tổng công ty.

(2) Đối với DNNN, các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán còn phải lập BCTC giữa niên độ dạng đầy đủ.

Các doanh nghiệp khác nếu tự nguyện lập BCTC giữa niên độ thì được lựa chọn dạng đầy đủ hoặc tóm lược.

Đối với Tổng công ty Nhà nước và DNNN có các đơn vị kế toán trực thuộc còn phải lập BCTC tổng hợp hoặc BCTC hợp nhất giữa niên độ (*).

(3) Công ty mẹ và tập đoàn phải lập BCTC hợp nhất giữa niên độ (*) và BCTC hợp nhất vào cuối kỳ kế toán năm theo quy định tại Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ. Ngoài ra còn phải lập BCTC hợp nhất sau khi hợp nhất kinh doanh theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 11 "Hợp nhất kinh doanh".

((*) Việc lập BCTC hợp nhất giữa niên độ được thực hiện từ năm 2008).

6. Thời hạn nộp BCTC

6.1. Đối với doanh nghiệp Nhà nước

a) Thời hạn nộp BCTC quý:

- Đơn vị kế toán phải nộp BCTC quý chậm nhất là 20 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán quý; đối với Tổng công ty nhà nước chậm nhất là 45 ngày;

- Đơn vị kế toán trực thuộc Tổng công ty nhà nước nộp BCTC quý cho Tổng công ty theo thời hạn do Tổng công ty quy định.

b) Thời hạn nộp BCTC năm:

- Đơn vị kế toán phải nộp BCTC năm chậm nhất là 30 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm; đối với Tổng công ty nhà nước chậm nhất là 90 ngày;

- Đơn vị kế toán trực thuộc Tổng công ty nhà nước nộp BCTC năm cho Tổng công ty theo thời hạn do Tổng công ty quy định.

6.2. Đối với các loại doanh nghiệp khác

a) Đơn vị kế toán là doanh nghiệp tư nhân và công ty hợp danh phải nộp BCTC năm chậm nhất là 30 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm; đối với các đơn vị kế toán khác, thời hạn nộp BCTC năm chậm nhất là 90 ngày;

b) Đơn vị kế toán trực thuộc nộp BCTC năm cho đơn vị kế toán cấp trên theo thời hạn do đơn vị kế toán cấp trên quy định.

7. Nơi nhận BCTC

CÁC LOẠI DOANH NGHIỆP (4)	Kỳ lập báo cáo	**Nơi nhận báo cáo**				
		Cơ quan tài chính	Cơ quan Thuế (2)	Cơ quan Thống kê	DN cấp trên (3)	Cơ quan ĐKKD
1. Doanh nghiệp Nhà nước	Quý, Năm	x (1)	x	x	x	x

2. DN có vốn ĐTNN	Năm	x	x	x	x	x
3. Các loại DN khác	Năm		x	x	x	x

(1) Đối với các doanh nghiệp Nhà nước đóng trên địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương phải lập và nộp BCTC cho Sở Tài chính tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương. Đối với doanh nghiệp Nhà nước Trung ương còn phải nộp BCTC cho Bộ Tài chính (Cục Tài chính doanh nghiệp).

- Đối với các loại doanh nghiệp Nhà nước như: Ngân hàng thương mại, công ty xổ số kiến thiết, tổ chức tín dụng, doanh nghiệp bảo hiểm, công ty kinh doanh chứng khoán phải nộp BCTC cho Bộ Tài chính (Vụ Tài chính ngân hàng). Riêng công ty kinh doanh chứng khoán còn phải nộp BCTC cho Uỷ ban Chứng khoán Nhà nước.

(2) Các doanh nghiệp phải gửi BCTC cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý thuế tại địa phương. Đối với các Tổng công ty Nhà nước còn phải nộp BCTC cho Bộ Tài chính (Tổng cục Thuế).

(3) DNNN có đơn vị kế toán cấp trên phải nộp BCTC cho đơn vị kế toán cấp trên. Đối với doanh nghiệp khác có đơn vị kế toán cấp trên phải nộp BCTC cho đơn vị cấp trên theo quy định của đơn vị kế toán cấp trên.

(4) Đối với các doanh nghiệp mà pháp luật quy định phải kiểm toán BCTC thì phải kiểm toán trước khi nộp BCTC theo quy định. BCTC của các doanh nghiệp đã thực hiện kiểm toán phải đính kèm báo cáo kiểm toán vào BCTC khi nộp cho các cơ quan quản lý Nhà nước và doanh nghiệp cp trên.

8. Nội dung và phương pháp lập BCTC riêng của doanh nghiệp

8.1. Nội dung và phương pháp lập BCTC năm của doanh nghiệp

a) Những thông tin chung về doanh nghiệp

Trong BCTC năm, DN phải trình bày các thông tin chung sau:

- Tên và địa chỉ của doanh nghiệp báo cáo;

- Nêu rõ BCTC này là BCTC riêng của doanh nghiệp, BCTC tổng hợp hay BCTC hợp nhất của công ty mẹ, tập đoàn;

- Ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc kỳ báo cáo tùy theo từng BCTC;

- Ngày lập BCTC;

- Đơn vị tiền tệ dùng để lập BCTC.

b) Nội dung và phương pháp lập Bảng CĐKT năm của doanh nghiệp (Mẫu số B01-DN)

- Mục đích của Bảng CĐKT

- Nguyên tắc lập và trình bày Bảng CĐKT năm

- Cơ sở lập Bảng CĐKT năm

- Nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu trong Bảng CĐKT năm.

(Xem chuẩn mực kế toán số 21 trình bày BCTC và Chế độ kế toán doanh nghiệp - QĐ 15/2005/QĐ-BTC).

c) Nội dung và phương pháp lập Báo cáo KQHĐKD năm (Mẫu số B02-DN)

- Mục đích của Báo cáo KQHĐKD

- Nguyên tắc lập và trình bày

- Cơ sở lập

- Nội dung và phương pháp lập

(Xem Chuẩn mực kế toán số 21 và Chế độ kế toán doanh nghiệp).

d) Nội dung và phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm (Mẫu số B03-DN)

- Mục đích của BCLCTT

- Nguyên tắc lập

- Cơ sở lập

- Nội dung và phương pháp lập

(Xem chuẩn mực kế toán số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Chế độ kế toán doanh nghiệp Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC).

đ) Nội dung và phương pháp lập Bản thuyết minh BCTC năm (Mẫu số B09-DN)

- Mục đích của Bản thuyết minh BCTC

- Nguyên tắc lập

- Cơ sở lập

- Nội dung và phương pháp lập Bản thuyết minh BCTC

(Xem chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày BCTC và Chế độ kế toán doanh nghiệp Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC).

8.2. Nội dung và phương pháp lập BCTC giữa niên độ của doanh nghiệp

a) Những thông tin chung về doanh nghiệp

Trong BCTC giữa niên độ, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin chung sau đây:

- Tên và địa chỉ của doanh nghiệp báo cáo;

- Nêu rõ BCTC này là BCTC riêng của doanh nghiệp, BCTC tổng hợp hay BCTC hợp nhất của công ty mẹ, tập đoàn;

- Ngày kết thúc kỳ kế toán quý;

- Ngày lập BCTC;

- Đơn vị tiền tệ dùng để lập BCTC.

b) Nội dung và phương pháp lập Bảng CĐKT giữa niên độ

- Nguyên tắc lập và trình bày Bảng CĐKT giữa niên độ;

- Cơ sở lập;

- Nội dung và phương pháp lập Bảng CĐKT giữa niên độ (dạng đầy đủ) (Mẫu số B01a-DN);

- Nội dung và phương pháp lập Bảng CĐKT giữa niên độ (dạng tóm lược) (Mẫu số B01b-DN).

(Xem Chuẩn mực kế toán số 27 - BCTC giữa niên độ và chế độ kế toán doanh nghiệp Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC).

c) Nội dung và phương pháp lập Báo cáo KQHĐKD giữa niên độ

- Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo KQHĐKD giữa niên độ;

- Cơ sở lập;

- Nội dung và phương pháp lập Báo cáo KQHĐKD giữa niên độ (dạng đầy đủ) (Mẫu số B02a - DN);

- Nội dung và phương pháp lập BCKQHĐKD giữa niên độ (dạng tóm lược (Mẫu số B02b-DN).

(Xem chuẩn mực số 27 và chế độ kế toán doanh nghiệp Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC phần BCTC).

d) Nội dung và phương pháp lập báo cáo luu chuyển tiền tệ giữa niên độ

- Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo LCTT giữa niên độ;

- Cơ sở lập;

- Nội dung và phương pháp lập BCLCTT giữa niên độ (dạng đầy đủ) (Mẫu số B03a-DN);

- Nội dung và phương pháp lập BCLCTT giữa niên độ (dạng tóm lược) (Mẫu số B03b-DN).

(Xem chuẩn mực số 27 và chế độ kế toán doanh nghiệp Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC phần BCTC).

đ) Nội dung và phương pháp lập Bản thuyết minh BCTC chọn lọc

- Mục đích của Bản thuyết minh BCTC chọn lọc

- Nguyên tắc lập Bản Thuyết minh BCTC chọn lọc

- Cơ sở lập

- Nội dung và phương pháp lập BCLCTT giữa niên độ (dạng đầy đủ) (Mẫu số B03a-DN)

- Nội dung và phương pháp lập BCLCTT giữa niên độ (dạng tóm lược) (Mẫu số B03b-DN)

(Xem chuẩn mực số 27 và chế độ kế toán doanh nghiệp Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC phần BCTC).

9. Nội dung và phương pháp lập BCTC hợp nhất

9.1. Mục đích của BCTC hợp nhất

BCTC hợp nhất là BCTC của một tập đoàn được trình bày trên cơ sở hợp nhất BCTC của công ty mẹ và các công ty con theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 "BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con".

Mục đích của việc lập BCTC hợp nhất là tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu tại thời điểm kết thúc năm tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính của Tập đoàn, Tổng công ty như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt là Công ty mẹ hay các Công ty con trong Tập đoàn. BCTC hợp nhất cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho

việc phân tích, đánh giá thực trạng tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ của Tập đoàn, Tổng công ty trong năm tài chính đã qua và những dự đoán trong tương lai. Thông tin của BCTC hợp nhất là căn cứ quan trọng cho việc đề ra các quyết định kinh tế của tập đoàn và các chủ sở hữu, nhà đầu tư và các đối tượng sử dụng khác.

9.2 Hệ thống BCTC hợp nhất

BCTC hợp nhất gồm BCTC hợp nhất năm và BCTC hợp nhất giữa niên độ.

BCTC hợp nhất năm gồm:

+ Bảng CĐKT hợp nhất;

+ Báo cáo KQHĐKD hợp nhất;

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất;

+ Bản thuyết minh BCTC hợp nhất

BCTC hợp nhất giữa niên độ gồm BCTC hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ và BCTC hợp nhất giữa niên độ dạng tóm lược**.**

BCTC hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ gồm:

+ Bảng CĐKT hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);

+ Báo cáo KQHĐKD hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);

+ Bản thuyết minh BCTC hợp nhất chọn lọc.

BCTC hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược) gồm:

+ Bảng CĐKT hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);

+ Báo cáo KQHĐKD hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);

+ Thuyết minh BCTC hợp nhất chọn lọc

9.3. Trách nhiệm lập BCTC hợp nhất và phạm vi hợp nhất

- Công ty mẹ có trách nhiệm lập BCTC hợp nhất. Trường hợp công ty mẹ đồng thời là công ty con bị một công ty con khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và nếu được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì không phải lập và trình bày BCTC hợp nhất.

- Một công ty được coi là Công ty mẹ của một công ty khác nếu có quyền kiểm soát thông qua việc chi phối các chính sách tài chính và hoạt động nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của công ty này. Công ty mẹ thường được xem là có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của công ty con trong các trường hợp sau đây:

a) Công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trực tiếp hoặc gián tiếp ở Công ty con;

b) Công ty mẹ có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc của Công ty con;

c) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;

d) Công ty mẹ có quyền quyết định việc sửa đổi, bổ sung Điều lệ của Công ty con;

đ) Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho Công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;

e) Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận.

- Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi BCTC hợp nhất các BCTC của Công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các Công ty con khác trong Tập đoàn.

- Các công ty con thuộc vào các trường hợp sau không thuộc phạm vi hợp nhất: (i) quyền kiểm soát của Công ty mẹ chỉ là tạm thời vì Công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); (ii) hoặc hoạt động của Công ty con bị hạn chế trong thời gian dài (trên 12 tháng) và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho Công ty mẹ.

9.4. Kỳ lập, thời hạn nộp và công khai BCTC hợp nhất

- Công ty mẹ phải lập BCTC hợp nhất hàng năm và BCTC hợp nhất giữa niên độ hàng quý (không bao gồm quý IV).

- BCTC hợp nhất phải lập và nộp vào cuối kỳ kế toán năm cho các cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền theo quy định chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

- BCTC hợp nhất phải được công khai trong thời hạn 120 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

- BCTC giữa niên độ phải công khai cho các chủ sở hữu theo quy định của từng tập đoàn

9.5. Nơi nhận BCTC hợp nhất

BCTC hợp nhất phải nộp cho cơ quan tài chính, cơ quan thuế, cơ quan thống kê và cơ quan cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy đăng ký kinh doanh, Uỷ ban chứng khoán Nhà nước và Sở Giao dịch chứng khoán hoặc Trung tâm giao dịch chứng khoán.

9.6. Nguyên tắc lập và trình bày BCTC hợp nhất

- Công ty mẹ khi lập BCTC hợp nhất phải hợp nhất BCTC riêng của mình và của tất cả các Công ty con ở trong nước và ngoài nước do Công ty mẹ kiểm soát, trừ các trường hợp: (i) quyền kiểm soát của Công ty mẹ chỉ là tạm thời vì Công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); (ii) hoặc hoạt động của Công ty con bị hạn chế trong thời gian dài (trên 12 tháng) và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho Công ty mẹ. Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi BCTC hợp nhất các BCTC của Công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các Công ty con khác trong Tập đoàn.

- BCTC hợp nhất được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như BCTC của doanh nghiệp độc lập theo qui định của Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày BCTC và qui định của các chuẩn mực kế toán khác.

- BCTC 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 Tập đoàn.

+ Trường hợp Công ty con sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong Tập đoàn thì BCTC được sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh lại theo chính sách chung của Tập đoàn.

+ Trường hợp Công ty con không thể sử dụng cùng một chính sách kế toán với chính sách chung của Tập đoàn thì Thuyết minh BCTC hợp nhất phải trình bày rõ về các khoản mục đã được ghi nhận và trình bày theo các chính sách kế toán khác nhau và phải thuyết minh rõ các chính sách kế toán khác đó.

- BCTC riêng của Công ty mẹ và các Công ty con sử dụng để hợp nhất BCTC phải được lập cho cùng một kỳ kế toán. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán là khác nhau, Công ty con phải lập thêm một bộ BCTC cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của Công ty mẹ. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các BCTC được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng với điều kiện là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Trong trường hợp này, Báo cáo sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh cho ảnh hưởng của những giao dịch và sự kiện quan trọng xảy ra giữa ngày kết thúc kỳ kế toán của Công ty con và ngày kết thúc kỳ kế toán của Tập đoàn. Độ dài của kỳ báo cáo và sự khác nhau về thời điểm lập BCTC phải được thống nhất qua các kỳ.

- Kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty con được đưa vào BCTC hợp nhất kể từ ngày Công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát Công ty con và chấm dứt vào ngày Công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát Công ty con.

- Số chênh lệch giữa tiền thu từ việc thanh lý Công ty con và giá trị còn lại của nó tại ngày thanh lý (bao gồm cả chênh lệch tỷ giá liên quan đến Công ty con này được trình bày trong chỉ tiêu chênh lệch tỷ giá hối đoái thuộc phần vốn chủ sở hữu và lợi thế thương mại chưa phân bổ) được ghi nhận trong Báo cáo KQHĐ kinh doanh hợp nhất như một khoản lãi, lỗ từ việc thanh lý Công ty con.

- Khoản đầu tư vào Công ty con sẽ được hạch toán như một khoản đầu tư tài chính thông thường hoặc kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" và Chuẩn mực kế toán số 08 "Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh" kể từ khi Công ty mẹ không còn nắm quyền kiểm soát nữa.

- Các chỉ tiêu trong Bảng CĐKT hợp nhất và Báo cáo KQHĐ kinh doanh hợp nhất được lập bằng cách cộng từng chỉ tiêu thuộc Bảng CĐKT và Báo cáo KQHĐ kinh doanh của Công ty mẹ và các công ty con trong Tập đoàn sau đó thực hiện điều chỉnh cho các nội dung sau:

+ Giá trị ghi sổ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ toàn bộ đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có);

+ Phân bổ lợi thế thương mại;

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng CĐKT hợp nhất thành một chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của Công ty mẹ;

+ Giá trị các khoản mục phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong cùng Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn;

+ Các chỉ tiêu doanh thu, chi phí phát sinh từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, kinh phí quản lý nộp Tổng Công ty, lãi đi vay và thu nhập từ cho vay giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, cổ tức, lợi nhuận đã phân chia, và đã ghi nhận phải được loại trừ toàn bộ;

+ Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ Tập đoàn đang nằm trong giá trị tài sản (như hàng tồn kho, tài sản cố định) phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đang phản ánh trong giá trị hàng tồn kho hoặc tài sản cố định cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập theo quy định của chuẩn mực kế toán số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- Thuyết minh BCTC hợp nhất phải trình bày đầy đủ các chỉ tiêu theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày BCTC và từng Chuẩn mực kế toán liên quan.

- Việc chuyển đổi BCTC của cơ sở ở nước ngoài có đơn vị tiền tệ kế toán khác với đơn vị tiền tệ kế toán của Công ty mẹ thực hiện theo các quy định của Chuẩn mực kế toán số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái.

- Các khoản đầu tư vào công ty liên kết và công ty liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong BCTC hợp nhất (Xem nội dung Phần V và VI của Thông tư này).

9.7. Trình tự hợp nhất BCTC

- Các bước cơ bản khi áp dụng phương pháp hợp nhất:

Bước 1: Hợp cộng các chỉ tiêu trong Bảng CĐKT và Báo cáo KQHĐ kinh doanh của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn.

Bước 2: Loại trừ toàn bộ giá trị ghi sổ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng Công ty con và phần vốn của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con và ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có).

Bước 3: Phân bổ lợi thế thương mại (nếu có).

Bước 4: Tách lợi ích của cổ đông thiểu số.

Bước 5: Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ trong Tập đoàn, cụ thể như sau:

+ Doanh thu, giá vốn của hàng hoá, dịch vụ cung cấp giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, kinh phí quản lý nộp Tổng công ty, kinh phí của Công ty thành viên, lãi đi vay và thu nhập từ cho vay giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, cổ tức đã phân chia và đã ghi nhận phải được loại trừ toàn bộ.

+ Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ Tập đoàn đang nằm trong giá trị tài sản (như hàng tồn kho, tài sản cố định...) phải được loại trừ hoàn toàn.

+ Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đang phản ánh trong giá trị tài sản như hàng tồn kho hoặc tài sản cố định phải được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

+ Số dư các khoản mục phải thu, phải trả trên Bảng CĐKT giữa các đơn vị trong cùng Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

Bước 6: Lập các Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất (tham khảo mục 9 phần XIII của Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính).

Bước 7: Lập BCTC hợp nhất căn cứ vào Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất sau khi đã được điều chỉnh và loại trừ.

9.8. Bổ sung các chỉ tiêu trong từng BCTC

- Bổ sung các chỉ tiêu trong Bảng CĐKT hợp nhất (Mẫu số B 01 - DN/HN)

+ Bổ sung chỉ tiêu VI "Lợi thế thương mại"- Mã số 269 trong phần "Tài sản" để phản ánh lợi thế thương mại phát sinh trong giao dịch hợp nhất kinh doanh.

+ Bổ sung mục C "Lợi ích của cổ đông thiểu số" - Mã số 439 trong phần "Nguồn vốn" để phản ánh giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số.

- Bổ sung các chỉ tiêu trong Báo cáo KQHĐ kinh doanh hợp nhất (Mẫu số B02 -DN/HN)

+ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh - Mã số 45.

+ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số - Mã số 61.

+ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ - Mã số 62.

- Bổ sung các thông tin phải trình bày trong Bản Thuyết minh BCTC hợp nhất. Bổ sung vào sau phần I "Đặc điểm hoạt động của Tập đoàn" các thông tin cần trình bày trong Bản thuyết minh BCTC hợp nhất theo yêu cầu của các Chuẩn mực kế toán số 25 "BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con", Chuẩn mực số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" và Chuẩn mực số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh".

9.9. Hướng dẫn một số nghiệp vụ chủ yếu trong quá trình hợp nhất

9.9.1. Xác định tỷ lệ quyền biểu quyết và tỷ lệ quyền kiểm soát

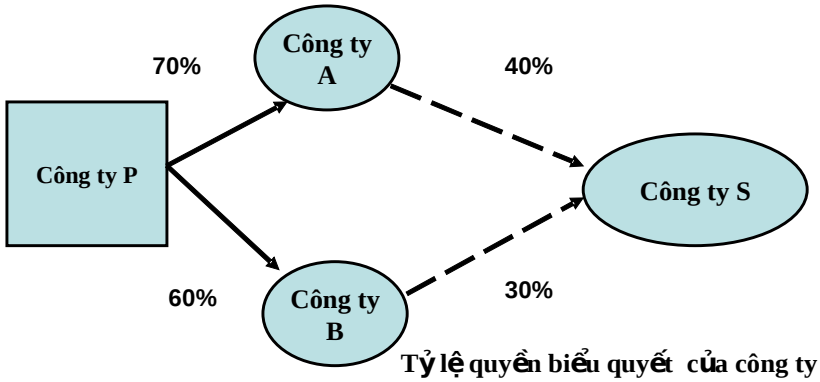
❖ **Trường hợp 1 - Cổ phiếu quỹ**: Công ty P mua 480 cổ phiếu phổ thông của công ty S. Trong số 1.000 cổ phiếu phổ thông của công ty S đã phát hành có 100 cổ phiếu phổ thông thuộc loại cổ phiếu quỹ. Công ty S có phải là công ty con của công ty P không và tỷ lệ lợi ích của P đối với S bằng bao nhiêu?

- ✓ Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S = $\left(\frac{480}{1.000-100}\right)\times 100\% \approx 53{,}53\% \hbar\ 50\%$; do đó, công ty S là công ty con của công ty P.
- ✓ Tỷ lệ lợi ích kinh tế của công ty P đối với công ty S cũng xấp xỉ 53,53%.

❖ **Trường hợp 2-Công ty mẹ kiểm soát công ty con thông qua nhiều công ty con khác:** công ty P lần lượt nắm giữ trực tiếp 70% và 60% cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết của công ty A và công ty B. Công ty A nắm giữ 40% cổ phiếu phổ thông có quyền biểu của công ty S. Công ty B nắm giữ 30% cổ phiếu phổ thông có

quyền biểu quyết của công ty S. Công ty S có phải là công ty con của công ty P không và tỷ lệ lợi ích của P đối với S bằng bao nhiêu?

- ✓ Sơ đồ phản ánh mối quan hệ đầu tư của công ty P, công ty A, công ty B và công ty S như sau:



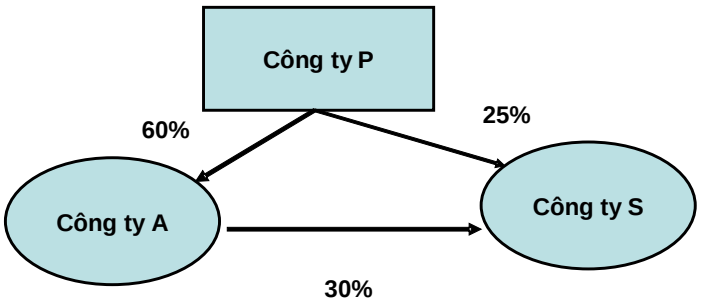
Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S = 40% + 30% = 70%

Tỷ lệ lợi ích của P đối với S = (70% x 40%) + (60% x 30%) = 28% + 18% = 46%

Do tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S là 70% nên công ty S là công ty con của công ty P.

❖ **Trường hợp 3-Công ty mẹ vừa đầu tư trực tiếp và đầu tư gián tiếp vào một công ty con**: công ty lần lượt nắm giữ 60% và 25% quyền biểu quyết của công ty A và công ty S. Công ty A nắm giữ 30% quyền biểu quyết trực tiếp của công ty S. Công ty S có phải là công ty con của công ty P không và tỷ lệ lợi ích của P đối với S bằng bao nhiêu?

- ✓ Sơ đồ phản ánh mối quan hệ đầu tư của công ty P, công ty A, công ty B và công ty S như sau:



•Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S = 30% + 25% = 55%

•Tỷ lệ lợi ích của công ty P đối với công ty S = (60% x 30%) + 25% = 18% +25% = 43%

Do tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S là 55% nên công ty S là công ty con của công ty P.

9.9.2. Xác định phần lợi ích cổ đông thiểu số, lợi thế thương mại và một số bút toán điều chỉnh khi lập Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất trong trường hợp giá trị hợp lý và giá ghi sổ của công ty công ty không trùng nhau tại thời điểm hợp nhất

Ví dụ: Ngày 1/1/20x6, công ty P mua 90% cổ phiếu phổ thông đang lưu hành của S với chi phí mua được thanh toán bằng tiền mặt là 5.000.000.000 đồng. Ngoài ra, P còn phải thanh toán cho cổ đông của S với số cổ phiếu mới phát hành là 100.000, mệnh giá một cổ phiếu là 10.000 đồng, giá thị trường bằng 01 cổ phiếu của công ty P là 50.000 đồng. Chi phí khác bằng tiền mặt liên quan đến hợp nhất là 200.000.000 đồng.

Tình hình tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của công ty P và công ty S giá hợp lý và giá ghi sổ của 2 công ty P và S trước lúc hợp nhất như sau:

Đơn vị: nghìn đồng

	Công ty P	**Công ty S**	
Tài sản	**Giá ghi sổ**	**Giá ghi sổ**	**Giá hợp lý**
Tiền	6.700.000	200.000	200.000
Phải thu của khách hàng	700.000	300.000	300.000

Hàng tồn kho	900.000	500.000	600.000
Tài sản ngắn hạn khác	1.800.000	1.200.000	1.200.000
TSCĐ hữu hình - Nguyên giá	20.000.000	8.000.000	8.700.000
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ hữu hình	(5.000.000)	(2,000,000)	(2.000.000)
Tổng tài sản	**25.100.000**	**8.200.000**	
Nguồn vốn			
Tiền vay ngắn hạn	2.000.000	900.000	900.000
Các khoản phải trả khác	3.800.000	1.400.000	1.400.000
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	10.000.000	4.000.000	
Thặng dư vốn cổ phần	5.000.000	1.000.000	
Lợi nhuận chưa phân phối	4.300.000	900.000	
Tổng nguồn vốn	**25.100.000**	**8.200.000**	

Tài liệu liên quan đến phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá ghi sổ tài sản của công ty S tại thời điểm bị mua (1/1/20x6) của công ty S như sau:

Toàn bộ hàng hóa lúc mua được bán hết trong năm 20x6

TSCĐ hữu hình, thời gian khấu hao là 10 năm bắt đầu từ 1/1/20x6

Lợi thế thương mại - được phân bổ trong thời gian 10 năm

Trích Bảng CĐKT của công ty P và công ty S vào ngày 31/12/20x6 như sau:

Bảng CĐKT (trích)

Ngày 31/12/20x6

Đơn vị: nghìn đồng

	Công ty P	**Công ty S**
Tài sản		
Tiền	253.500	400.000
Phải thu của khách hàng	540.000	200.000
Hàng tồn kho	1.300.000	600.000
Tài sản ngắn hạn khác	2.000.000	1.100.000
TSCĐ hữu hình - Nguyên giá	23.000.000	8.000.000
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ hữu hình	(5.500.000)	(2.400.000)
Đầu tư vào công ty công ty con	10.200.000	_____
Tổng tài sản	31.793.500	7.900.000
Nguồn vốn		
Vay và nợ ngắn hạn	970.000	1.200.000

Các khoản phải trả khác	4.000.000	
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	11.000.000	4.000.000
Thặng dư vốn cổ phần	9.000.000	1.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	6.823.500	1.700.000
Tổng nguồn vốn	31.793.500	7.900.000

Trích Báo cáo KQHĐ kinh doanh của công ty P và công ty S cho niên độ kế toán năm 20x6 như sau:

Báo cáo KQHĐ kinh doanh (Trích)

Năm 20x6

Đơn vị: nghìn đồng

Chỉ tiêu	Công ty P	Công ty S
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	**9.523.500**	**2.200.000**
Trừ đi: các khoản chi phí		
1. Giá vốn hàng bán	4.000.000	700.000
2. Chi phí quản lý doanh nghiệp	900.000	440.000
5. Chi phí khác	2.100.000	260.000
Tổng chi phí	**7.000.000**	**1.400.000**
Lợi nhuận	**2.523.500**	**800.000**

Yêu cầu

a) Xác định giá phí hợp nhất, xác định lợi ích của công ty P và cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty S tại ngày 1/1/20x6. Xác định lợi thế thương mại.

b) Bút toán điều chỉnh cần thiết và lập bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20x6.

c) Bút toán điều chỉnh cần thiết và lập bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất cho niên độ kế toán kết thúc 31/12/20x6.

d) Xác định doanh thu và chi phí hoạt động tài chính trên Báo cáo KQHĐ kinh doanh cá thể của công ty P cho niên độ kế toán kết thúc ngày 31/12/20x6 theo phương pháp giá giá gốc và phương pháp vốn chủ sở hữu.

Ghi chú:

+ Để đơn giản, loại trừ ảnh hưởng của chính sách thuế, tham khảo thêm Thông tư số 161/2007/TT-BTC *ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính về ảnh hưởng của chính sách thuế đến bút toán điều chỉnh.*

+ Để minh họa cho các bút toán điều chỉnh, các chỉ tiêu trên Báo cáo KQHĐ kinh doanh và Bảng CĐKT xắp xếp không theo mẫu quy định trong QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng BTC.

+ Toàn bộ TSCĐ hữu hình của công ty P và S đều được sử dụng cho mục đích

quản lý doanh nghiệp.

+ Toàn bộ hàng tồn kho của công ty S tại thời điểm hợp nhất là hàng hóa.

Hướng dẫn giải ví dụ

Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S là 90%; do đó, công ty S phải là công ty con của công ty S. Trong trường hợp này, tỷ lệ lợi ích của công ty P đối với công ty S cũng chính bằng tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty P đối với công ty S.

a. Xác định giá phí hợp nhất, xác định lợi ích của công ty P và cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty S ngày 1/1/20x6. Xác định lợi thế thương mại.

- Giá phí hợp nhất bao gồm các khoản sau*: Đơn vị: nghìn đồng*

+Thanh toán bằng tiền	5.200.000
+ Thanh toán bằng cổ phiếu	5.000.000
Tổng giá phí hợp nhất kinh doanh	10.200.000

- Xác định lợi ích của công ty P và cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty S ngày 1/1/20x6. *Đơn vị: nghìn đồng*

Khoản mục	**Giá hợp lý tài sản, nợ phải trả của công ty S**	**Phần thuộc công ty P 90%**	**Phần thuộc cổ đông thiểu số 10%**
Tiền	200.000	180.000	20.000
Phải thu của khách hàng	300.000	270.000	30.000
Hàng tồn kho	600.000	540.000	60.000
Tài sản ngắn hạn khác	1.200.000	1.080.000	120.000
TSCĐ hữu hình-Nguyên giá	8.700.000	7.830.000	870.000
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ hữu hình	(2.000.000)	(1.800.000)	(200.000)
Tổng tài sản	**9.000.000**	**8.100.000**	**900.000**
Nợ phải trả			
Tiền vay ngắn hạn	900.000	810.000	90.000
Các khoản phải trả khác	1.400.000	1.260.000	140.000
Tổng nợ phải trả	2.300.000	2.070.000	230.000
Tổng tài sản thuần	**6.700.000**	**6.030.000**	**670.000**

- Xác định lợi thế thương mại (*Đơn vị: nghìn đồng)*

Giá phí hợp nhất kinh doanh	10.200.000
Lợi ích của công ty mẹ P trong tài sản thuần của công ty con S tại ngày mua	6.030.000
Lợi thế thương mại	4.170.000

b. Bút toán điều chỉnh cần thiết và lập bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất ngày 1/1/20x6

- Bút toán điều chỉnh (*đơn vị tính: nghìn đồng*)

- ✓ Bút toán a: ghi sổ phản ánh phần chênh lệch giữa giá hợp lý và giá ghi sổ tài sản và nợ phải trả của công ty con S:

  Nợ Hàng tồn kho 100.000

  Nợ TSCĐ hữu hình 700.000

  Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản 800.000

- ✓ Bút toán b: ghi sổ phản ánh việc loại trừ khoản đầu tư vào công ty con với vốn chủ sở hữu của công ty con, phản ánh phần lợi ích của cổ đông thiểu số và lợi thế thương mại tại thời điểm hợp nhất:

  Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 4.000.000

  Nợ Thặng dư vốn cổ phần 1.000.000

  Nợ Lợi nhuận chưa phân phối 900.000

  Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản 800.000

  Nợ Lợi thế thương mại 4.170.000

  Có Đầu tư vào công ty con 10.200.000

  Có Lợi ích cổ đông thiểu số 670.000

- Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất ngày 1/1/20x6

Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất
Tại thời điểm hợp nhất ngày 1/1/20x6

Đơn vị: nghìn đồng

Chỉ tiêu	Công ty P	Công ty S	Tổng cộng	Điều chỉnh Nợ	Điều chỉnh Có	Số liệu hợp nhất
Tiền	1.500.000[+++]	200.000	1.700.000			1.700.000
Phải thu của khách hàng	700.000	300.000	1.000.000			1.000.000
Hàng tồn kho	900.000	500.000	1.400.000	a. 100.000		1.500.000
Tài sản ngắn hạn khác	1.800.000	1.200.000	3.000.000			3.000.000
TSCĐ hữu hình - Nguyên giá	20..000.000	8.000.000	28.000.000	a.700.000		28.700.000
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ hữu hình	(5.000.000)	(2.000.000)	(7.000.000)			(7.000.000)
Đầu tư vào công ty công ty con	10.200.000[+++]		10.200.000		b.10.200.000	
Lợi thế thương mại				b.4.170.000		4.170.000
Tổng tài sản	**30.100.000**	**8.200.000**	**38.300.000**			**33.070.000**
Vay và nợ vay ngắn hạn	2.000.000	900.000	2.900.000			2.900.000
Các khoản phải trả khác	3.800.000	1.400.000	5.200.000			5.200.000
Vốn đầu tư của chủ sở	11.000.000[+++]	4.000.000	15.000.000	b.4.000.000		11.000.000

hữu						
Thặng dư vốn cổ phần	9.000.000[+++]	1.000.000	10.000.000	b.1.000.000		9.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	4.300.000	900.000	5.200.000	b. 900.000		4.300.000
Chênh lệch đánh giá lại tài sản				b. 800.000	a. 800.000	
Lợi ích cổ đông thiểu số					b. 670.000	670.000
Tổng nguồn vốn	**30.100.000**	**8.200.000**	**38.300.000**			**33.070.000**
Cộng điều chỉnh				11.670.000	11.670.000	

[+++] Những khoản mục này thay đổi so với chính nó lúc trước khi hợp nhất. Hai (02) bút toán dẫn đến sự thay đổi này được phản ánh trên sổ sách kế toán của công ty P như sau: *(đơn vị tính; nghìn đồng)*

- ✓ Bút toán 1: ghi sổ phản ánh khoản đầu tư vào công ty con S tăng lên bằng tiền mặt

  Nợ Đầu tư vào công ty con 5.200.000

  Có Tiền mặt 5.200.000

- ✓ Bút toán 2: ghi sổ phản ánh khoản đầu tư vào công ty con S tăng lên do phát hành cổ phiếu.

  Nợ Đầu tư vào công ty con 5.000.000

  Có Vốn đầu tư của chủ sở hữu 1.000.000

  Có Thặng dư vốn cổ phần 4.000.000

c. Bút toán điều chỉnh cần thiết và lập bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất cho niên độ kế toán kết thúc 31/12/20x6

- **Bút toán điều chỉnh** (*đơn vị tính: nghìn đồng)*

  - ✓ **Bút toán a**: ghi sổ phản ánh phần chênh lệch giữa giá hợp lý và giá ghi sổ tài sản và nợ phải trả của công ty con S tại thời điểm hợp nhất ngày 1/1/20x6.

    Nợ Hàng tồn kho 100.000

    Nợ TSCĐ hữu hình 700.000

    Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản 800.000

  - ✓ **Bút toán b**: ghi sổ phản ánh việc loại trừ khoản đầu tư vào công ty con với vốn chủ sở hữu của công ty con, phản ánh phần lợi ích của cổ đông thiểu số và lợi thế thương mại tại thời điểm hợp nhất:

    Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 4.000.000

    Nợ Thặng dư vốn cổ phần 1.000.000

    Nợ Lợi nhuận chưa phân phối 900.000

    Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản 800.000

Nợ Lợi thế thương mại 4.170.000

Có Đầu tư vào công ty con 10.200.000

Có Lợi ích cổ đông thiểu số 670.000

- ✓ **Bút toán c**: ghi sổ phản ánh giá vốn hàng bán tăng lên theo quan điểm hợp nhất do chênh lệch giữa giá ghi sổ và giá hợp lý của hàng hóa lúc bắt đầu hợp nhất (mức chênh lệch là 100.000 và toàn bộ hàng hóa đã được tiêu thụ trong niên độ kế toán kết thúc vào ngày 31/12/20x6):

Nợ Giá vốn hàng bán 100.000

Có Hàng tồn kho 100.000

- ✓ **Bút toán d**: ghi sổ phản ánh mức khấu hao TSCĐ hữu hình tăng lên theo quan điểm hợp nhất do chênh lệch giữa giá ghi sổ và giá hợp lý của TSCĐ hữu hình lúc bắt đầu hợp nhất (mức chênh lệch là 700.000, thời gian khấu hao TSCĐ hữu hình là 10 năm; do đó, mức khấu hao tăng lên mỗi năm là 70.000 (700.000 : 10)):

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 70.000

Có TSCĐ hữu hình-giá trị còn lại 70.000

- ✓ **Bút toán e**: ghi sổ phản ánh mức phân bổ lợi thế thương mại (lợi thế thương mại được phân bổ trong thời gian 10 năm; do vậy, mức phân bổ cho niên độ kế toán kết thúc ngày 31/12/20x6 là 417.000 (4.170.000 ÷ 10 năm)).

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 417.000

Có Lợi thế thương mại-giá trị còn lại 417.000

- ✓ **Bút toán f**: ghi sổ phản ánh mức tăng lên của cổ đông thiểu số trong niên độ kế toán kết thúc ngày 31/12/20x6. Mức tăng được xác định như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Chỉ tiêu	**Tổng số**	**Phần thuộc lợi ích cổ đông thiểu số (10%)**
Lợi nhuận của công ty S cho niên độ kế toán kết thúc 31/12/20x6	800.000	80.000
Trừ đi:		
+ Mức tăng giá vốn hàng bán do hàng tồn kho hàng hóa) giá hợp lý lớn hơn giá ghi sổ	100.000	10.000
+ Mức khấu hao TSCĐ hữu hình tăng lên do	70.000	7.000

TSCĐ hữu hình có giá hợp lý lớn hơn giá ghi sổ		
Tổng mức thay đổi sau khi điều chỉnh theo phương pháp vốn chủ sở hữu	630.000	63.000

Dựa trên số liệu của bảng tính toán trên, bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Lợi nhuận của cổ đông thiểu số 63.000

Có Lợi ích cổ đông thiểu số 63.000

- Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất niên độ kế toán kết thúc ngày 31/12/20x6.

Đơn vị tính: nghìn đồng

				Điều chỉnh		**Số liệu**
Chỉ tiêu	**Công ty P**	**Công ty S**	**Tổng cộng**	**Nợ**	**Có**	**hợp nhất**
Tiền	253.500	400.000	653.500			653.500
Phải thu của khách hàng	540.000	200.000	740.000			740.000
Hàng tồn kho	1.300.000	600.000	1.900.000	a. 100.000	c. 100.000	1.900.000
Tài sản ngắn hạn khác	2.000.000	1.100.000	3.100.000			3.100.000
TSCĐ hữu hình - Nguyên giá	23.000.000	8.000.000	31.000.000	a. 700.000	d. 70.000	23.730.000
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ hữu hình	(5.500.000)	(2.400.000)	(7.900.000)			
Đầu tư vào công ty công ty con	10.200.000		10.200.000		b.10.200.000	
Lợi thế thương mại				b. 4.170.000	e. 417.000	3.753.000
Tổng tài sản	**31.793.500**	**7.900.000**	**39.693.500**			
Vay và nợ vay ngắn hạn	970.000	1.200.000	2.170.000			2.170.000
Các khoản phải trả khác	4.000.000		4.000.000			4.000.000
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	11.000.000	4.000.000	15,000.000	b. 4.000.000		11.000.000
Thặng dư vốn cổ phần	9.000.000	1.000.000	10.000.000	b. 1.000.000		9.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	6.823.500	1.700.000	8.523.500	b. 900.000		6.973.500***
Chênh lệch đánh giá lại tài sản				b. 800.000	a. 800.000	
Lợi ích cổ đông thiểu số					b. 670.000	733.000aaa
Tổng nguồn vốn	**31.793.500**	**7.900.000**	**36.693.500**		f. 63.000	
Doanh thu bán hàng	9.523.500	2.200.000	11.723.500			11.723.500
Trừ đi: các khoản chi phí						

1. Giá vốn hàng bán	4.000.000	700.000	4.700.000	c.	100.000	4.800.000
2. Chi phí quản lý doanh nghiệp	900.000	440.000	1.340.000	d.	70.000	1.410.000
4. Phân bổ lợi thế thương mại				e.	417.000	417.000
5. Chi phí khác	2.100.000	260.000	2.360.000			2.360.000
Tổng lợi nhuận	**2.523.500**	**800.000**				2.736.500[bbb]
Lợi nhuận của cổ đông thiểu số				f.	63.000	63.000
Lợi nhuận của cổ đông công ty mẹ						2.673.500
Cộng điều chỉnh					12.320.000	12.320.000

[***] Lợi nhuận chưa phân phối hợp nhất cuối kỳ được xác định như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Lợi nhuận chưa phân phối cuối kỳ trên BCTC của công ty P	6.823.500
Lợi nhuận chưa phân phối cuối kỳ trên BCTC của công ty S	1.700.000
Trừ đi:	
+ Lợi nhuận chưa phân phối trên BCTC của công ty S lúc bắt đầu hợp nhất	900.000
+ Các khoản điều chỉnh chênh lệch giữa giá hợp lý và giá ghi sổ (100.000 + 70.000 + 417.000)	587.000
+ Lợi nhuận của cổ đông thiểu số	63.000
Lợi nhuận chưa phân phối	6.973.500

[aaa] Lợi ích cổ đông thiểu số cuối kỳ được xác định như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Lợi ích cổ đông thiểu số đầu kỳ (lúc bắt đầu hợp nhất)	670.000
Lợi ích cổ đông thiểu số tăng lên trong kỳ	63.000
Lợi ích cổ đông thiểu số cuối kỳ	733.000

[bbb]Tổng lợi nhuận theo quan điểm hợp nhất được xác định như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Doanh thu bán hàng	**11.723.500**
Trừ đi: các khoản chi phí	
1. Giá vốn hàng bán	4.800.000

2. Chi phí quản lý doanh nghiệp	1.410.000
3. Phân bổ lợi thế thương mại	417.000
4. Chi phí khác	2.360.000
Tổng chi phí	**8.987.000**
Tổng lợi nhuận	**2.736.500**

9.9.3 Các nghiệp vụ chủ yếu khác: đọc Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính.

(Nguồn tài liệu học tập: Đọc VAS11, VAS25, chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006; Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính, Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007, giáo trình của Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế quốc dân, Đại học Thương mại; các sơ đồ kế toán).

V. MỘT SỐ NỘI DUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

- Đọc tài liệu: giáo trình kế toán Quản trị các trường đại học (Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế Quốc dân, Đại học Thương mại...).

- Có thể nghiên cứu tài liệu về công trình nghiên cứu khoa học liên quan Kế toán quản trị trên trang Web bộ môn kế toán - Học viện Tài chính: www.hvtc.edu.vn/bmkt

- Đọc Thông tư 53/2006/TT-BTC *ngày 12/6/2006 của Bộ Tài chính về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp.*

1. Thông tin thích hợp

Quá trình ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp là quá trình lựa chọn phương án tốt nhất, có lợi nhất và hiệu quả nhất từ nhiều phương án khác nhau.

Các quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp thường là:

- Chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt (với giá giảm)?

- Ngừng hay vẫn tiếp tục sản xuất một mặt hàng nào đó (hoặc tiếp tục hoạt động một bộ phận nào đó) do bị lỗ cá biệt ?

- Tự sản xuất hoặc mua một chi tiết sản phẩm/bao bì đóng gói?

- Quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất kinh doanh bị giới hạn.

- Có nên mở thêm một điểm kinh doanh mới hoặc sản xuất thêm một phẩm mới?

- Nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất, chế biến ra thành phẩm rồi mới bán?

-...

Trong phạm vi nội dung ôn thi KTV, chỉ đi sâu ôn tập 3 loại tình huống: Chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt?; Ngừng hay vẫn tiếp tục sản xuất một mặt hàng nào đó (hoặc tiếp tục hoạt động một bộ phận nào đó)?; Quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất kinh doanh bị giới hạn.

Các quyết định của nhà quản trị sẽ ảnh hưởng đến kết quả và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp cả hiện tại và tương lai.

Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn là vấn đề sử dụng năng lực sản xuất, hoạt động hiện thời của doanh nghiệp, không cần thiết phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm tài sản cố định để tăng thêm năng lực sản xuất, năng lực hoạt động. Vì vậy vai trò của người kế toán quản trị trong vấn đề này là giúp các nhà quản lý xác định phương án có khả năng sinh lời nhiều nhất trong việc sử dụng công suất (năng lực) sản xuất hiện có.

Thông tin về chi phí và thu nhập thích hợp cho việc ra quyết định là những thông tin phải đạt 2 tiêu chuẩn cơ bản:

+ Thông tin đó phải liên quan đến tương lai.

+ Thông tin đó phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn.

Những thông tin không đạt một trong hai tiêu chuẩn trên hoặc không đạt cả hai tiêu chuẩn trên được coi là những thông tin không thích hợp.

Khi nhận dạng thông tin thích hợp người ta cần phải căn cứ vào các tiêu chuẩn đánh giá thông tin của mỗi tình huống cụ thể. Tuy nhiên có một số loại chi phí luôn luôn là chi phí thích hợp hoặc chi phí không thích hợp cho bất cứ tình huống nào. Cụ thể như:

- Chi phí cơ hội luôn là thông tin thích hợp.

- Chi phí chìm luôn là thông tin không thích hợp.

Quá trình phân tích thông tin thích hợp đối với việc xem xét ra quyết định được chia thành 4 bước:

+ *Bước 1*: Tập hợp tất cả các thông tin về các khoản thu nhập và chi phí liên quan đến các phương án đang được xem xét.

+ *Bước 2*: Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí đã chi ra, không thể tránh được ở tất cả các phương án đang được xem xét và lựa chọn.

+ *Bước 3*: Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án đang xem xét.

+ *Bước 4*: Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là những thông tin thích hợp cho quá trình xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

a) Quyết định loại bỏ hoặc tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Hầu hết các doanh nghiệp có nhiều bộ phận kinh doanh phụ thuộc hoặc kinh doanh nhiều ngành hàng, mặt hàng. Trong quá trình hoạt động có bộ phận hoặc ngành hàng, mặt hàng bị lỗ là điều có thể xảy ra. Trong điều kiện này doanh nghiệp đứng trước 2 sự lựa chọn khác nhau: tiếp tục kinh doanh hay loại bỏ kinh doanh bộ phận (mặt hàng) kinh doanh đang bị thua lỗ?

Tương tự như vậy, có thể có doanh nghiệp sản xuất nhiều mặt hàng, song trong nhiều năm có một mặt hàng luôn bị thua lỗ, dẫn đến việc doanh nghiệp đứng trước hai sự lựa chọn: tiếp tục sản xuất sản phẩm đó, hay loại bỏ việc sản xuất sản phẩm đó?

Trong trường hợp này phân tích thông tin định lượng dựa trên thông tin thích hợp, phương án nào tạo ra nhiều lợi nhuận hơn (hoặc bị lỗ ít hơn) sẽ được đề nghị lựa chọn

Tuy nhiên cần xem xét thêm các thông tin bổ sung tuỳ theo từng tình huống cụ thể khác nhau: Chẳng hạn trong trường hợp, nếu cả 3 bộ phận kinh doanh đều trong cùng một thành phố, khi loại bỏ kinh doanh một bộ phận nào đó, có một số khách hàng quen chuyển sang mua hàng tại các bộ phận kinh doanh còn lại, khi đó kế toán quản trị phải dự đoán được phần doanh thu, giá vốn... thay đổi; Hoặc, trường hợp quyết định tiếp tục hay loại bỏ việc sản xuất một loại sản phẩm, có thể có những tình huống phát sinh chi phí cơ hội như: nếu không tiếp tục sản xuất sản phẩm đó thì toàn bộ cơ sở vật chất được đem cho thuê, hoặc chuyển sang sản xuất một mặt hàng khác,...

b) Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng mới

Trong một số trường hợp các doanh nghiệp phải đứng trước sự lựa chọn là nên chấp nhận hay không chấp nhận các đơn đặt hàng có liên quan tới việc tăng khối lượng sản xuất của doanh nghiệp tại các thời điểm đặc biệt.

Trong trường hợp này kế toán quản trị cần phải quan tâm đến các thông tin cơ bản sau:

- Khả năng, công suất của máy móc thiết bị có thể đáp ứng thêm nhu cầu của các đơn đặt hàng mới hay không.

- Xem xét và so sánh với hoạt động sản xuất và tiêu thụ bình thường của công ty hàng năm.

Ví dụ 5.1: Giả sử một công ty sản xuất sản phẩm X, theo nhu cầu của thị trường công ty đã dự đoán, trong năm tới công ty dự định sản xuất 250.000 sản phẩm (công suất sản xuất của công ty là 300.000sp/năm). Với mức sản xuất này giá thành đơn vị sản phẩm dự kiến là 80.000 đồng/ 1sp (Trong đó: Biến phí sản phẩm là 50.000 đồng/1sp, tổng định phí là 7.500.000.000 đồng). Giá bán thông thường dự kiến là 100.000 đồng/1sp.

Ngoài số sản phẩm mà công ty đã dự kiến cung cấp như trên, công ty nhận đ-ược 1 đơn đặt hàng đặc biệt của một công ty khác, mua 30.000 sản phẩm B với giá mua là 60.000 đồng/1sp.

Trong trường hợp này, các sản phẩm công ty dự kiến cung cấp ban đầu phải gánh chịu bù đắp toàn bộ chi phí cố định, cho nên cho dù công ty chấp nhận hay không chấp nhận đơn đặt hàng đặc biệt thì chi phí cố định là khoản chi phí không chênh lệch. Để sản xuất đơn đặt hàng đặc biệt công ty chỉ phải bỏ ra chi phí biến đổi, nên chỉ cần so sánh giá bán thoả thuận với biến phí, nếu làm tăng lãi trên biến phí tức là làm tăng lợi nhuận. Nếu công ty chấp nhận dơn đặt hàng này sẽ làm cho tổng lãi trên biến phí tăng thêm:

30.000 x (60.000 - 50.000) = 300.000.000 (đồng)

Như vậy nếu công ty chấp nhận đơn đặt hàng này sẽ làm lợi nhuận tăng thêm 300.000.000 đồng, xét theo tiêu chuẩn kinh tế thì công ty nên chấp nhận đơn đặt hàng này.

Mở rộng tình huống, theo tài liệu ví dụ trên, bổ sung một số thông tin:

- Biến phí là 50.000 đồng/1SP, trong đó chi phí giao hàng là 6.000 đồng/1SP.

- Nếu chấp nhận đơn đặt hàng này thì khách hàng sẽ nhận hàng tại kho của công ty, đồng thời công ty phải bỏ thêm chi phí cải tiến sản phẩm cho phù hợp nhu cầu của khách hàng này: 3.000 đồng/1sp; Và công ty phải trả một khoản hoa hồng cho ngời môi giới là 50.000.000 đồng.

Trong trường hợp này, nếu công ty chấp nhận đơn đặt hàng này, biến phí mới là: 50.000 - 6.000 + 3.000 = 47.000 (đồng/1SP); định phí tăng thêm 50.000.000 đồng; do đó làm cho lợi nhuận tăng thêm:

30.000 x (60.000 - 47.000) - 50.000.000 = 340.000.000 (đồng)

Xét theo tiêu chuẩn kinh tế, công ty nên chấp nhận đơn đặt hàng đặc biệt này…

Tuy nhiên, khi xem xét quyết định chấp nhận hay không chấp nhận đơn đặt hàng đặc biệt, bên cạnh việc xem xét yếu tố định lượng về mặt kinh tế làm tăng lợi nhuận của đơn vị hay không, doanh nghiệp cũng cần xem xét đến các yếu tố định tính xung quanh hợp đồng như: khách hàng không thuộc khu vực khách hàng truyền thống của doanh nghiệp, không có ý định làm ăn lâu dài với khách hàng này... nếu không doanh nghiệp sẽ vấp phải những phản ứng của khách hàng, khó khăn khác trong cạnh tranh và có thể sẽ dẫn đến phương hại lợi ích lâu dài của doanh nghiệp.

c) Các quyết định trong điều kiện sản xuất kinh doanh bị giới hạn

Trong thực tế hoạt động, các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh nhiều mặt hàng có thể đứng trước một thực trạng là doanh nghiệp có giới hạn một số nhân tố nào đó như số lượng nguyên vật liệu có thể cung cấp; số giờ công lao động, số giờ hoạt động của máy móc thiết bị có thể khai thác; khả năng tiêu thụ thêm sản phẩm hàng hoá… Để khai thác triệt để các yếu tố còn dôi dư này nhằm tối đa hoá lợi nhuận, các nhà quản trị doanh nghiệp phải đứng trước sự lựa chọn: nên ưu tiên sản xuất cho loại sản phẩm nào, với thứ tự ưu tiên ra sao để tận dụng hết năng lực hoạt động và mang lại lợi nhuận tăng thêm nhiều nhất. Điều này cũng có nghĩa là doanh nghiệp đứng trước sự lựa chọn quyết định kinh doanh trong điều kiện các nhân tố cần thiết cho sản xuất kinh doanh có giới hạn.

- Nếu chỉ có một nhân tố giới hạn:

Xác định: lãi trên biến phí tính trên một đơn vị nhân tố bị giới hạn = Lãi trên biến phí (số dư đảm phí) đơn vị sản phẩm /số lượng đơn vị nhân tố giới hạn tính trên một sản phẩm.

Trong đó: số lượng đơn vị nhân tố giới hạn tính trên một sản phẩm chính là thông tin về định mức lao động, định mức vật tư, định mức thời gian sử dụng máy máy móc, thiết bị.

Lấy chỉ tiêu "lãi trên biến phí (số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố giới hạn" làm tiêu chuẩn để xác định thứ tự ưu tiên sản xuất sản phẩm.

- Nếu có 2 nhân tố giới hạn:

+ Xác định nhân tố giới hạn chủ chốt.

+ Xác định: lãi trên biến phí (số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố bị giới hạn chủ chốt = Lãi trên biến phí (số dư đảm phí) đơn vị sản phẩm/số lượng đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt tính trên một sản phẩm.

+ Lấy chỉ tiêu "lãi trên biến phí(số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt" làm tiêu chuẩn để xác định thứ tự u tiên sản xuất sản phẩm, sản phẩm nào có "lãi trên biến phí(số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt" cao nhất sẽ được tiên sản xuất nhất...

- Nếu có đồng thời nhiều nhân tố bị giới hạn .

Phương pháp sử dụng thuật toán với việc lập hàm mục tiêu sao cho lợi nhuận cao nhất là phù hợp và cần thiết cho trường hợp này.

Trình tự của phương pháp này có thể thực hiện theo các bước:

+ *Bước 1:* Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn hàm dưới dạng phương trình tuyến tính.

Gọi f(x) là hàm mục tiêu , f(x) = cj xj => Max

Trong đó cj là lãi trên biến phí (số dư đảm phí) đơn vị sản phẩm loại j , xj là số lợng sản phẩm loại j cần sản xuất ứng với các yếu tố d thừa (j = 1àn, có n loại sp)

+ *Bước 2*: Xác định điều kiện các nhân tố giới hạn và biểu diễn chúng thành hệ các bất phơng trình.

Điều kiện các nhân tố giới hạn: aijxj < bi (i = 1àm ,có m nhân tố giới hạn)

Trong đó: aij là hệ số ứng với sản phẩm loại j và nhân tố d thừa có giới hạn thứ i (aij có thể là định mức số lượng nhân tố giới hạn cho một đơn vị sp loại j hoặc đơn giá bán cho một đơn vị sp loại j…); bi là nhân tố dư thừa có giới hạn thứ i, nó có thể là số lượng sp có thể tiêu thụ thêm, số giờ máy có thể khai thác thêm, số giờ lao động có thể huy động thêm…

+ *Bước 3*: Giải hệ phương trình bậc nhất

+ *Bước 4*: Xác dịnh phương trình sản xuất tối ưu (cơ cấu sản phẩm tối ưu) phù hợp với hàm mục tiêu.

Ví dụ 5.2: Công ty T & T sản xuất kinh doanh 2 mặt hàng X và Y, các thông tin đã thu thập được như sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
1.Giá bán đơn vị (1000 đồng)	100	140
2.Biến phí đơn vị (1000 đồng)	60	50
3. Giờ máy chạy/1SP	1	3
4.Nhu cầu thị trường (sản phẩm)	2000	1500

Biết rằng: Tổng giờ máy chạy công ty có thể cung cấp tối đa là 6000 giờ.

Trong trường hợp này: để đáp ứng nhu cầu của thị trường công ty cần cung cấp số giờ máy là: 2.000 x 1 + 1.500 x 3 = 6.500 giờ; trong khi đó công ty chỉ có thể cung cấp tối đa 6000 giờ; nên số gờ máy chạy sẽ là nhân tố giới hạn chủ chốt, có bảng tính toán sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
1. Giá bán đơn vị (1.000 đồng)	100	140
2. Biến phí đơn vị (1.000 đồng)	60	50
3. Lãi trên biến phí đơn vị (1.000 đồng)	*40*	*90*

4. Giờ máy chạy/1SP	1	3
5. Lãi trên biến phí trên 1 giờ máy	*40*	*30*
6. Thự tự ưu tiên sản xuất	(1)	(2)
7. Giờ máy cung cấp cho sản xuất	2000	4000
8. Cơ cấu sản phẩm sản xuất (SP)	2000	1333
9. Tổng lãi trên biến phí (1.000 đồng)	80.000	119.970

Như vậy, với cơ cấu sản phẩm sản xuất: 2000 sản phẩm X, 1333 sản phẩm Y sẽ đem lại Tổng lãi trên biến phí lớn nhất, do đó đem lại lợi nhuận lớn nhất.

2. Phương pháp tính giá thành sản xuất toàn bộ và báo cáo sản xuất

Trong nội dung ôn thi hiện nay yêu cầu học viên nắm chắc *2 phương pháp: phương pháp tính giá thành giản đơn và phương pháp tính giá thành phân bước*; Đồng thời nghiên cứu về báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân và phương pháp nhập trước xuất trước.

a) Phương pháp tính giá thành giản đơn

Trường hợp từ khi đưa nguyên liệu vật liệu chính vào quy trình sản xuất cho đến khi tạo ra sản phẩm là một quy trình khép kín, kết thúc quy trình sản xuất tạo ra một loại sản phẩm, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, đối tượng tính giá thành là khối lượng sản phẩm hoàn thành của quy trình sản xuất đó, và:

Z = Dđk + C- Dck

Trong đó: Z, z là tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm.

Dđk và Dck: là chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ và CPsxDDcuối kỳ.

Dck có thể được đánh giá theo chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp hoặc theo sản lượng hoàn thành tương đương.

Ví dụ 5.3: Doanh nghiệp sản xuất sản phẩm C, có tài liệu sau:

(Đơn vị: 1.000đ)

Khoản mục chi phí	$D_{ĐK}$	C
- Chi phí NLTT	45.500	334.000
- Chi phí NCTT	9.500	85.000
- Chi phí sản xuất chung	12.000	103.500
Cộng	***67.000***	***522.500***

- Kết quả sản xuất: Hoàn thành nhập kho 190 sản phẩm, còn 40 sản phẩm dở mức độ chế biến hoàn thành 50%.

Đánh giá sản phẩm dở dang:

$$\text{+ Chi phí VLTT} = \frac{45.500 + 334.000}{190 + 40} \times 40 = 66.000$$

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{9.500 + 85.000}{190 + (40 \times 50\%)} \times (40 \times 50\%) = 9.000$$

$$\text{+ Chi phí SXC} = \frac{12.000 + 103.500}{} \times (40 \times 50\%) = 11.000$$

190 + (40 x 50%)

Bảng tính giá thành sản phẩm C

Sản lượng: 190

Khoản mục chi phí	$D_{ĐK}$	C	D_{CK}	Z	z
- Chi phí VLTT	45.500	334.000	66.000	313.500	1.650
- Chi phí NCTT	9.500	85.000	9.000	85.500	450
- Chi phí SXC	12.000	103.500	11.000	104.500	550
Cộng	**67.000**	**522.500**	**86.000**	**503.500**	**2.650**

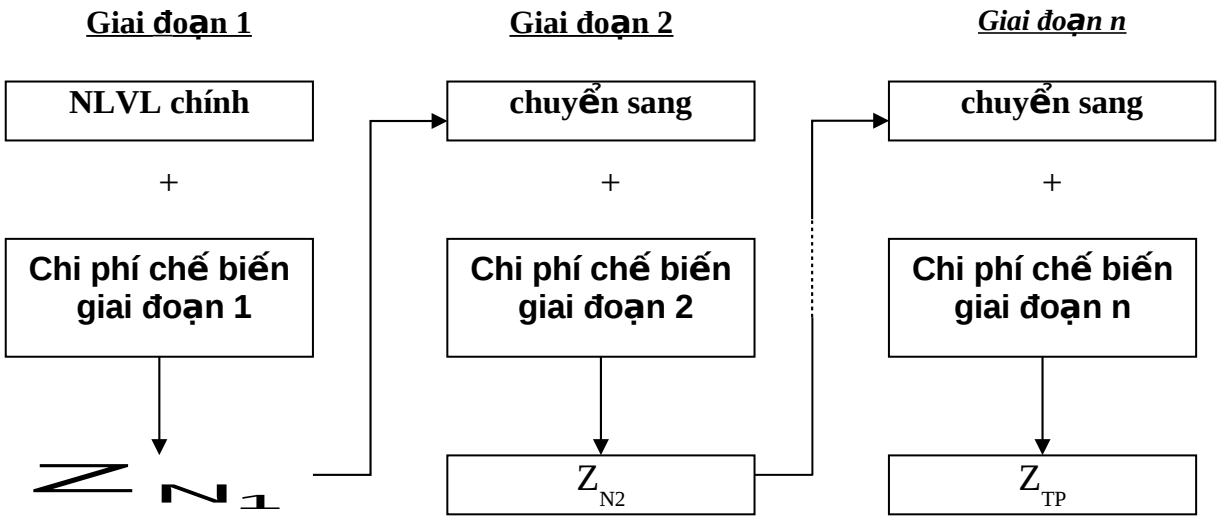
b) Tính giá thành sản phẩm đối với doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục

Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm trong những doanh nghiệp này là từ khi đưa nguyên liệu, vật liệu chính cho đến khi tạo ra thành phẩm phải trải qua nhiều giai đoạn công nghệ, kết thúc mỗi giai đoạn công nghệ tạo ra nửa thành phẩm chuyển sang giai đoạn sau để tiếp tục chế biến. Yêu cầu quản lý cần biết chi phí sản xuất của từng giai đoạn công nghệ, sản phẩm tạo ra từ quy trình sản xuất này gồm các nửa thành phẩm và thành phẩm.

Trường hợp đối tượng tính giá thành là các nửa thành phẩm và thành phẩm thì tính giá thành theo phương pháp phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm. Trường hợp đối tượng tính giá thành chỉ là thành phẩm cuối cùng thì tính giá thành theo phương pháp phân bước không tính giá thành nửa thành phẩm.

(1) Tính giá thành phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm

Giả sử một quy trình sản xuất chế biến liên tục gồm n giai đoạn, có thể mô tả quá trình kết chuyển chi phí theo sơ đồ:



Trình tự tính giá thành : (Z_{N_i} là giá thành nửa thành phẩm giai đoạn i).

- *Giai đoạn 1*:

$$Z_{N_1} = D_{ĐK1} + C_1 - D_{CK1}$$

Nửa thành phẩm giai đoạn 1 được sử dụng chủ yếu là chuyển giai đoạn 2 tiếp tục chế biến, ngoài ra có thể bán nửa thành phẩm ra ngoài hay nhập kho nửa thành phẩm.

- *Giai đoạn 2*: Nhận nửa thành phẩm giai đoạn 1 chuyển sang để tiếp tục chế biến tạo ra nửa thành phẩm giai đoạn 2, và:

$$Z_{N_2} = D_{§K_2} + Z_{N_1} \text{ chuyển sang} + C_2 - D_{CK2}$$

Trong đó C_2 là chi phí chế biến của giai đoạn 2.

Mỗi sản phẩm của giai đoạn 2 được kết tinh gồm 2 bộ phận chi phí :

+ Chi phí giai đoạn trước chuyển sang (giá thành NTP giai đoạn trước chuyển sang): đây là bộ phận chi phí bỏ vào từ đầu quy trình của từng giai đoạn công nghệ.

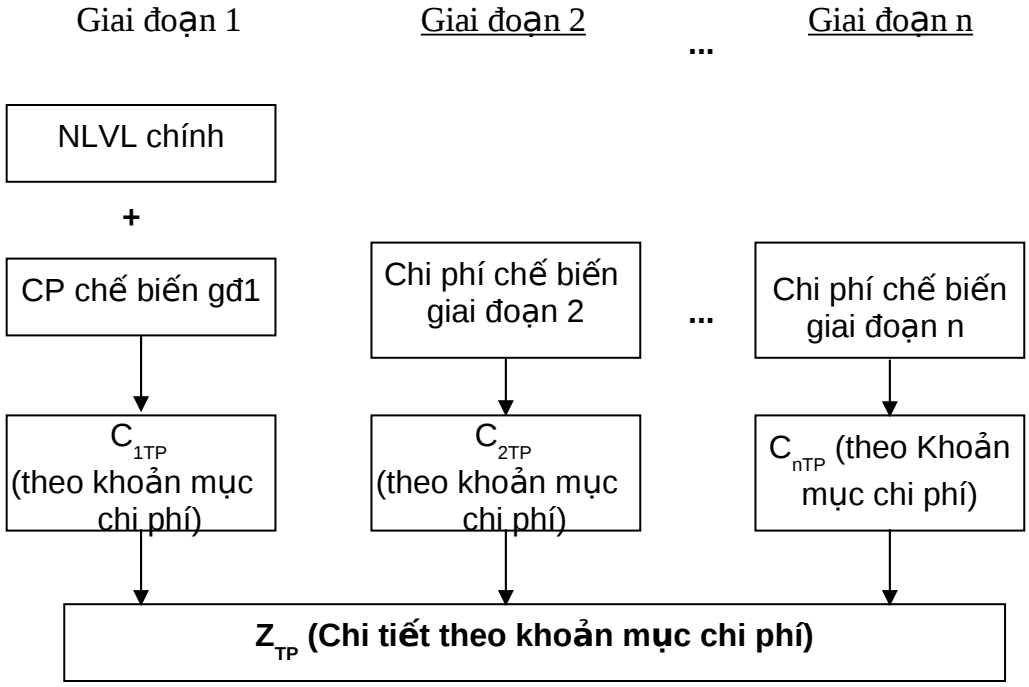
+ Chi phí chế biến của giai đoạn 2: Đây là bộ phận chi phí bỏ vào theo mức độ gia công chế biến.

Tuần tự như vậy cho đến giai đoạn cuối cùng, sẽ tính được giá thành thành phẩm :

$$Z_{TP} = D_{§K_n} + Z_{N_{n-1}} \text{ chuyển sang} + C_n - D_{CKn}$$

Chi phí giai đoạn trước kết chuyển một cách tuần tự sang giai đoạn sau, có thể kết chuyển tuần tự từng khoản mục, hoặc kết chuyển tuần tự tổng hợp. Để quản lý, phân tích chi phí người ta thường thực hiện kết chuyển tuần tự từng khoản mục chi phí. Vì vậy phương pháp tính giá thành phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm còn được gọi là phương pháp kết chuyển tuần tự chi phí.

(2) Tính giá thành phân bước không tính giá thành nửa thành phẩm có thể mô tả quá trình kết chuyển chi phí theo sơ đồ:



Phương pháp này đòi hỏi trước hết phải xác định được chi phí sản xuất của từng giai đoạn nằm trong giá thành thành phẩm cuối cùng theo từng khoản mục chi phí,

sau đó tổng cộng song song từng khoản mục chi phí sản xuất của từng giai đoạn nằm trong giá thành thành phẩm sẽ được giá thành của thành phẩm. *Phương pháp này còn được gọi là phương pháp kết chuyển chi phí song song.*

Trình tự tính toán:

Trong đó:

+ Ci_{TP}: Là chi phí giai đoạn công nghệ i tính trong giá thành thành phẩm.

+ $D_{Đki}$, C_i: Chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ của giai đoạn công nghệ i

+ Q_i: là khối lượng sản phẩm mà giai đoạn i đầu tư chi phí

+ Q_{iTP}: Khối lượng thành phẩm đã quy đổi về nửa thành phẩm giai đoạn i.

$Q_{iTP} = Q_{TP} \times H_i$

+ H_i: là hệ số sử dụng sản phẩm giai đoạn i:

và $$Z_{TP} = \sum_{i=1}^{n} Ci_{TP}$$

Ví dụ 5.4: Doanh nghiệp Xuân Hà sản xuất sản phẩm A trải qua 2 phân xưởng chế biến liên tục: phân xưởng 1 và phân xưởng 2. Trích một số tài liệu trong tháng 3/N:

Chi phí sản xuất sản phẩm đã phát sinh trong kỳ: (đơn vị tính: đồng)

	Chi phí VLTT	Chi phí NCTT	Chi phí sản xuất chung
Phân xưởng 1	374.000.000	90.000.000	105.000.000
Phân xưởng 2	-	60.000.000	72.000.000

- Kết quả sản xuất trong tháng: Phân xưởng 1 sản xuất hoàn thành 1.200 nửa thành phẩm A chuyển hết cho phân xưởng 2 tiếp tục chế biến, còn lại 500 sản phẩm làm dở mức độ chế biến hoàn thành 60%. Phân xưởng 2 nhận 1.200 nửa thành phẩm phân xưởng 1 chuyển sang tiếp tục chế biến hoàn thành nhập kho 800 thành phẩm,còn 400 sản phẩm đang chế dở mức độ hoàn thành 50%.

Yêu cầu: 1) Tính giá thành nửa thành phẩm và thành phẩm theo phương pháp tính giá thành phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm.

2) Tính giá thành thành phẩm theo phương pháp tính giá thành phân bước không tính giá thành nửa thành phẩm.

Lời giải yêu cầu 1:

- Đánh giá sản phẩm dở dang phân xưởng 1:

$$\text{+ Chi phí VLTT} = \frac{374.000.000}{1.200 + 500} \times 500 = 110.000.000$$

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (500 \times 60\%) = 18.000.000$$

$$105.000.000$$

+ Chi phí SXC = $\frac{}{1.200 + (500 \times 60\%)}$ x (500 x 60%) = 21.000.000

Bảng tính giá thành nửa thành phẩm phân xưởng 1

Sản lượng: 1.200

Khoản mục chi phí	$D_{ĐK}$	C	D_{CK}	Z	z
Chi phí VLTT		374.000.000	110.000.000	264.000.000	220.000
Chi phí NCTT		90.000.000	18.000.000	72.000.000	60.000
Chi phí SXC		105.000.000	21.000.000	84.000.000	70.000
Cộng		**569.000.000**	**149.000.000**	**420.000.000**	**350.000**

- Đánh giá sản phẩm làm dở giai đoạn 2:

+ Chi phí VLTT = $\frac{264.000.000}{800 + 400}$ x 400 = 88.000.000

+ Chi phí NCTT

= $\frac{72.000.000}{800 + 400}$ x 400 + $\frac{60.000.000}{800 + (400 \times 50\%)}$ x (400 x 50%) = 36.000.000

+ Chi phí SX chung

= $\frac{84.000.000}{800 + 400}$ x 400 + $\frac{72.000.000}{800 + (400 \times 50\%)}$ x (400 x 50%) = 42.400.000

Bảng tính giá thành thành phẩm A

Sản lượng : 800

Khoản mục chi phí	$D_{ĐK}$	Chi phí sản xuất trong kỳ		$D_{C`K}$	Z	Z
		Giai đoạn trước	Giai đoạn này			
Chi phí VLTT		264.000.000	-	88.000.000	176.000.000	220.000
Chi phí NCTT		72.000.000	60.000.000	36.000.000	96.000.000	120.000
Chi phí SXC		84.000.000	72.000.000	42.400.000	113.600.000	142.000
Cộng		**420.000.000**	**132.000.000**	**166.400.000**	**385.600.000**	**482.000**

Lời giải yêu cầu 2:

- Chi phí giai đoạn 1 trong giá thành thành phẩm:

+ Chi phí VLTT = $\frac{374.000.000}{}$ x 800 = 176.000.000

$$1.200 + 500$$

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times 800 = 48.000.000$$

$$\text{+ Chi phí SXC} = \frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times 800 = 56.000.000$$

- Chi phí giai đoạn 2 trong giá thành thành phẩm:

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{60.000.000}{1.200 + (400 \times 50\%)} \times 800 = 48.000.000$$

$$\text{+ Chi phí SXC} = \frac{72.000.000}{800 + (400 \times 50\%)} \times 800 = 57.600.000$$

Bảng tính giá thành thành phẩm A

Sản lượng: 800

Khoản mục chi phí	Chi phí sản xuất từng giai đoạn trong Z_{TP}		Z	z
	PX1	PX2		
Chi phí VLTT	176.000.000	-	176.000.000	220.000
Chi phí NCTT	48.000.000	48.000.000	96.000.000	120.000
Chi phí SXC	56.000.000	57.600.000	113.600.000	142.000
Cộng	**280.000.000**	**105.600.000**	**385.600.000**	**482.000**

Trường hợp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu trực tiếp hoặc nửa thành phâm bước trước chuyển sang, ở giai đoạn 1 chỉ tính cho sản phẩm dở dang phần chi phí vật liệu trực tiếp (hoặc chi phí vật liệu chính trực tiếp), còn giai đoạn sau chỉ tính cho sản phẩm dở dang phần giá thành nửa thành phẩm bước trước chuyển sang trong sản phẩm dở.

Ví dụ 5.5: Doanh nghiệp Hà Xuân sản xuất sản phẩm A trải qua 2 phân xưởng chế biến liên tục: phân xưởng 1 và phân xưởng 2. Trích một số tài liệu trong tháng 3/N:

- Không có sản phẩm sản xuất dở dang đầu kỳ và không có thành phẩm tồn kho đầu kỳ.

- Chi phí sản xuất sản phẩm đã phát sinh trong kỳ: (đơn vị tính: đồng)

	Chi phí VLTT	Chi phí NCTT	Chi phí SXC
Phân xưởng 1	495.000.000	55.000.000	60.500.000
Phân xưởng 2	-	22.500.000	24.750.000

- Kết quả sản xuất trong tháng: Phân xưởng 1 sản xuất hoàn thành 5.000 nửa thành phẩm A chuyển hết cho phân xưởng 2 tiếp tục chế biến, còn lại 500 sản phẩm làm dở. Phân xưởng 2 nhận 5.000 nửa thành phẩm phân xưởng 1 chuyển sang tiếp tục chế biến hoàn thành nhập kho 4.500 thành phẩm A, còn 500 sản phẩm đang chế dở.

Yêu cầu:

1) Tính giá thành nửa thành phẩm và thành phẩm theo phương pháp tính giá thành phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm

2) Tính giá thành thành phẩm theo phương pháp tính giá thành phân bước không tính giá thành nửa thành phẩm

Lời giải yêu cầu 1:

* Đánh giá sản phẩm dở dang phân xưởng 1:

$$\text{CPVLTT} = \frac{495.000.000}{5.000 + 500} \times 500 = 45.000.000$$

Bảng tính giá thành nửa thành phẩm A

Sản lượng: 5.000

Khoản mục chi phí	Dđk	C	Dck	Z	z
CPVLTT		495.000.000	45.000.000	450.000.000	90.000
CPNCTT		55.000.000	-	55.000.000	11.000
CPSXC		60.500.000	-	60.500.000	12.100
Cộng	-	**610.500.000**	**45.000.000**	**565.500.000**	**113.100**

* Đánh giá sản phẩm dở dang phân xưởng 2:

CPVLTT = 90.000 x 500 = 45.000.000

CPNCTT = 11.000 x 500 = 5.500.000

CPSXC = 12.100 x 500 = 6.050.000

Cộng: ***56.550.000***

Bảng tính giá thành thành phẩm A

Sản lượng: 4.500

KMCP	Dđk	CPSX trong kỳ		Dck	Z	z
		GĐ trước	GĐ này			
CPVLTT		450.000.000	-	45.000.000	405.000.000	90.000
CPNCTT		55.000.000	22.500.000	5.500.000	72.000.000	16.000
CP SXC		60.500.000	24.750.000	6.050.000	79.200.000	17.600
Cộng	-	***565.500.000***	***47.250.000***	***56.550.000***	***556.200.000***	***123.600***

Lời giải yêu cầu 2:

- Chi phí giai đoạn 1 trong giá thành thành phẩm:

$$\text{+ Chi phí VLTT} = \frac{495.000.000}{5.000 + 500} \times 4.500 = 405.000.000$$

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{55.000.000}{5.000} \times 4.500 = 49.500.000$$

+ Chi phí SXC $= \frac{60.500.000}{5.000} \times 4.500 = 54.450.000$

- Chi phí giai đoạn 2 trong giá thành thành phẩm: là toàn bộ chi phí phát sinh của giai đoạn 2

Bảng tính giá thành thành phẩm A

Sản lượng: 4.500

Khoản mục chi phí	Chi phí sản xuất từng giai đoạn trong Z_{TP}		Z	z
	PX1	PX2		
Chi phí VLTT	405.000.000	-	405.000.000	90.000
Chi phí NCTT	49.500.000	22.500.000	72.000.000	16.000
Chi phí SXC	54.450.000	24.750.000	79.200.000	17.600
Cộng	***508.950.000***	***47.250.000***	***556.200.000***	***123.600***

Trong trường hợp có hệ số chế biến sản phẩm giữa các giai đoạn cần phải quy đổi theo hệ số sử dụng sản phẩm:

Ví dụ 5.6: Doanh nghiệp Xuân Hà sản xuất sản phẩm A trải qua 2 phân xưởng chế biến liên tục: phân xưởng 1 và phân xưởng 2. Trích một số tài liệu trong tháng 3/N:

- Chi phí sản xuất sản phẩm đã phát sinh trong kỳ: (đơn vị tính: đồng)

	Chi phí VLTT	Chi phí NCTT	Chi phí SXC
Phân xưởng 1	374.000.000	90.000.000	105.000.000
Phân xưởng 2	-	60.000.000	72.000.000

- Kết quả sản xuất trong tháng: Phân xưởng 1 sản xuất hoàn thành 1.200 nửa thành phẩm A chuyển hết cho phân xưởng 2 tiếp tục chế biến, còn lại 500 sản phẩm làm dở mức độ chế biến hoàn thành 60%. Phân xưởng 2 nhận 1200 nửa thành phẩm phân xưởng 1 tiếp tục chế biến hoàn thành 400 thành phẩm nhập kho, 200 sản phẩm dở mức độ chế biến hoàn thành 50%.

Chi phí sản xuất phân xưởng 1 trong giá thành thành phẩm

CPNVLTT $= \frac{374.000.000}{1.200 + 500} \times (400 \times 2) = 176.000.000$

CPNCTT $= \frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (400 \times 2) = 48.000.000$

CPSX chung $= \frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (400 \times 2) = 56.000.000$

Cộng: ***280.000.000***

Chi phí sản xuất phân xưởng 2 trong giá thành thành phẩm:

CPNCTT $= \frac{60.000.000}{400 + (200 \times 50\%)} \times 400 = 48.000.000$

CPSX chung $= \frac{72.000.000}{} \times 400 = 57.600.000$

400 + (200 x 50%)

Bảng tính giá thành thành phẩm

Sản lượng: 400

KMCP	CPSX từng PX trong Ztp		Z	z
	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2		
CPVLTT	176.000.000	-	176.000.000	440.000
CPNCTT	48.000.000	48.000.000	96.000.000	240.000
CPSX chung	56.000.000	57.600.000	113.600.000	284.000
Cộng	***280.000.000***	***105.600.000***	***385.600.000***	***964.000***

c) Lập báo cáo sản xuất

(1) Lập báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân

* *Phần 1*: Kê khối lượng và khối lượng tương đương:

Theo phương pháp này, khối lượng tương đương gồm:

- Khối lượng sản phẩm hoàn thành.
- Khối lượng tương đương của sản phẩm dở cuối kỳ (Q_{dck} x m_c)

* *Phần 2*: Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị :

- Tổng chi phí gồm: Chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ ($D_{ĐK}$ + C)

$$\text{Chi phí đơn vị (c)} = \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{Khối lượng tương đương}} = \frac{D_{ĐK} + C}{Q_{ht} + Q_{dck} \times m_c}$$

* *Phần 3*: Cân đối chi phí của phân xưởng

Phần này gồm 2 nội dung:

- Nguồn chi phí (đầu vào): Gồm chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ.
- Phân bổ chi phí (đầu ra): Phân bổ cho các đại lượng:

+ Giá thành khối lượng sản phẩm hoàn thành:

$$Z = \bar{c} \times Q_{ht}$$

+ Chi phí dở dang cuối kỳ (tính riêng cho từng khoản mục chi phí)

$$D_{ck} = \bar{c} \times (Q_{dck} \times m_c)$$

(2) Lập báo cáo sản xuất theo phương pháp nhập trước xuất trước:

* *Phần 1*: Kê khối lượng và khối lượng tương đương *(xem phần đánh giá sản phẩm làm dở theo phương pháp nhập trước xuất trước)*

Theo phương pháp này, khối lượng tương đương bao gồm:

- Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ [$Q_{dđk}$ x (1- $m_đ$)]
- Khối lượng tương đương của sản phẩm làm dở cuối kỳ (Q_{dck} x m_c)

* *Phần 2:* Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị *(xem phần đánh giá sản phẩm làm dở theo phương pháp nhập trước xuất trước)*

- Tổng hợp chi phí: Là tổng chi phí phát sinh trong kỳ (c).

- Chi phí đơn vị (c_1): Đây chính là chi phí đơn vị của khối lượng sản phẩm được thực hiện kỳ này (không kể phần kỳ trước chuyển sang).

$$c_1 = \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{Khối lượng tương đương}} = \frac{C}{Q_{ddk}(1- m_đ)+ Q_{bht}+ (Q_{dck} \text{ x } m_c)}$$

* *Phần 3*: Cân đối chi phí

- Nguồn chi phí (đầu vào): Gồm chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ.

- Phân bổ chi phí (đầu ra):

+ Tính cho khối lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ:

Gồm chi phí dở dang đầu kỳ, và phần chi phí trong kỳ phân bổ cho khối lượng tương đương của sản phẩm dở đầu kỳ [$D_{ĐK} + c_1 \text{ x } Q_{ddk} \text{ x } (1- m_đ)$]

+ Giá thành khối lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ ($Q_{bht} \text{ x } c_1$).

+ Chi phí dở dang cuối kỳ ($D_{ck} = c_1 \text{ x } Q_{dck} \text{ x } m_c$)

Ví dụ 5.7:

Doanh nghiệp sản xuất sản phẩm B, tháng 6/N có tài liệu:

Khoản mục chi phí	Chi phí dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất trong kỳ
- Chi phí VLTT	45.000	162.000
- Chi phí NCTT	4.000	17.000
- Chi phí sản xuất chung	8.000	34.000
Cộng	***57.000***	***213.000***

- Khối lượng sản phẩm dở dang cuối tháng 5/N 50 sản phẩm, mức độ chế biến hoàn thành 60%.

- Trong tháng 6 sản xuất hoàn thành nhập khẩu 170 sản phẩm, còn 60 sản phẩm làm dở mức độ chế biến hoàn thành 50%.

- Vật liệu trực tiếp bỏ vào một lần từ đầu quy trình công nghệ.

Báo cáo sản xuất

(Theo phương pháp bình quân)

	Khối lượng	Khối lượng tương đương		
		NVLTT	NCTT	SXC
A. Kê khối lượng và khối lượng tương đương				
- Khối lượng hoàn thành (1)	170	170	170	170
- Khối lượng dở dang cuối kỳ (2)	60	60	30	30
Cộng (3)		***230***	***200***	***200***
B. Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị				
- Chi phí dở dang đầu kỳ	57.000	45.000	4.000	8.000

- Chi phí phát sinh trong kỳ	213.000	162.000	17.000	34.000
Cộng chi phí (4)	***270.000***	***207.000***	***21.000***	***42.000***
- Chi phí đơn vị : (5) = (4): (3)	1.215	900	105	210
C. Cân đối chi phí				
- Nguồn chi phí (đầu vào)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	57.000	45.000	4.000	8.000
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	213.000	162.000	17.000	34.000
Cộng	***270.000***	***207.000***	***21.000***	***42.000***
- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
+ Giá thành khối lượng sản phẩm hoàn thành [(5) x (1)]	206.550	153.000	17.850	35.700
+ Chi phí dở dang cuối kỳ [(5) x (2)]	63.450	54.000	3.150	6.300
* NLVL trực tiếp		54.000		
* Chi phí NCTT			3.150	
* Chi phí sản xuất chung				6.300
Tổng cộng	***270.000***	***207.000***	***21.000***	***42.000***

Báo cáo sản xuất
(Theo phương pháp nhập trước xuất trước)

	Khối lượng	Khối lượng tương đương		
		NLVLTT	NCTT	SXC
A. Khối lượng và khối lượng tương đương				
- Khối lượng dở dang đầu kỳ (1)	50	-	20	20
- Khối lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ (2)	120	120	120	120
- Khối lượng dở dang cuối kỳ (3)	60	60	30	30
Cộng (4)	***230***	***180***	***170***	***170***
B. Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị				
- Chi phí phát sinh trong kỳ (5)	213.000	162.000	17.000	34.000
- Chi phí đơn vị (6) = (5) : (4)	1.200	900	100	200
C. Cân đối chi phí				
* Nguồn chi phí đầu vào				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	57.000	45.000	4.000	8.000
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	213.000	162.000	17.000	34.000
Cộng	***270.000***	***207.000***	***21.000***	***42.000***
* Phân bổ chi phí (đầu ra)				
- Tính cho khối lượng sản phẩm dở đầu kỳ:	*63.000*	*45.000*	*6.000*	*12.000*

+ Kỳ trước ($D_{ĐK}$)	*57.000*	*45.000*	*4.000*	*8.000*
+ Kỳ này (6) x Q_{ddk} x (1- $m_đ$)	6.000	-	2.000	4.000
- Giá thành sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ		108.000	12.000	24.000
- Chi phí dở dang cuối kỳ	63.000	54.000	3.000	6.000
+ Chi phí VLTT		54.000		
+ Chi phí NCTT			3.000	
+ Chi phí SXC				6.000

BÀI THI ĐẠT ĐIỂM CAO NĂM 2006

ĐỀ SỐ 2

Câu 2: Các quy định về chứng từ kế toán theo Luật kế toán năm 2003

* Nội dung chứng từ:

- Chứng từ kế toán phải bao gồm các nội dung chủ yếu sau:

+ Tên và số liệu chứng từ

+ Ngày tháng năm lập chứng từ

+ Tên, địa chỉ đơn vị lập chứng từ

+ Tên, địa chỉ đơn vị nhận chứng từ

+ Nội dung kinh tế tài chính của chứng từ

+ Số lượng, đơn giá, tổng số tiền của nghiệp vụ kinh tế, số tiền thu, chi liên quan đến nghiệp vụ kinh tế

+ Chữ ký của người lập chứng từ và những người có liên quan

- Ngoài các nội dung cơ bản trên, các chứng từ có thể bao gồm các nội dung khác

- Chứng từ giao dịch điện tử phải là chứng từ bao gồm đầy đủ các nội dung trên được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hóa và không thay đổi trong quá trình truyền dữ liệu qua hệ thống máy tính và trên các vật mang tin như băng từ, đĩa từ, thẻ từ thanh toán.

* Lập chứng từ

- Các nghiệp vụ kinh tế tài chính trong hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp phát sinh đều phải lập chứng từ kế toán. Mỗi một nghiệp vụ kinh tế phát sinh được thể hiện bằng một chứng từ kế toán.

- Chứng từ kế toán phải được lập đầy đủ, chính xác, nhanh chóng, kịp thời.

- Chữ viết trên chứng từ kế toán không được viết tắt

- Chứng từ kế toán phải viết bằng bút mực, ghi bằng số và cả bằng chữ số tiền liên quan đến nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- Chứng từ không được sửa chữa, tẩy xóa, phần chứng từ có nội dung không ghi phải gạch chéo. Chứng từ viết sai phải huỷ bỏ bằng cách gạch chéo.

- Nếu chứng từ quy định phải lập nhiều liên thì các liên phải có nội dung giống nhau.

- Các chứng từ phải có đầy đủ chữ ký của người lập, người có thẩm quyền ký duyệt và những người liên quan.

* Ký chứng từ:

- Không dùng bút đỏ hoặc dấu khắc chữ ký sẵn để ký chứng từ.

- Chứng từ phải được ký đầy đủ như nêu ở trên, người ký phải là người có thẩm quyền hoặc người được uỷ quyền.

- Người có thẩm quyền ký chứng từ không được ký chứng từ khi các nội dung liên quan đến trách nhiệm của mình trên chứng từ chưa được ghi đầy đủ.

- Các chứng từ chi phải có chữ ký của người có thẩm quyền duyệt chi và kế toán trưởng trước khi thực hiện, người có thẩm quyền phải ký tên tất cả các bên của chứng từ chi. Chữ ký của người ký phải thống nhất.

- Chữ ký điện tử được thực hiện theo quy định của Nhà nước.

Hóa đơn bán hàng là chứng từ phải được lập khi mua bán trao đổi hàng hóa và cung cấp dịch vụ. Việc cung cấp hàng hóa dịch vụ có số tiền thấp hơn quy định và người mua không yêu cầu lấy hóa đơn thì không cần lập hóa đơn. Người mua có quyền yêu cầu người bán, người cung cấp dịch vụ phát hành hóa đơn khi mua hàng hóa, dịch vụ.

Hóa đơn có thể in sẵn, in từ máy tính. Doanh nghiệp có thể tự in hóa đơn nhưng phải được sự chấp thuận bằng văn bản của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền. Nhà nước quy định việc in ấn, phát hành, quản lý sử dụng hóa đơn.

* Quản lý sử dụng chứng từ:

- Chứng từ phải được lưu trữ cẩn thận, khoa học, sắp xếp theo trình tự thời gian và nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh, và được lưu trữ theo thời gian quy định.

- Các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền được phép xem xét kiểm tra, thu giữ và niêm phong chứng từ khi thu giữ cơ quan Nhà nước có thẩm quyền được sao chép và ký xác nhận nên chứng từ. Khi thu giữ cơ quan Nhà nước phải ghi chép lại số lượng, số liệu các loại chứng từ thu giữ. Nếu niêm phong chứng từ, cơ quan Nhà nước có thẩm quyền phải ký xác nhận bên niêm phong, ghi chép lại số lượng ký hiệu các chứng từ niêm phong.

Câu 1: Cách xác định giá trị thực tế hàng xuất kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước là phương pháp xác định giá trị hàng xuất trong kỳ dựa trên giả định những hàng mua sau được xuất ra dùng trước. Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá trị hàng nhập kho đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ còn tồn kho.

Ví dụ: Có số liệu về nhập xuất tồn hàng hóa A của doanh nghiệp trong tháng 8 năm 2006

Tồn đầu kỳ: 100 vật liệu A, đơn giá 10 đồng/1 vật liệu A

Ngày 05: Nhập 20 đơn vị số lượng, đơn giá 15 đồng/1 vật liệu A

Ngày 10: Nhập 10 đơn vị số lượng, đơn giá 12 đồng/1 vật liệu A

Ngày 12: Xuất 15 đơn vị số lượng

Ngày 15: Nhập 5 đơn vị số lượng, đơn giá 12 đồng/1 vật liệu A

Ngày 17: Xuất 20 đơn vị số lượng

Cách xác định giá trị thực tế hàng xuất kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước như sau:

Ngày	Nghiệp vụ	Nhập			Xuất			Tồn		
		SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT
	Tồn đầu kỳ	100	10	1.000						

5/8	Nhập 20	20	15	300						
10/8	Nhập 10	10	12	120						
								100	10	1.000
								20	15	300
								10	12	120
12/8	Xuất 15				10	12	120	100	10	1.000
					5	15	75	15	15	225
15/8	Nhập 5	5	12	60				100	10	1.000
								15	15	225
								5	12	60
17/8	Xuất 20				5	12	60	100	10	1.000
					15	15	225			

Vậy tổng giá trị thực tế hàng xuất trong kỳ theo phương pháp nhập sau, xuất trước là: 195 + 285 = 480 đồng.

Tồn kho cuối kỳ là 100 vật liệu A với giá trị 1.000 đồng, là giá trị của hàng tồn kho tồn đầu kỳ.

Câu 3: Định khoản các nghiệp vụ kinh tế

1. Sau khi bán cổ phiếu đầu tư vào công ty liên kết, doanh nghiệp chỉ còn nắm giữ 15% quyền biểu quyết và không có ảnh hưởng đáng kể, do vậy khoản đầu tư vào công ty liên kết còn lại được chuyển thành một khoản đầu tư tài chính dài hạn khác.

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu từ bán cổ phiếu đầu tư vào công ty liên kết

Nợ TK 228: Giá trị cổ phiếu còn lại

Nợ TK 635: Lỗ

Có TK 223: Toàn bộ giá trị cổ phiếu đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 515: Lãi

2. Tổng công ty giao vốn cho doanh nghiệp thành viên bằng tài sản cố định hữu hình đã qua sử dụng và bằng nguyên vật liệu.

- Tại Tổng công ty định khoản như sau:

Nợ TK 1361: Vốn KD tại đơn vị thành viên = giá trị còn lại TSCĐ + giá trị NVL

Nợ TK 2141: Khấu hao luỹ kế TSCĐHH giao cho đơn vị trên

Có TK 211: Nguyên giá TSCĐHH giao cho đơn vị thành viên

Có TK 152 (611): Giá trị nguyên vật liệu giao cho đơn vị thành viên.

- Tại đơn vị thành viên nhận vốn định khoản:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐHH nhận về

Nợ TK 152 (611): Giá trị NVL nhận về

Có TK 214: Khấu hao luỹ kế của TSCĐHH nhận về

Có TK 411: Nguồn vốn KD nhận từ TCT = giá trị còn lại TSCĐ + giá trị NVL

3. CCDC đã sử dụng thì một phần giá trị đã được kết chuyển vào chi phí, một phần còn trên TK142 hoặc 242 chi phí trả trước nếu là CCDC có giá trị lớn, giá trị được phân bổ dần vào chi phí, hoặc giá trị CCDC đã kết chuyển toàn bộ vào chi phí. Khi chuyển CCDC thành TSCĐ.

- Nếu đã hạch toán toàn bộ vào chi phí

Nợ TK 211 | Toàn bộ giá trị CCDC

Có TK 641, 642, 627, 621 |

- Nếu mới phân bổ 1 phần giá trị CCDC vào chi phí

Nợ TK 211: Tổng giá trị CCDC

Có TK 142, 242: Giá trị CCDC chưa phân bổ

Có TK 641, 642, 627, 621: Giá trị CCDC đã phân bổ vào chi phí

4. Khách hàng từ chối thanh toán số hàng đã bán kỳ trước

Nếu khách hàng trả lại hàng bán thì hạch toán

Nợ TK 155, 156 | Giá vốn hàng bán bị trả lại

Có TK 632 |

Nợ TK 531: Doanh thu đã ghi nhận của hàng bán trả lại

Nợ TK 3331: Thuế GTGT hàng bán bị trả lại

Có TK 131: Khoản phải thu của khách hàng do trả lại hàng bán

- Trường hợp khách hàng không trả lại hàng bán, nếu có đầy đủ căn cứ về số nợ phải thu và xác định được thời gian quá hạn thanh toán thì tại thời điểm cuối kỳ kế toán khi lập BCTC phải lập dự phòng phải thu khó đòi:

Nợ TK 642 | Số trích lập dự phòng

Có TK 139 |

- Quá hạn thanh toán 3 - 12 tháng trích lập dự phòng 30% số phiếu thu khó đòi

- Quá hạn thanh toán 1 năm - 2 năm trích lập dự phòng 50% số phải thu khó đòi

- Quá hạn thanh toán 2 năm - 3 năm trích lập dự phòng 70% số phải thu khó đòi

5. Mua lại cổ phiếu do chính công ty phát hành

- Trường hợp mua lại cổ phiếu để huỷ => ghi giảm vốn CSH

Nợ TK 4111: Mệnh giá cổ phiếu

Nợ TK 4112: Nếu số tiền mua lại > mệnh giá cổ phiếu

Hoặc Có TK 4112: Nếu số tiền mua lại < mệnh giá cổ phiếu

Có TK 111, 112: Số tiền bỏ ra mua lại cổ phiếu

- Trường hợp mua lại cổ phiếu để nắm giữ

Nợ TK 419 (Cổ phiếu quỹ) | Toàn bộ chi phí bỏ ra để mua lại cổ phiếu

Có TK 111, 112 |

Câu 4:

- Doanh nghiệp A mua lại 50.000 cổ phiếu của công ty B từ 1 nhà đầu tư mệnh giá 100.000đ /cổ phiếu

=> Tổng mệnh giá cổ phiếu mua vào: 50.000 x 100.000 = 5.000.000.000đ

- Giá mua thực tế 130.000đ/ cổ phiếu

=> Tổng giá mua thực tế; 50.000 x 130.000 = 6.500.000.000đ

- Chi phí môi giới 0,05% giá trị giao dịch

=> Chi phí môi giới = 0,05% x 6.500.000.000đ = 3.250.000đ

- Trước đó doanh nghiệp A đã sở hữu 100.000 cổ phiếu của công ty B

=> Tổng mệnh giá đã mua: 100.000 x 100.000 = 10.000.000.000đ

giá mua tại ngày phát hành 110.000đ/cổ phiếu

=> Tổng giá mua = 100.000 x 110.000 = 11.000.000.000đ

Khi đó doanh nghiệp A có ảnh hưởng đáng kể đến công ty B và đây là khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Doanh nghiệp A đã ghi nhận giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trên TK 223 là: 11.000.000.000đ

Vậy khi mua tiếp thêm 50.000 cổ phiếu, doanh nghiệp A có quyền kiểm soát tại công ty B là 60% => Công ty B trở thành công ty con của doanh nghiệp A.

Vốn đầu tư thêm của A vào B là:

6.500.000.000 + 3.250.000 = 6.503.250.000đ

Tổng vốn đầu tư của A vào B là:

11.000.000.000 + 6.503.250.000 = 17.503.250.000đ

- Doanh nghiệp A phải chuyển khoản đầu tư vào công ty B từ đầu tư vào công ty liên kết thành đầu tư vào công ty con.

=> Định khoản:

Nợ TK 221 (đầu tư vào công ty con)	17.503.250.000đ	
Có TK 223		11.000.000.000đ
Có TK 112		6.503.250.000đ

Câu 5: Đơn vị: 1.000đ

- Xử lý tài sản thiếu chưa rõ nguyên nhân vào chi phí khác 5.000

Nợ TK 811	5.000	
Có TK 1381		

- Xử lý khoản nợ nhà cung cấp không tìm ra chủ nợ vào thu nhập khác: 15.000

Nợ TK 331	15.000	
Có TK 711		

- Khấu trừ thuế GTGT đầu vào

Nợ TK 3331	150.000	

Có TK 133

- Lợi tức cổ phần được chia

Nợ TK có liên quan 111, 112 |

Có TK 515 | 50.000

- Trích lập dự phòng phải thu khó đòi 4% chi nợ khách hàng = 250.000 x 4% = 10.000.

Tuy nhiên số đã lập trên TK 139 là 15.000 đồng.

=> Số dự phòng phải trích lập < số dự phòng đã trích lập nên phải hoàn nhập dự phòng giảm chi phí quản lý doanh nghiệp 15.000 – 10.000 = 5.000

Nợ TK 139 |

Có TK 642 | 5.000

Các bút toán kết chuyển thu nhập chi phí để xác định kết quả kinh doanh

- Kết chuyển chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán

Nợ TK 511: 50.000

Có TK 531: 45.000

Có TK 521: 5.000

- Kết chuyển doanh thu: Nợ TK 511 | 1.500.000

Có TK 911 |

- Kết chuyển giá vốn hàng bán Nợ TK 911 |

Có TK 632 | 1.300.000

- Kết chuyển chi phí bán hàng Nợ TK 911 |

Có TK 641 | 55.000

- Kết chuyển chi phí QLDN Nợ TK 911 | 65.000 – 5.000 = 60.000

Có TK 642 |

- Kết chuyển thu nhập tài chính Nợ TK 515 |

Có TK 911 | 50.000 + 50.000 = 100.000

- Kết chuyển chi phí tài chính Nợ TK 911 |

Có TK 635 | 10.000

- Kết chuyển thu nhập khác Nợ TK 711

Có TK 911 | 15.000 + 15.000 = 30.000

- Kết chuyển chi phí khác Nợ TK 911 |

Có TK 811 | 5.000 + 5.000 = 10.000

Câu 5: ý 3 Đơn vị: 1.000đ

Thu nhập chịu thuế năm: 850.000, thuế TNDN có thuế suất 28%

=> thuế TNDN phải nộp = 850.000 x 28% = 238.000

Tuy nhiên số đã nộp là 170.000 đồng

=> Số thuế TNDN còn phải nộp là 238.000 – 170.000 = 68.000

Đã nộp thuế Tổng số thuế phải nộp

Nợ 3334 Nợ 8211

- Sau khi kết chuyển thu nhập, chi phí ta có kết quả hoạt động kinh doanh như sau: (Quý 4)

1. Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ: 1.550.000
2. Các khoản giảm trừ : 50.000
3. Doanh thu thuần : 1.500.000
4. Giá vốn hàng bán : 1.300.000
5. Lợi nhuận gộp : 200.000
6. Thu nhập hoạt động tài chính : 100.000
7. Chi phí hoạt động tài chính : 10.000
8. Chi phí bán hàng : 55.000
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp : 60.000
10. Lợi nhuận thuần hoạt động kinh doanh : 175.000
11. Thu nhập khác : 30.000
12. Chi phí khác : 10.000
13. Lợi nhuận thuần hoạt động khác : 20.000
14. Lợi nhuận kế toán trước thuế : 195.000
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành : 68.000
16. Lợi nhuận sau thuế = 195 – 68.000 : 127.000

Vậy định khoản: Nợ 8211 | 68.000

Có 3334 |

Kết chuyển chi phí thuế TNDN hiện hành Nợ TK 911 | 68.000

Có TK 8211 |

Kết chuyển kết quả kinh doanh sau thuế:

Nợ 911 | 127.000

Có TK 4212 |

Câu 6: Kết quả sản xuất được 260 sản phẩm A và 300 sản phẩm B. Hệ số quy đổi của 2 sản phẩm A, B về sản phẩm chuẩn là sản phẩm A = 1, sản phẩm B = 0,8

Vậy tổng sản phẩm hoàn thành quy đổi là:

260 x 1 + 300 x 0,8 = 500 sản phẩm

Tính giá thành sản phẩm quy đổi hoàn thành trong kỳ (Đơn vị: 1.000.000đ)

Khoản mục chi phí	CPSX dở dang đầu tháng	CPSX phát sinh trong tháng	CPSX dở dang cuối tháng	Chi phí SX vào giá thành	Giá thành đơn vị sp (500sp)

- Chi phí NVLTT	500	15.500	800	15.200	30,4
- Chi phí NCTT	50	2.000	100	1.950	3,9
- Chi phí SXC	25	800	50	775	1,55
Cộng	575	18.300	950	17.925	35,85

Bảng tính giá thành sản phẩm A (260 sản phẩm A)

Khoản mục chi phí	Z đơn vị sp quy đổi	Hệ số quy đổi	Z đơn vị sản phẩm	Tổng Z
- Chi phí NVLTT	30,4	1	30,4	7.904
- Chi phí NCTT	3,9	1	3,9	1.014
- Chi phí SXC	1,55	1	1,55	403
Cộng	35,85	1	35,85	9.321

Bảng tính giá thành sản phẩm B (300 sản phẩm B)

Khoản mục chi phí	Z đơn vị sp qui đổi	Hệ số quy đổi	Z đơn vị sản phẩm	Tổng Z
- Chi phí NVLTT	30,4	0,8	24,32	7.296
- Chi phí NCTT	3,9	0,8	3,12	936
- Chi phí SXC	1,55	0,8	1,24	372
Cộng	35,85	0,8	28,68	8.604

Vậy sản phẩm A có giá thành đơn vị là: 35,85 triệu đồng/sản phẩm

Tổng giá thành là 9.321 triệu đồng

Sản phẩm B có giá thành đơn vị là 28,68 triệu đồng/sản phẩm

Tổng giá thành sản phẩm B là: 8.604 triệu đồng

ĐỀ SỐ 3

Bài 1 (2,5đ) (đơn vị: 1.000đ)

1. Nghiệp vụ được định khoản như sau:

a)	Nợ TK 632	160.000	
	Có TK 156		160.000
b)	Nợ TK 131	220.000	
	Có TK 511		200.000
	Có TK 3331		20.000

2. Do doanh nghiệp bỏ sót không ghi sổ kế toán nghiệp vụ này đã làm ảnh hưởng đến BCTC

a) Báo cáo kết quả kinh doanh

+ Doanh thu bán hàng và CCDvụ	Sai thiếu	200.000
+ Doanh thu thuần	Sai thiếu	200.000
+ Giá vốn hàng bán	Sai thiếu	160.000
+ Lợi nhuận trước thuế	Sai thiếu	40.000
+ Chi phí thuế TNDN hiện hành	Sai thiếu	11.200
+ Lợi nhuận sau thuế	Sai thiếu	28.800

Trong đó: Chi phí thuế TNDN = 40.000 x 28% = 11.200

Lợi nhuận sau thuế = 40.000 - (40.000 x 28%) = 28.800

b) Ảnh hưởng đến Bảng cân đối kế toán

+ Phải thu ngắn hạn	Sai thiếu	220.000
+ Phải thu của khách hàng	Sai thiếu	220.000
+ Hàng tồn kho	Sai thừa	160.000
+ Thuế và các khoản phải nộp NN	Sai thiếu	21.200
+ Lợi nhuận chưa phân phối	Sai thiếu	28.800

3. Nghiệp vụ trên được phát hiện vào ngày 30/6/N+1 (sau ngày phát hành báo cáo tài chính năm N) và nghiệp vụ này không trọng yếu nên ta áp dụng phương pháp phi hồi tố để điều chỉnh.

- Có 2 phương pháp điều chỉnh ghi theo số âm và phương pháp ghi bình thường.

+ Phương pháp ghi bình thường: Điều chỉnh vào sổ kế toán liên quan năm N + 1

a) Nợ TK 632	160.000	
Có TK 156		160.000
b) Nợ TK 131	220.000	

Có TK 511 200.000

Có TK 33311 20.000

c) Nợ TK 8211 11.200

Có TK 333 11.200

d) Nợ TK 911 11.200

Có TK 8211 11.200

e) Nợ TK 911 160.000

Có TK 632 160.000

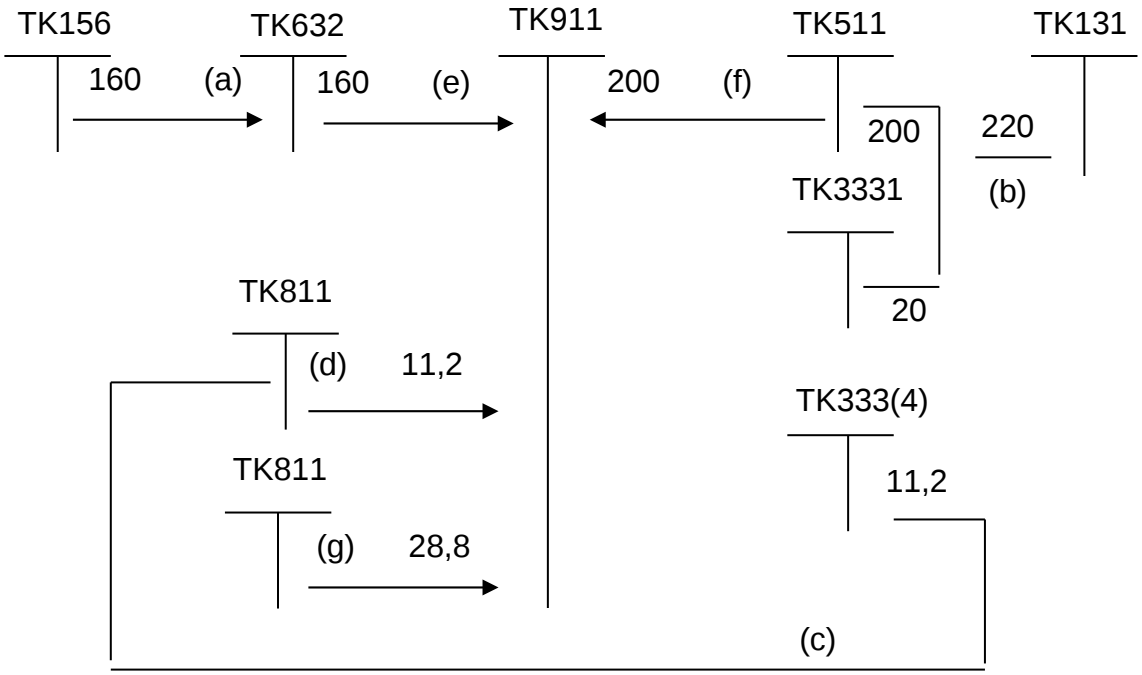
f) Nợ TK 511 200.000

Có TK 911 200.000

g) Nợ TK 911 28.800

Có Tk 421 28.800

Khái quát thành sơ đồ (đơn vị: 100.000đ)



Số liệu được phản ánh vào cột số cuối năm của BCĐKT năm N+1 và số cột "năm nay" của BCKQ kinh doanh năm N+1

Câu 2 (2 điểm)

Phương pháp tính giá NVL xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyến căn cứ vào số liệu tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ cả về số lượng và giá trị để tính.

Trị giá xuất kho = SL x đơn giá bình quân gia quyến

$$\text{Đơn giá BQ gia quyền} = \frac{\text{Trị giá VL tồn đầu kỳ + giá trị VL nhập trong kỳ}}{\text{--}}$$

Số lượng VL tồn đầu kỳ + Số lượng VL nhập trong kỳ

- Phương pháp này có 2 cách tính: theo phương pháp BQG quyền cố định và BQ gia quyến di động.

- Phương pháp này tính cho từng loại, từng thứ vật liệu

+ Ưu điểm:

- Phương pháp BQ gia quyền cố định thuận lợi cho việc tính toán, thuận lợi cho công tác kế toán thủ công, loại vật liệu ổn định không có sự biến động.

- Phương pháp BQ gia quyền di động: giá trị xuất tính toán kịp thời phù hợp với loại VL có sự biến động.

+ Hạn chế: Phương pháp BQ gia quyền cố định theo cuối kỳ mới tính được đơn giá bình quân.

Phương pháp BQ gia quyền di động: Khối lượng tính toán nhiều.

b) Ví dụ: Số tồn đầu tháng TK 152 : 30.000.000; SL 10.000, kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

1. Ngày 4/6 nhập 1000 kg VLA giá mua 3.000.000đ, thuế GTGT 10% chưa trả tiền đã nhập kho PN01

2. Ngày 10/6 mua 10kg VLA giá mua trên hóa đơn 35.000đ thuế GTGT 10% đã thanh toán bằng tiền mặt, đã làm thủ tục nhập kho PN06

3. Ngày 15/6 DN xuất 200kg cho phân xưởng 1 để sản xuất sản phẩm.

4. Ngày 20/6 DN mua 300kg VLA giá trên hóa đơn 950.000đ, thuế GTGT 10% đã thanh toán bằng tiền mặt.

5. Ngày 21/6 DN xuất 5000kg cho phân xưởng sản xuất số 2 để sản xuất sản phẩm.

$$\text{Đơn giá bình quân tại thời điểm xuất kho} = \frac{30.000.000 + 3.000.000 + 35.000 + 950.000}{10.000 + 1000 + 10 + 300}$$

$$= \frac{33.985.000}{11.310} = 3004{,}86$$

Định khoản nhập vụ

1. Nợ TK 152 (VL)	3.000.000	
Nợ TK 133	300.000	
Có TK 331		33.000.000
2. Nợ TK 152	35.000	
Nợ TK 133	3.500	
Có TK 111		38.500
3. Nợ TK 627 (PX1)	6.009.720	

Có TK 152 (2000 x 3.004,86) = 6.009.720

4. Nợ TK 152 950.000

Nợ TK 133 95.000

Có TK 111 1.045.000

5. Nợ TK 627 (PX2) 15.004.300

Có TK 152 (5.000 x 3.004,86) = 15.004.300

Bài 3: (4 điểm)

1. Bảng tính phân bổ khấu hao tháng 12/N

Số TT	Chỉ tiêu	Số năm SD	Nợ sử dụng toàn DN		TK 627	TK 641	TK 642
			Giá trị cần KH	Số KH			
I.	Số KH phải tính tháng này			110.000	70.000	10.000	30.000
II.	Số KH tăng trong tháng:						
1.	- Nhà làm việc	15	360.000	2.000			2.000
2.	- TB sản xuất	10	540.000	4.500	4.500		
III.	Số KH giảm trong tháng:						
1.	- Thiết bị đo lường	8	192.000	2.000			2.000
2.	- Ôtô vận tải	10	840.000	7.000		7.000	
IV.	Số KH phải tính tháng này			107.500	74.500	17.000	34.000

Định khoản:

1. a) Nợ TK 211 360.000

Có TK 241 360.000

b) Nợ TK 414 360.000

Có TK 411 360.000

2. NGTSCĐ = 500.000 + 31.000 + 25.000 – 16.000 = 540.000

a) Nợ TK241 500.000

Nợ TK 133 50.000

Có TK lquan (111, 112) 550.000

b) Nợ TK 241 31.000

Có TK lquan (111, 112) 31.000

c) Nợ TK 241 25.000

Có TK 152 15.000

Có TK 6.000

Có TKlquan (111, 112…) 4.000

d) Nợ TK 155 16.000

	Có TK 241		16.000
e)	Nợ TK 211	540.000	
	Có TK 241	540.000	
f)	Nợ TK 441	540.000	
	Có TK 411	540.000	
3.	Nợ TK 138 (1)	12.000	
	Nợ TK 214	180.000	
	Có TK 211	192.000	
4. a)	Nợ TK 811	40.000	
	Nợ TK 214	800.000	
	Có TK 211	840.000	
b)	Nợ TK 111	80.000	
	Có TK 711	80.000	

5. Khấu hao

Nợ TK 627	74.500	
Nợ TK 641	17.000	
Nợ TK 642	34.000	
Có TK 214	107.500	

Sổ cái TK 211

Tháng 12/N

Ngày tháng	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số trong NK	Số tiền	
	Ngày	Chứng từ số				Nợ	Có
			Tồn kỳ			3.000.000	
			Bàn giao 1 nhà làm việc	241		360.000	
			Mua thiết bị	241		540.000	
			Kiểm kê phát hiện thiếu	138 (1)			12.000
				214			180.000
			Thanh lý	811			40
				214			800.000
			Cộng PS			900.000	1.032.000
			Dư cuối kỳ			2.868.000	

Bảng cân đối kế toán

Ngày 31/12/N

Tài sản	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
...				
TSCĐ hữu hình			2.640.500	
- Nguyên giá			2.868.888	
- Hao mòn luỹ kế			(227.500)	

Câu 4: Trình tự kế toán khoản Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

- TK sử dụng TK: TK 243 - TS thuế TN hoãn lại

1. Hoàn nhập TS thuế TN hoãn lại đã được ghi nhận từ năm trước

Nợ TK 821 (2)

Có TK 243

2. Ghi giảm

Nợ TK 243

Có TK 821 (2)

Câu 5: Doanh thu của đơn đặt hàng

100.000 x 100 = 10.000.000

Biến phí đơn vị: 40.000 x 100 = 4.000.000

Lãi 6.000.000

Nếu DN chấp nhận đơn đặt hàng này thì DN có lãi 6.000.000

*

* *