Chuyên đề 4

KẾ TOÁN TÀI CHÍNH, KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NÂNG CAO

PHẦN 1
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, khách quan 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, kiểm chứng được.

d) Nguyên tắc kế toán

- Giá trị tài sản và nợ phải trả được ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Sau ghi nhận ban đầu, đối với một số loại tài sản hoặc nợ phải trả mà giá trị biến động thường xuyên theo giá thị trường và giá trị của chúng có thể xác định lại một cách đáng tin cậy thì được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại thời điểm cuối kỳ lập báo cáo tài chính.

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

- 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.

- Báo cáo tài chính phải được lập và gửi cơ quan có thẩm quyền đầy đủ, chính xác và kịp thời. Thông tin, số liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị kế toán phải được công khai theo quy định tại Điều 31 và 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.

- Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải bảo đảm phản ánh đúng bản chất của giao dịch hơn là hình thức, tên gọi của giao dịch.

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

1.2. 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.

Kế toán tài chính là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán.

Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.

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 tiền tệ trong kế toán

- Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán là Đồng Việt Nam, ký hiệu quốc gia là "đ", ký hiệu quốc tế là "VND". Trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh bằng ngoại tệ, đơn vị kế toán phải đồng thời theo dõi nguyên tệ và quy đổi ra Đồng Việt Nam để ghi sổ kế toán 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 khác có tỷ giá hối đoái với Đồng Việt Nam và ngoại tệ cần quy đổi.

Đơn vị kế toán có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chủ yếu bằng một loại

ngoại tệ thì được tự lựa chọn loại ngoại tệ đó làm đơn vị tiền tệ trong kế toán, chịu trách nhiệm về lựa chọn đó trước pháp luật và thông báo cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp. Tỷ giá quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ trong kế toán và chuyển đổi báo cáo tài chính lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam được thực hiện theo hướng dẫn của Bộ Tài chính, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

- Đơn vị kế toán trong lĩnh vực kế toán nhà nước khi phát sinh các khoản thu, chi ngân sách nhà nước bằng ngoại tệ phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo quy định của Luật ngân sách nhà nước.

Đơn vị tiền tệ trong kế toán là đơn vị tiền tệ:

a) Được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ của đơn vị, có ảnh hưởng lớn đến giá bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ và thường chính là đơn vị tiền tệ dùng để niêm yết giá bán và được thanh toán; và

b) Được sử dụng chủ yếu trong việc mua hàng hóa, dịch vụ, có ảnh hưởng lớn đến chi phí nhân công, nguyên vật liệu và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác, thông thường chính là đơn vị tiền tệ dùng để thanh toán cho các chi phí đó.

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

a) Chữ viết sử dụng trong kế toán là Tiếng Việt. Trường hợp phải sử dụng tiếng nước ngoài trên báo cáo tài chính tại Việt Nam thì phải sử dụng đồng thời tiếng Việt và tiếng nước ngoài. Tài liệu kế toán bằng tiếng nước ngoài phải dịch ra tiếng Việt khi cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

b) Chữ số sử dụng trong kế toán là chữ số Ả-rập; sau chữ số hàng nghìn, hàng triệu, hàng tỷ phải đặt dấu chấm (.); khi còn ghi chữ số sau chữ số hàng đơn vị thì sau chữ số hàng đơn vị phải đặt dấu phẩy (,).

c) Doanh nghiệp, chi nhánh của doanh nghiệp nước ngoài hoặc của tổ chức nước ngoài phải chuyển báo cáo tài chính về công ty mẹ, tổ chức ở nước ngoài hoặc sử dụng chung phần mềm quản lý, thanh toán giao dịch với công ty mẹ, tổ chức ở nước ngoài được sử dụng dấu phẩy (,) sau chữ số hàng nghìn, hàng triệu, hàng tỷ; khi còn ghi chữ số sau chữ số hàng đơn vị thì sau chữ số hàng đơn vị được đặt dấu chấm (.) và phải chú thích trong tài liệu, sổ kế toán, báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, báo cáo tài chính nộp cơ quan thuế, cơ quan thống kê và cơ quan nhà nước có thẩm quyền khác phải thực hiện theo quy định tại điểm b mục này.

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, 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, 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 không quá 3 kỳ kế toán tháng liên tiếp 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 không quá 15 tháng.

1.6. Các hành vi bị nghiêm cấm

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

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, nợ phải trả của đơn vị kế toán hoặc có liên quan đến đơn vị kế toán.

d) Hủy bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng tài liệu kế toán trước khi kết thúc thời hạn lưu trữ quy định tại Điều 41 của Luật kế toán.

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

e) Mua chuộc, đe dọa, trù dập, ép buộc người làm kế toán thực hiện công việc kế toán không đúng với quy định của Luật kế toán.

g) Người có trách nhiệm quản lý, điều hành đơn vị kế toán kiêm làm kế toán, thủ kho, thủ quỹ, trừ doanh nghiệp tư nhân và công ty trách nhiệm hữu hạn do một cá nhân làm chủ sở hữu.

h) Bố trí hoặc thuê người làm kế toán, người làm kế toán trưởng không đủ tiêu chuẩn, điều kiện quy định tại Điều 51 và Điều 54 của Luật kế toán.

i) Thuê, mượn, cho thuê, cho mượn chứng chỉ kế toán viên, Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề dịch vụ kế toán dưới mọi hình thức.

k) Lập hai hệ thống sổ kế toán tài chính trở lên hoặc cung cấp, công bố các báo cáo tài chính có số liệu không đồng nhất trong cùng một kỳ kế toán.

l) Kinh doanh dịch vụ kế toán khi chưa được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán hoặc hành nghề dịch vụ kế toán khi không bảo đảm điều kiện quy định của Luật kế toán.

m) Sử dụng cụm từ "dịch vụ kế toán" trong tên gọi của doanh nghiệp nếu đã quá 06 tháng kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp mà vẫn không được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán hoặc doanh nghiệp đã chấm dứt kinh doanh dịch vụ kế toán.

n) Thuê cá nhân, tổ chức không đủ điều kiện hành nghề, điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán cung cấp dịch vụ kế toán cho đơn vị mình.

o) Kế toán viên hành nghề và doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ kế toán thông đồng, móc nối với khách hàng để cung cấp, xác nhận thông tin, số liệu kế toán sai sự thật.

p) Các hành vi bị nghiêm cấm khác theo quy định của pháp luật về phòng, chống tham nhũng trong hoạt động kế toán.

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 cơ quan, tổ chức, đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán;
- Tên, địa chỉ của cơ quan, tổ chức, 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.

b) Ngoài những nội dung chủ yếu của chứng từ kế toán qui định tại điểm a nêu 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 16 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, mạng viễn thông hoặc trên vật mang tin như băng từ, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.

b) Chứng từ điện tử phải bảo đảm tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, thông tin trong quá trình sử dụng và lưu trữ; phải được quản lý, kiểm tra chống các hình thức lợi dụng khai thác, xâm nhập, sao chép, đánh cắp hoặc sử dụng chứng từ điện tử không đúng quy định. Chứng từ điện tử 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.

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

d) Đơn vị kế toán sử dụng chứng từ điện tử theo quy định tại Điều 17 Luật Kế toán thì được sử dụng chữ ký điện tử trong công tác kế toán. Chữ ký điện tử và việc sử dụng chữ ký điện tử được thực hiện theo quy định của Luật giao dịch điện tử.

2.3. Lập và lưu trữ chứng từ kế toán

a) Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của đơn vị kế toán phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ được lập một lần cho mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính. Chứng từ kế toán phải được lập rõ ràng, đầy đủ, kịp thời, chính xác, dễ kiểm tra, kiểm soát và đối chiếu theo các nội dung quy định tại Điều 16 Luật Kế toán.

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 mẫu thì đơn vị kế toán được tự lập chứng từ kế toán nhưng phải bảo đảm đầy đủ các nội dung quy định tại Điều 16 của Luật kế toán.

Đơn vị kế toán trong hoạt động kinh doanh được chủ động xây dựng, thiết kế biểu mẫu chứng từ kế toán nhưng phải đảm bảo đầy đủ các nội dung chủ yếu của chứng từ kế toán quy định tại khoản 1 Điều 16 Luật Kế toán, phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của đơn vị mình trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

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 không có giá trị thanh toán và ghi sổ kế toán. Khi viết sai chứng từ kế toán thì phải hủy 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.

đ) Người lập, người 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 17, khoản 1 và khoản 2 Điều 18 Luật kế toán. Chứng từ điện tử được in ra giấy và lưu trữ theo quy định tại Điều 41 của Luật kế toán. Trường hợp không in ra giấy mà thực hiện lưu trữ trên các phương tiện điện tử thì phải bảo đảm an toàn, bảo mật thông tin dữ liệu và phải bảo đảm tra cứu được trong thời hạn lưu trữ.

2.4. Ký chứng từ kế toán

a) Chứng từ kế toán phải có đủ chữ ký theo chức danh quy định trên chứng từ. Chữ ký trên chứng từ kế toán phải được ký bằng loại mực không phai. Không được ký chứng từ kế toán bằng mực màu đỏ hoặc đóng dấu chữ ký khắc sẵn. Chữ ký trên chứng từ kế toán của một người phải thống nhất.

Trường hợp người khiếm thị là người bị mù hoàn toàn thì khi ký chứng từ kế toán phải có người sáng mắt được phân công của đơn vị phát sinh chứng từ chứng kiến. Đối với người khiếm thị không bị mù hoàn toàn thì thực hiện ký chứng từ kế toán như quy định tại Luật Kế toán.

b) Chữ ký trên chứng từ kế toán phải do người có thẩm quyền hoặc người được ủy 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 duyệt chi và kế toán trưởng hoặc người được ủy 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 hoặc các hình thức xác nhận khác bằng phương tiện điện tử theo quy định của pháp luật về giao dịch điện tử.".

2.5. Dịch chứng từ kế toán ra tiếng Việt

Các chứng từ kế toán ghi bằng tiếng nước ngoài khi sử dụng để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính ở Việt Nam phải được dịch các nội dung chủ yếu quy định tại khoản 1 Điều 16 Luật Kế toán ra tiếng Việt. Đơn vị kế toán phải chịu trách nhiệm về tính chính xác và đầy đủ của nội dung chứng từ kế toán được dịch từ tiếng nước ngoài sang tiếng Việt. Bản chứng từ kế toán dịch ra tiếng Việt phải đính kèm với bản chính bằng tiếng nước ngoài.

Các tài liệu kèm theo chứng từ kế toán bằng tiếng nước ngoài như các loại hợp đồng, hồ sơ kèm theo chứng từ thanh toán, hồ sơ dự án đầu tư, báo cáo quyết toán và các tài liệu liên quan khác của đơn vị kế toán không bắt buộc phải dịch ra tiếng Việt trừ khi có yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

2.6. 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 chứng từ kế toán thì cơ quan nhà nước có thẩm quyền phải sao chụp chứng từ bị tạm giữ, bị tịch thu, ký xác nhận trên chứng từ sao chụp và giao bản sao chụp cho đơn vị kế toán; 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 TK kế toán;
- Số dư đầu kỳ, số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ.

d) Sổ kế toán gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

3.2. Lựa chọn áp dụng hệ thống sổ kế toán

a) 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.

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

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

1. 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.

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

3. Sổ kế toán phải được 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.

4. 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 được ghi liên tục từ khi mở sổ đến khi khóa sổ.

5. 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 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.

6. Đơn vị kế toán phải khóa sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính và trong các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

7. Đơn vị kế toán được ghi sổ kế toán bằng phương tiện điện tử. Trường hợp ghi sổ kế toán bằng phương tiện điện tử thì phải thực hiện các quy định về sổ kế toán tại Điều 24, Điều 25 và các khoản 1, 2, 3, 4 và 6 Điều 26 Luật kế toán, trừ việc đóng dấu giáp lai. Sau khi khóa sổ kế toán trên phương tiện điện tử phải in sổ kế toán ra giấy và đóng thành quyển riêng cho từng kỳ kế toán năm để đưa vào

lưu trữ. Trường hợp không in ra giấy mà thực hiện lưu trữ sổ kế toán trên các phương tiện điện tử thì phải bảo đảm an toàn, bảo mật thông tin dữ liệu và phải bảo đảm tra cứu được trong thời hạn lưu trữ.

3.4. Sửa chữa sổ kế toán

a) Khi phát hiện sổ kế toán 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 đây:

- 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;
- 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;
- Ghi điều chỉnh bằng cách lập "chứng từ điều chỉnh" và ghi thêm số chênh lệch cho đúng.

b) Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót trước khi báo cáo tài chính 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 báo cáo tài chính 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 thuyết minh về việc sửa chữa này.

d) Sửa chữa sổ kế toán trong trường hợp ghi sổ bằng phương tiện điện tử được thực hiện theo phương pháp quy định tại điểm c khoản 1 Điều 27 Luật kế toán.

4. Tài liệu kế toán sao chụp

a) Tài liệu kế toán sao chụp phải được chụp từ bản chính. Tài liệu kế toán sao chụp có giá trị và thực hiện lưu trữ như bản chính. Trên tài liệu kế toán sao chụp phải có chữ ký và dấu xác nhận (nếu có) của người đại diện theo pháp luật đơn vị kế toán lưu bản chính hoặc của cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định tạm giữ, tịch thu tài liệu kế toán. Đơn vị kế toán chỉ được sao chụp tài liệu kế toán trong các trường hợp quy định tại khoản 2, 3, 4, 5 Điều 6 Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30/12/2016 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật kế toán.

b) Trường hợp đơn vị kế toán có dự án vay nợ, viện trợ của nước ngoài theo cam kết phải nộp chứng từ kế toán bản chính cho nhà tài trợ nước ngoài thì chứng từ kế toán sao chụp sử dụng tại đơn vị phải có chữ ký và dấu xác nhận (nếu có) của người đại diện theo pháp luật (hoặc người được ủy quyền) của nhà tài trợ hoặc của đơn vị kế toán.

c) Trường hợp dự án, chương trình, đề tài do một cơ quan, đơn vị chủ trì nhưng được triển khai ở nhiều cơ quan, đơn vị khác nhau thì chứng từ kế toán được lưu trữ tại cơ quan, đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí dự án, chương trình, đề tài. Trường hợp có quy định phải gửi chứng từ về cơ quan, đơn vị chủ trì thì cơ quan, đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí thực hiện sao chụp chứng từ kế toán và gửi bản sao chụp có chữ ký và dấu xác nhận (nếu có) của người đại diện theo pháp luật (hoặc người được ủy quyền) của đơn vị cho cơ quan, đơn vị chủ trì.

d) Trường hợp tài liệu kế toán của đơn vị kế toán bị cơ quan nhà nước có thẩm quyền tạm giữ hoặc tịch thu bản chính thì tài liệu kế toán sao chụp để lại đơn vị phải có chữ ký và dấu xác nhận (nếu có) của người đại diện theo pháp luật (hoặc người được ủy quyền) của cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định tạm giữ hoặc tịch thu tài liệu kế toán theo quy định tại Khoản 2 Điều 7 Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30/12/2016 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật kế toán.

đ) Trường hợp tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại do nguyên nhân khách quan như thiên tai, lũ lụt, hỏa hoạn và các nguyên nhân khách quan khác thì đơn vị kế toán phải đến đơn vị mua, đơn vị bán hàng hoá, dịch vụ hoặc các đơn vị có liên quan khác để xin sao chụp tài liệu kế toán. Trên tài liệu kế toán sao chụp phải có chữ ký và dấu xác nhận (nếu có) của người đại diện theo pháp luật (hoặc người được ủy quyền) của đơn vị mua, đơn vị bán hoặc các đơn vị có liên quan khác.

e) Trường hợp đơn vị có liên quan đến việc cung cấp tài liệu kế toán để sao chụp đã giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động thì người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán cần sao chụp tài liệu kế toán phải thành lập hội đồng và lập "Biên bản xác định các tài liệu kế toán không thể sao chụp được" đồng thời chịu trách nhiệm trước pháp luật về việc xác định đó..

5. Bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán

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

b) Trường hợp tài liệu kế toán bị tạm giữ, bị tịch thu thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp tài liệu kế toán đó; nếu tài liệu kế toán bị mất hoặc bị hủy hoại thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp tài liệu hoặc bản xác nhận.

c) Tài liệu kế toán phải đưa vào lưu trữ trong thời hạn 12 tháng, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc kết thúc công việc kế toán.

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

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

- Ít nhất là 05 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;
- Ít nhất là 10 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;
- 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.

đ) Các nội dung liên quan đến bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán thực hiện theo quy định các Điều 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 và 17 Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30/12/2016 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật kế toán.

6. Trách nhiệm của đơn vị kế toán trong trường hợp tài liệu kế toán bị mất hoặc bị hủy 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 42 Luật kế toán thì phải kiểm kê tài sản để lập lại tài liệu kế toán bị mất hoặc bị hủy hoại.

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

Các công việc kế toán cụ thể cho từng trường hợp được thực hiện theo quy định tại các Điều 43, 44, 45, 46, 47 và 48 Luật kế toán.

PHẦN 2
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 được phân bổ 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;

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 hình, 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 BĐS 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 sản nếu 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: 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 đê 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 được đồng 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 soát

- 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 Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kếtcủa 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)

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 (Chuẩn mực chỉ nêu các nguyên tắc chung, việc diễn giải các nguyên tắcáp dụng cho từng trường hợp cụ thể hiện theo quy định của Thông tư 200)

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(Chuẩn mực chỉ nêu các nguyên tắc chung, việc diễn giải các nguyên tắcáp dụng cho từng trường hợp cụ thể hiện theo quy định của Thông tư 200)

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 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;

- Các khoản chi phí liên quan trực tiếp khác đến khoản vay như chi phí thẩm định hồ sơ, chi phí kiểm toán, định giá tài sản trong 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. 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 đáp ứng các điều kiện quy định trong chuẩn mực.

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 Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kếtkhi 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 21 - Trình bày BCTC

16.1. 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.

16.2. 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)

16.3. 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.

17. 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.

17.1. 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).

17.2. 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).

18. Chuẩn mực số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

18.1. 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.

18.2. 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).

19. Chuẩn mực kế toán 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con

19.1. 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.

19.2. 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".

19.3. 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 TK 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).

19.4. 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).

19.5. 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.

20. Chuẩn mực số 26 - Thông tin về các bên liên quan

20.1. 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.

20.2. 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).

21. Chuẩn mực số 27 - BCTC giữa niên độ

21.1. 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).

21.2. 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).

21.3. 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).

21.4. 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.

22. Chuẩn mực số 29 - Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

22.1. 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.

22.2. 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).

22.3. 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.

22.4. 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.

22.5. 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.

23. Chuẩn mực số 30 - Lãi trên cổ phiếu

23.1. 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.

23.2. 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).

23.3. 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 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014, sách "Nội dung và hướng dẫn 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam", giáo trình Kế toán tài chính của Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế Quốc dân, Đại học Thương mại...).

PHẦN 3 – MỘT SỐ NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN QUAN TRỌNG DIỄN GIẢI CHUẨN MỰC KẾ TOÁN THEO CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP

Trong phần này chỉ hướng dẫn ôn tập một số nguyên tắc kế toán quan trọng của Chế độ kế toán doanh nghiệp. Các nội dung chi tiết của Chế độ kế toán như kết cấu tài khoản, bút toán kế toán thì nghiên cứu theo Thông tư 200/2014/TT-BTC.

I. NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN TIỀN

1. Đơn vị tiền tệ trong kế toán

Đơn vị tiền tệ trong kế toán phản ánh các giao dịch, sự kiện, điều kiện liên quan đến hoạt động của đơn vị. Sau khi xác định được đơn vị tiền tệ trong kế toán thì đơn vị không được thay đổi trừ khi có sự thay đổi trọng yếu trong các giao dịch, sự kiện và điều kiện đó. Doanh nghiệp sử dụng ngoại tệ làm đơn vị tiền tệ trong kế toán thì đồng thời với việc lập Báo cáo tài chính theo đơn vị tiền tệ trong kế toán (ngoại tệ) còn phải chuyển đổi Báo cáo tài chính sang Đồng Việt Nam khi công bố và nộp Báo cáo tài chính cho cơ quan quản lý Nhà nước. Báo cáo tài chính mang tính pháp lý để công bố ra công chúng và nộp các cơ quan có thẩm quyền tại Việt Nam là Báo cáo tài chính được trình bày bằng Đồng Việt Nam và phải được kiểm toán.

Khi có sự thay đổi lớn về hoạt động quản lý và kinh doanh dẫn đến đơn vị tiền tệ được sử dụng trong các giao dịch kinh tế không còn thoả mãn các tiêu chuẩn nêu tại khoản 2, 3 Điều 4 Thông tư 200/2014/TT-BTC thì doanh nghiệp được thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán. Việc thay đổi từ một đơn vị tiền tệ ghi sổ kế toán này sang một đơn vị tiền tệ ghi sổ kế toán khác chỉ được thực hiện tại thời điểm bắt đầu niên độ kế toán mới.

Đặc điểm nhận biết đơn vị tiền tệ trong kế toán:

a) Được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ của đơn vị, có ảnh hưởng lớn đến giá bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ và thường chính là đơn vị tiền tệ dùng để niêm yết giá bán và được thanh toán; và

b) Được sử dụng chủ yếu trong việc mua hàng hóa, dịch vụ, có ảnh hưởng lớn đến chi phí nhân công, nguyên vật liệu và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác, thông thường chính là đơn vị tiền tệ dùng để thanh toán cho các chi phí đó.

c. Các yếu tố sau đây cũng được xem xét và cung cấp bằng chứng về đơn vị tiền tệ trong kế toán của đơn vị:

- Đơn vị tiền tệ sử dụng để huy động các nguồn lực tài chính (như phát hành cổ phiếu, trái phiếu).
- Đơn vị tiền tệ thường xuyên thu được từ các hoạt động kinh doanh và được tích trữ lại.

2. Một số nguyên tắc kế toán

- Khoản thấu chi ngân hàng không được ghi âm trên TK tiền gửi ngân hàng mà được phản ánh tương tự như khoản vay ngân hàng;
- Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá thực tế tại thời điểm giao dịch phát sinh. Tại thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư ngoại tệ theo tỷ giá theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm báo cáo.

II. NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH

KẾ TOÁN CHỨNG KHOÁN KINH DOANH

1. Chứng khoán kinh doanh là các loại chứng khoán theo quy định của pháp luật nắm giữ vì mục đích kinh doanh (kể cả chứng khoán có thời gian đáo hạn trên 12 tháng mua vào, bán ra để kiếm lời). Chứng khoán kinh doanh bao gồm:

- Cổ phiếu, trái phiếu niêm yết trên thị trường chứng khoán;
- Các loại chứng khoán và công cụ tài chính khác.

Chứng khoán kinh doanh không bao gồm các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, như: Các khoản cho vay theo khế ước giữa 2 bên, tiền gửi ngân hàng, trái phiếu, thương phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu,...nắm giữ đến ngày đáo hạn.

2. Chứng khoán kinh doanh phải được ghi sổ kế toán theo giá gốc, bao gồm: Giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có) như chi phí môi giới, giao dịch, cung cấp thông tin, thuế, lệ phí và phí ngân hàng. Giá gốc của chứng khoán kinh doanh được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản thanh toán tại thời điểm giao dịch phát sinh. Thời điểm ghi nhận các khoản chứng khoán kinh doanh là thời điểm nhà đầu tư có quyền sở hữu, cụ thể như sau:

- Chứng khoán niêm yết được ghi nhận tại thời điểm khớp lệnh (T+0);
- Chứng khoán chưa niêm yết được ghi nhận tại thời điểm chính thức có quyền sở hữu theo quy định của pháp luật.

3. Doanh nghiệp phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản thu nhập từ hoạt động đầu tư chứng khoán kinh doanh. Khoản cổ tức được chia cho giai đoạn trước ngày đầu tư được ghi giảm giá trị khoản đầu tư. Khi nhà đầu tư nhận được thêm cổ phiếu mà không phải trả tiền do công ty cổ phần sử dụng thặng dư vốn cổ phần, các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (chia cổ tức bằng cổ phiếu) để phát hành thêm cổ phiếu, nhà đầu tư chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu tăng thêm trên thuyết minh Báo cáo tài chính, không ghi nhận giá trị cổ phiếu được nhận, không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính và không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty cổ phần.

Riêng các doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, việc kế toán khoản cổ tức được chia bằng cổ phiếu thực hiện theo các quy định của pháp luật áp dụng cho loại hình doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ.

4. Mọi trường hợp hoán đổi cổ phiếu đều phải xác định giá trị cổ phiếu theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Việc xác định giá trị hợp lý của cổ phiếu được thực hiện như sau:

- Đối với cổ phiếu của công ty niêm yết, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa niêm yết trên thị trường chứng khoán tại ngày trao đổi. Trường hợp tại ngày trao đổi thị trường chứng khoán không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

- Đối với cổ phiếu chưa niêm yết được giao dịch trên sàn UPCOM, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá giao dịch đóng cửa trên sàn UPCOM tại ngày trao đổi. Trường hợp ngày trao đổi sàn UPCOM không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

- Đối với cổ phiếu chưa niêm yết khác, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá do các bên thỏa thuận theo hợp đồng hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm trao đổi.

5. Kế toán phải theo dõi chi tiết từng loại chứng khoán kinh doanh mà doanh nghiệp đang nắm giữ (theo từng loại chứng khoán; theo từng đối tượng, mệnh giá, giá mua thực tế, từng loại nguyên tệ sử dụng để đầu tư…).

6. Khi thanh lý, nhượng bán chứng khoán kinh doanh (tính theo từng loại chứng khoán), giá vốn của chứng khoán kinh doanh được xác định theo một trong các phương pháp nhập trước xuất trước hoặc bình quân gia quyền.Doanh nghiệp phải áp dụng nhất quán phương pháp đã chọn để tính giá vốn của chứng khoán kinh doanh trong năm tài chính. Trường hợp thay đổi phương pháp tính giá vốn của chứng khoán kinh doanh, doanh nghiệp phải trình bày và thuyết minh theo quy định của chuẩn mực kế toán.

7. Tại thời điểm lập báo cáo, khi có bằng chứng chắc chắn cho thấy giá trị thị trường của các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh bị giảm so với giá trị ghi sổ thì phải trích lập dự phòng. Việc trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh được thực hiện theo nguyên tắc: Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dư dự phòng đã trích lập từ các năm trước thì doanh nghiệp trích lập bổ sung số chênh lệch đó và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ; Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dư dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì doanh nghiệp hoàn nhập số chênh lệch đó và ghi giảm chi phí tài chính.

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ NẮM GIỮ ĐẾN NGÀY ĐÁO HẠN

1. Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn là các công cụ nợ (ngoài các khoản đã được phân loại là chứng khoán kinh doanh), như: Các khoản tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn (bao gồm cả các loại tín phiếu, kỳ phiếu), trái phiếu, cổ phiếu ưu đãi bên phát hành bắt buộc phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai và các khoản cho vay nắm giữ đến ngày đáo hạn với mục đích thu lãi hàng kỳ và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khác.

2. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn theo từng kỳ hạn, từng đối tượng, từng loại nguyên tệ, từng số lượng...Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán căn cứ vào kỳ hạn còn lại (dưới 12 tháng hay từ 12 tháng trở lên kể từ thời điểm báo cáo) để trình bày là tài sản ngắn hạn hoặc dài hạn.

3. Doanh nghiệp phải hạch toán đầy đủ, kịp thời doanh thu hoạt động tài chính phát sinh từ các khoản đầu tư như lãi tiền gửi, lãi cho vay, lãi, lỗ khi thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn.

4. Đối với các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, nếu chưa được lập dự phòng phải thu khó đòi theo quy định của pháp luật, kế toán phải đánh giá khả năng thu hồi. Trường hợp có bằng chứng chắc chắn cho thấy một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư có thể không thu hồi được, kế toán phải ghi nhận số tổn thất vào chi phí tài chính trong kỳ. Trường hợp số tổn thất không thể xác định được một cách đáng tin cậy, kế toán có thể không ghi giảm khoản đầu tư nhưng phải thuyết minh trên Báo cáo tài chính về khả năng thu hồi của khoản đầu tư.

5. Tại thời điểm lập Báo cáo tài chính, kế toán phải đánh giá lại tất cả các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn được phân loại là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VỐN VÀO ĐƠN VỊ KHÁC

1. Nguyên tắc chung

1.1. Các khoản đầu tư vào đơn vị khác gồm các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết và các khoản đầu tư góp vốn khác với mục đích nắm giữ lâu dài. Việc đầu tư có thể thực hiện dưới các hình thức:

a) Đầu tư dưới hình thức góp vốn vào đơn vị khác (do bên được đầu tư huy động vốn): Theo hình thức này, tài sản của bên góp vốn được ghi nhận vào Bảng Cân đối kế toán của bên nhận vốn góp;

b) Đầu tư dưới hình thức mua lại phần vốn góp tại đơn vị khác (mua lại phần vốn của chủ sở hữu): Theo hình thức này, tài sản của bên mua (bên đầu tư, nhận chuyển nhượng vốn góp) được chuyển cho bên bán (bên chuyển nhượng vốn góp) mà không được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán của đơn vị phát hành công cụ vốn (bên được đầu tư).

1.2. Khi thực hiện đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ, nhà đầu tư phải căn cứ vào hình thức đầu tư để áp dụng phương pháp kế toán một cách phù hợp, cụ thể:

a) Nếu đầu tư dưới hình thức góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ, nhà đầu tư phải đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn trên cơ sở thỏa thuận. Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại và giá trị đánh giá lại của tài sản mang đi góp vốn được kế toán là thu nhập khác hoặc chi phí khác;

b) Nếu đầu tư dưới hình thức mua lại phần vốn góp của đơn vị khác và thanh toán cho bên chuyển nhượng vốn bằng tài sản phi tiền tệ:

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là hàng tồn kho, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch bán hàng tồn kho dưới hình thức hàng đổi hàng (ghi nhận doanh thu, giá vốn của hàng tồn kho mang đi trao đổi lấy phần vốn được mua);

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là TSCĐ, BĐSĐT, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT (ghi nhận doanh thu, thu nhập khác, chi phí khác....);

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là các công cụ vốn (cổ phiếu) hoặc công cụ nợ (trái phiếu, các khoản phải thu...), nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch thanh lý nhượng bán các khoản đầu tư (ghi nhận lãi, lỗ vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính).

1.3. Giá phí các khoản đầu tư tài chính được phản ánh theo giá gốc, bao gồm giá mua cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đầu tư (nếu có), như: Chi phí giao dịch, môi giới, tư vấn, kiểm toán, lệ phí, thuế và phí ngân hàng...Trường hợp đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ, giá phí khoản đầu tư được ghi nhận theo giá trị hợp lý của tài sản phi tiền tệ tại thời điểm phát sinh.

1.4. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty con, công ty liên doanh, liên kết và từng khoản đầu tư vào đơn vị khác. Thời điểm ghi nhận các khoản đầu tư tài chính dài hạn là thời điểm chính thức có quyền sở hữu, cụ thể như sau:

- Chứng khoán niêm yết được ghi nhận tại thời điểm khớp lệnh (T+0);

- Chứng khoán chưa niêm yết, các khoản đầu tư dưới hình thức khác được ghi nhận tại thời điểm chính thức có quyền sở hữu theo quy định của pháp luật.

1.5. Phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia vào Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ tại thời điểm được quyền nhận. Cổ tức, lợi nhuận được chia trong một số trường hợp được hạch toán như sau:

a) Cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ cho giai đoạn sau ngày đầu tư được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính theo giá trị hợp lý tại ngày được quyền nhận.

b) Cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ cho giai đoạn trước ngày đầu tư không hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính mà hạch toán giảm giá trị khoản đầu tư.

c) Khi xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá, nếu các khoản đầu tư vào đơn vị khác đã được đánh giá tăng tương ứng với phần sở hữu của doanh nghiệp cổ phần hoá trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của công ty con, công ty liên doanh, liên kết, doanh nghiệp cổ phần hoá phải ghi tăng vốn Nhà nước theo quy định của pháp luật. Sau đó, khi nhận được phần cổ tức, lợi nhuận đã dùng để đánh giá tăng vốn Nhà nước, doanh nghiệp cổ phần hoá không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính mà ghi giảm giá trị khoản đầu tư.

d) Trường hợp nhận cổ tức bằng cổ phiếu thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Các đơn vị không do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu được nhận trên thuyết minh Báo cáo tài chính, không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư và doanh thu hoạt động tài chính.

- Doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thực hiện theo quy định của pháp luật áp dụng cho loại hình doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ.

1.6. Giá vốn các khoản đầu tư tài chính khi thanh lý, nhượng bán được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền di động (bình quân gia quyền theo từng lần mua).

1.7. Doanh nghiệp không được phân loại lại khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết thành chứng khoán kinh doanh trừ khi đã thực sự thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư, dẫn đến mất quyền kiểm soát đối với công ty con, mất quyền đồng kiểm soát đối với công ty liên doanh, và không còn ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết.

1.8. Việc xác định quyền kiểm soát, đồng kiểm soát, ảnh hưởng đáng kể là tạm thời được thực hiện tại thời điểm ghi nhận ban đầu khoản đầu tư. Trong trường hợp này, kế toán ghi nhận khoản đầu tư là đầu tư góp vốn vào đơn vị khác hoặc chứng khoán kinh doanh, không ghi nhận khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết.

1.9. Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải xác định giá trị khoản đầu tư bị tổn thất để trích lập dự phòng tổn thất đầu tư.

- Đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư chỉ trích lập khoản dự phòng do công ty liên doanh, liên kết bị lỗ nếu Báo cáo tài chính không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.
- Đối với các đơn vị được đầu tư là công ty mẹ, căn cứ để nhà đầu tư trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác là Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ đó. Đối với các đơn vị được đầu tư là doanh nghiệp độc lập không có công ty con, căn cứ để nhà đầu tư trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác là Báo cáo tài chính của bên được đầu tư đó.
- Việc trích lập và hoàn nhập khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính cho từng khoản đầu tư theo nguyên tắc: Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dư dự phòng đang ghi trên sổ kế toán thì doanh nghiệp trích lập bổ sung số chênh lệch đó và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ; Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dư dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì doanh nghiệp hoàn nhập số chênh lệch đó và ghi giảm chi phí tài chính.

2. Ngoài những nguyên tắc kế toán chung như mục 1 nêu trên, Kế toán khoản đầu tư vào công ty con phải tuân thủ thêm các nguyên tắc sau:

2.1. Công ty con là đơn vị có tư cách pháp nhân, hạch toán độc lập, chịu sự kiểm soát của một đơn vị khác (gọi là công ty mẹ). Công ty mẹ là nhà đầu tư nắm

giữ trên 50% quyền biểu quyết (ngoại trừ trường hợp tại điểm 3 dưới đây) và có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó. Khi công ty mẹ không còn quyền kiểm soát công ty con thì ghi giảm khoản đầu tư vào công ty con.

2.2. Trường hợp nhà đầu tư tạm thời nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết tại đơn vị nhưng không dự định thực thi quyền biểu quyết do mục đích đầu tư là mua - bán công cụ vốn để kiếm lời (nắm giữ khoản đầu tư vì mục đích thương mại và quyền kiểm soát chỉ là tạm thời) thì khoản đầu tư phải được phân loại là đầu tư ngắn hạn (Chứng khoán kinh doanh) ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu.

Doanh nghiệp không được chuyển khoản đầu tư đã được ghi nhận là đầu tư vào công ty con thành chứng khoán kinh doanh hoặc khoản đầu tư dưới hình thức khác trừ khi đã thực sự thanh lý khoản đầu tư dẫn đến mất quyền kiểm soát. Việc có ý định thanh lý công ty con trong tương lai không được coi là quyền kiểm soát đối với công ty con chỉ là tạm thời.

2.3. Các trường hợp sau khoản đầu tư vẫn được phân loại là "Đầu tư vào công ty con" khi doanh nghiệp đầu tư nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con, nhưng có thỏa thuận khác:

- Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận;
- Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

2.4. Trường hợp mua khoản đầu tư vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh, bên mua phải xác định ngày mua, giá phí khoản đầu tư và thực hiện các thủ tục kế toán theo đúng quy định của Chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh”.

2.5. Trường hợp công ty mẹ giải thể công ty con và sáp nhập toàn bộ tài sản và nợ phải trả của công ty con vào công ty mẹ (công ty mẹ kế thừa toàn bộ quyền lợi và nghĩa vụ của công ty con), kế toán thực hiện theo nguyên tắc:

- Công ty mẹ ghi giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty con;
- Ghi nhận toàn bộ tài sản, nợ phải trả của công ty con bị giải thể vào Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ theo giá trị hợp lý tại ngày sáp nhập;
- Phần chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư vào công ty con và giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính.

2.6. Việc phân phối lợi nhuận cho chủ sở hữu tại công ty mẹ được căn cứ vào mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối thuộc sở hữu của công ty mẹ trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Khi phân phối lợi nhuận bằng tiền, doanh nghiệp phải cân nhắc đến các vấn đề sau:

- Có đủ luồng tiền để thực hiện việc phân phối;
- Không phân phối khoản lợi nhuận phát sinh từ các giao dịch mua rẻ (bất lợi thương mại) cho đến khi thanh lý công ty con;
- Không phân phối lợi nhuận phát sinh từ các giao dịch mang tính chất đánh giá lại (như chênh lệch đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn, công cụ tài chính) cho đến khi thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư;
- Không phân phối lợi nhuận phát sinh từ việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu cho đến khi thực sự nhận được khoản lợi nhuận đó bằng tiền hoặc các tài sản khác từ các công ty liên doanh, liên kết.

3. Ngoài những nguyên tắc kế toán chung như mục 1 nêu trên, Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết phải tuân thủ thêm các nguyên tắc sau:

Công ty liên doanh được thành lập bởi các bên góp vốn liên doanh có quyền đồng kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động, là đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập. Công ty liên doanh phải tổ chức thực hiện công tác kế toán riêng theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán, chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Mỗi bên góp vốn liên doanh được hưởng một phần kết quả hoạt động của công ty liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

Khoản đầu tư được phân loại là đầu tư vào công ty liên kết khi nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư mà không có thoả thuận khác.

3.1. Trên báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư hoặc bên tham gia góp vốn liên doanh, khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận và trình bày theo phương pháp giá gốc. Trên báo cáo tài chính hợp nhất, khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận và trình bày theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

3.2. Khi nhà đầu tư không còn quyền đồng kiểm soát thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào công ty liên doanh; Khi không còn ảnh hưởng đáng kể thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào công ty liên kết.

3.3. Khi thanh lý, nhượng bán, thu hồi vốn góp liên doanh, liên kết, căn cứ vào giá trị tài sản thu hồi được kế toán ghi giảm số vốn đã góp. Phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thu hồi được so với giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ).

3.4. Các khoản chi phí liên quan trực tiếp tới khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận là chi phí tài chính trong kỳ phát sinh.

3.5. Nguyên tắc lập dự phòng đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết thực hiện tương tự như dự phòng đối với công ty con.

4. Ngoài những nguyên tắc kế toán chung như mục 1 nêu trên, Kế toán khoản đầu tư khác phải tuân thủ thêm các nguyên tắc sau:

4.1. Các loại đầu tư khác (ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, vốn góp vào công ty liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết), gồm:

- Các khoản đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác nhưng không có quyền kiểm soát hoặc đồng kiểm soát, không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư;
- Các khoản kim loại quý, đá quý không sử dụng như nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm hoặc mua vào - bán ra như hàng hóa; Tranh, ảnh, tài liệu, vật phẩm có giá trị không tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường.
- Các khoản đầu tư khác.

Các hoạt động đầu tư, góp vốn liên quan đến hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp được thực hiện theo quy định tại mục kế toán hợp đồng hợp tác kinh doanh.

4.2. Kế toán phải theo dõi chi tiết từng khoản đầu tư khác theo số lượng, đối tượng được đầu tư.

4.3. Đối với khoản đầu tư mà nhà đầu tư nắm giữ lâu dài (không phân loại là chứng khoán kinh doanh) và không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư, việc lập dự phòng được thực hiện như sau:

- Đối với khoản đầu tư vào cổ phiếu niêm yết hoặc giá trị hợp lý khoản đầu tư được xác định tin cậy, việc lập dự phòng dựa trên giá trị thị trường của cổ phiếu (tương tự như dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh);
- Đối với khoản đầu tư không xác định được giá trị hợp lý tại thời điểm báo cáo, việc lập dự phòng được thực hiện căn cứ vào khoản lỗ của bên được đầu tư (dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác).

III- KẾ TOÁN GIAO DỊCH HỢP ĐỒNG HỢP TÁC KINH DOANH

1. Hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế nhưng không hình thành pháp nhân độc lập. Hoạt động này có thể được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn theo thỏa thuận liên doanh hoặc kiểm soát bởi một trong số các bên tham gia.

2. BCC có thể được thực hiện dưới hình thức cùng nhau xây dựng tài sản hoặc hợp tác trong một số hoạt động kinh doanh. Các bên tham gia trong BCC có thể thỏa thuận chia doanh thu, chia sản phẩm hoặc chia lợi nhuận sau thuế.

3. Trong mọi trường hợp, khi nhận tiền, tài sản của các các bên khác đóng góp cho hoạt động BCC, bên nhận phải kế toán là nợ phải trả, không được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu.

4. Đối với BCC theo hình thức tài sản đồng kiểm soát:

a) Tài sản đồng kiểm soát bởi các bên tham gia liên doanh là tài sản được các bên tham gia liên doanh mua, xây dựng, được sử dụng cho mục đích của liên doanh và mang lại lợi ích cho các bên tham gia liên doanh theo quy định của Hợp đồng liên doanh. Các bên tham gia liên doanh được ghi nhận phần giá trị tài sản đồng kiểm soát mà mình được hưởng là tài sản trên Báo cáo tài chính của mình.

b) Mỗi bên tham gia liên doanh được nhận sản phẩm hoặc doanh thu từ việc sử dụng và khai thác tài sản đồng kiểm soát và chịu một phần chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng.

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán chi tiết trên cùng hệ thống sổ kế toán của mình để ghi chép và phản ánh trong Báo cáo tài chính của mình những nội dung sau đây:

- Phần vốn góp vào tài sản đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản;
- Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên tham gia góp vốn liên doanh;
- Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên tham gia 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.

Đối với TSCĐ, BĐSĐT khi mang đi góp vốn vào BCC và không chuyển quyền sở hữu từ bên góp vốn thành sở hữu chung của các bên thì bên nhận tài sản theo dõi như tài sản nhận giữ hộ, không hạch toán tăng tài sản và nguồn vốn kinh doanh; Bên góp tài sản không ghi giảm tài sản trên sổ kế toán mà chỉ theo dõi chi tiết địa điểm, vị trí, nơi đặt tài sản.

Đối với TSCĐ, BĐSĐT mang đi góp vốn có sự chuyển quyền sở hữu từ bên góp vốn thành quyền sở hữu chung, trong quá trình đang xây dựng tài sản đồng kiểm soát, bên mang tài sản đi góp phải ghi giảm tài sản trên sổ kế toán và ghi nhận giá trị tài sản vào chi phí xây dựng cơ bản dở dang. Sau khi tài sản đồng kiểm soát hoàn thành, bàn giao, đưa vào sử dụng, căn cứ vào giá trị tài sản được chia, các bên ghi nhận tăng tài sản của mình phù hợp với mục đích sử dụng.

5. Đối với BCC dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát:

a) Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát là hoạt động liên doanh không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Các bên liên doanh có nghĩa vụ và được hưởng quyền lợi theo thỏa thuận trong hợp đồng. Hoạt động của hợp đồng liên doanh được các bên góp vốn thực hiện cùng với các hoạt động kinh doanh thông thường khác của từng bên.

b) Hợp đồng hợp tác kinh doanh quy định các khoản chi phí phát sinh riêng cho hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát do mỗi bên liên doanh bỏ ra thì bên đó phải gánh chịu. Đối với các khoản chi phí chung (nếu có) thì căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng để phân chia cho các bên góp vốn.

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán để ghi chép và phản ánh trong Báo cáo tài chính của mình các nội dung sau đây:

- Tài sản góp vốn liên doanh và chịu sự kiểm soát của bên góp vốn liên doanh;
- Các khoản nợ phải trả phải gánh chịu;
- Doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh;
- Chi phí phải gánh chịu.

d) Khi bên liên doanh có phát sinh chi phí chung phải mở sổ kế toán để ghi chép, tập hợp toàn bộ các chi phí chung đó. Định kỳ căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh về việc phân bổ các chi phí chung, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung, được các bên liên doanh xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Bảng phân bổ chi phí chung kèm theo các chứng từ gốc hợp pháp là căn cứ để mỗi bên liên doanh kế toán chi phí chung được phân bổ từ hợp đồng.

e) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia sản phẩm, định kỳ theo thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh, các bên liên doanh phải lập Bảng phân chia sản phẩm cho các bên góp vốn và được các bên xác nhận số lượng, quy cách sản phẩm được chia từ hợp đồng, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Mỗi khi thực giao sản phẩm, các bên liên doanh phải lập Phiếu giao nhận sản phẩm (hoặc phiếu xuất kho) làm 2 bản, giao cho mỗi bên giữ một bản. Phiếu giao nhận sản phẩm là căn cứ để các bên liên doanh ghi sổ kế toán, theo dõi và là căn cứ thanh lý hợp đồng.

d) Trường hợp BCC phát sinh các chi phí, doanh thu chung mà các bên tham gia hợp đồng phải gánh chịu hoặc được hưởng thì các bên tham gia liên doanh phải thực hiện các quy định về kế toán như đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

6. Trường hợp BCC chia lợi nhuận sau thuế

a) BCC chia lợi nhuận sau thuế thường là BCC dưới hình thức hoạt động đồng kiểm soát hoặc do một bên kiểm soát. Trường hợp BCC chia lợi nhuận sau thuế, các bên phải cử ra một bên để kế toán toàn bộ các giao dịch của BCC, ghi nhận doanh thu, chi phí, theo dõi riêng kết quả kinh doanh của BCC và quyết toán thuế. Khi quyết định ký kết BCC theo hình thức này, các bên phải cân nhắc về rủi ro có thể phải gánh chịu do:

- Một số khoản chi phí không được tính đầy đủ là chi phí tính thuế do không có sự chuyển giao tài sản giữa các bên, ví dụ:

+ Chi phí khấu hao của một số TSCĐ sẽ không được cơ quan thuế chấp nhận do bên tham gia BCC không làm thủ tục chuyển quyền sở hữu cho bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế cho BCC;

+ Một số khoản chi phí của các bên tham gia không được cơ quan thuế chấp nhận do hóa đơn đầu vào không mang tên bên kế toán và quyết toán thuế của BCC;

+ Một số chi phí phát sinh tại bên tham gia BCC không thể chuyển cho bên kế toán và quyết toán thuế do các rào cản của pháp luật, ví dụ bên tham gia BCC có hóa đơn nộp tiền sử dụng đất nhưng pháp luật không cho phép bên phát sinh chi phí tiền sử dụng đất cho bên kế toán và quyết toán thuế thuê lại đất nên chi phí thuê đất không được tính vào chi phí của BCC.

- Rủi ro về chính sách:

+ Bên kế toán và quyết toán thuế cho BCC có thể phát sinh lỗ lũy kế, tuy nhiên riêng kết quả của hoạt động BCC thì có lãi. Trường hợp này thay vì được bù trừ số lãi từ BCC với số lỗ các hoạt động khác, doanh nghiệp vẫn phải nộp thuế TNDN đối với BCC; Nếu BCC lỗ nhưng các hoạt động khác có lãi, doanh nghiệp có thể chỉ được bù trừ một phần lỗ tương ứng với phần được chia trong BCC;

+ Đối với các bên khác nếu đưa TSCĐ vào dùng cho hoạt động của BCC thì có thể sẽ không được tính chi phí khấu hao là chi phí được trừ tại doanh nghiệp do không sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp (không phù hợp với doanh thu của các hoạt động khác).

b) Trường hợp BCC quy định chia lợi nhuận sau thuế, bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế phải căn cứ vào bản chất của hợp đồng để kế toán một cách phù hợp theo nguyên tắc:

- Nếu BCC quy định các bên khác tham gia BCC được hưởng một khoản lợi nhuận cố định mà không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của hợp đồng, trường hợp này mặc dù hình thức pháp lý của hợp đồng là BCC nhưng bản chất của hợp đồng là thuê tài sản. Trường hợp này, bên kế toán và quyết toán thuế thực chất là bên có quyền điều hành và chi phối hoạt động của BCC, phải áp dụng phương pháp kế toán thuê tài sản cho hợp đồng, ghi nhận khoản phải trả cho các bên khác là chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ, cụ thể:

+ Ghi nhận toàn bộ doanh thu, chi phí và lợi nhuận sau thuế của BCC trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình; Lãi trên cổ phiếu và các chỉ tiêu phân tích tài chính được tính đối với toàn bộ doanh thu, chi phí và lợi nhuận của BCC;

+ Ghi nhận toàn bộ Lợi nhuận sau thuế của BCC vào chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối" của Bảng cân đối kế toán, các chỉ tiêu tài chính liên quan đến tỷ suất lợi nhuận sau thuế được xác định bao gồm toàn bộ kết quả của BCC;

+ Các bên khác ghi nhận doanh thu cho thuê tài sản đối với khoản được chia từ BCC.

- Nếu BCC quy định các bên khác trong BCC chỉ được phân chia lợi nhuận nếu kết quả hoạt động của BCC có lãi, đồng thời phải gánh chịu lỗ, trường hợp này mặc dù hình thức pháp lý của BCC là chia lợi nhuận sau thuế nhưng bản chất của BCC là chia doanh thu, chi phí, các bên thường phải có quyền, điều kiện, khả năng để đồng kiểm soát hoạt động cũng như dòng tiền của BCC. Bên kế toán và quyết toán thuế phải áp dụng phương pháp kế toán BCC chia doanh thu để ghi nhận doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong kỳ, đồng thời cung cấp bằng chứng về việc quyết toán thuế cho các bên khác, cụ thể:

+ Ghi nhận trên Báo cáo kết quả kinh doanh phần doanh thu, chi phí và lợi nhuận tương ứng với phần được chia theo thỏa thuận của BCC; Lãi trên cổ phiếu và các chỉ tiêu phân tích tài chính chỉ được tính đối với phần doanh thu, chi phí và lợi nhuận được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Bên quyết toán thuế cung cấp bản sao các hồ sơ, tài liệu về việc đã thực hiện nghĩa vụ với NSNN của BCC cho các bên trong BCC để phục vụ việc quyết toán thuế của các bên khác trong BCC;

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán chỉ bao gồm phần lợi nhuận sau thuế tương ứng của từng bên được hưởng;

+ Các bên khác được ghi nhận trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phần doanh thu, chi phí tương ứng với phần mình được chia từ BCC, báo cáo cơ quan thuế về việc khoản doanh thu, chi phi này đã được thực hiện nghĩa vụ thuế làm căn cứ điều chỉnh số thuế TNDN phải nộp.

IV - KẾ TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU

1. Nguyên tắc chung

1.1. Các khoản phải thu được theo dõi chi tiết theo kỳ hạn phải thu, đối tượng phải thu, loại nguyên tệ phải thu và các yếu tố khác theo nhu cầu quản lý của doanh nghiệp.

1.2. Việc phân loại các khoản phải thu là phải thu khách hàng, phải thu nội bộ, phải thu khác được thực hiện theo nguyên tắc:

a) Phải thu của khách hàng gồm các khoản phải thu mang tính chất thương mại phát sinh từ giao dịch có tính chất mua - bán, như: Phải thu về bán hàng,

cung cấp dịch vụ, thanh lý, nhượng bán tài sản (TSCĐ, BĐSĐT, các khoản đầu tư tài chính) giữa doanh nghiệp và người mua (là đơn vị độc lập với người bán, gồm cả các khoản phải thu giữa công ty mẹ và công ty con, liên doanh, liên kết). Khoản phải thu này gồm cả các khoản phải thu về tiền bán hàng xuất khẩu của bên giao ủy thác thông qua bên nhận ủy thác;

b) Phải thu nội bộ gồm các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên và đơn vị cấp dưới trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc;

c) Phải thu khác gồm các khoản phải thu không có tính thương mại, không liên quan đến giao dịch mua - bán, như:

- Các khoản phải thu tạo ra doanh thu hoạt động tài chính, như: khoản phải thu về lãi cho vay, tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia;

- Các khoản chi hộ bên thứ ba được quyền nhận lại; Các khoản bên nhận ủy thác xuất khẩu phải thu hộ cho bên giao ủy thác;

- Các khoản phải thu không mang tính thương mại như cho mượn tài sản, phải thu về tiền phạt, bồi thường, tài sản thiếu chờ xử lý…

1.3. Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán căn cứ kỳ hạn còn lại của các khoản phải thu để phân loại là dài hạn hoặc ngắn hạn. Các chỉ tiêu phải thu của Bảng cân đối kế toán có thể bao gồm cả các khoản, như: Khoản cho vay; Khoản ký quỹ, ký cược, khoản tạm ứng… Việc xác định các khoản cần lập dự phòng phải thu khó đòi được căn cứ vào các khoản mục được phân loại là phải thu ngắn hạn, dài hạn của Bảng cân đối kế toán.

1.4. Kế toán phải xác định các khoản phải thu thỏa mãn định nghĩa của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (được hướng dẫn chi tiết ở TK 413 – Chênh lệch tỷ giá hối đoái) để đánh giá lại cuối kỳ khi lập Báo cáo tài chính.

1.5. Dự phòng phải thu khó đòi: Là khoản dự phòng phần giá trị các khoản nợ phải thu và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khác có bản chất tương tự các khoản phải thu khó có khả năng thu hồi.

a) Nguyên tắc kế toán dự phòng nợ phải thu khó đòi

- Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp xác định các khoản nợ phải thu khó đòi và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có bản chất tương tự có khả năng không đòi được để trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi.

- Doanh nghiệp trích lập dự phòng phải thu khó đòi khi: Nợ phải thu quá hạn thanh toán ghi trong hợp đồng kinh tế, các khế ước vay nợ, bản cam kết hợp đồng hoặc cam kết nợ, doanh nghiệp đã đòi nhiều lần nhưng vẫn chưa thu được. Việc xác định thời gian quá hạn của khoản nợ phải thu được xác định là khó đòi phải trích lập dự phòng được căn cứ vào thời gian trả nợ gốc theo hợp đồng mua, bán ban đầu, không tính đến việc gia hạn nợ giữa các bên; Nợ phải thu chưa đến thời hạn thanh toán nhưng khách nợ đã lâm vào tình trạng phá sản hoặc đang làm thủ tục giải thể, mất tích, bỏ trốn.

b) Điều kiện, căn cứ trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi:

- Phải có chứng từ gốc, Hợp đồng kinh tế, khế ước vay nợ, bản thanh lý hợp đồng, ...

- Mức trích lập dự phòng các khoản nợ phải thu khó đòi thực hiện theo quy định hiện hành.

- Các điều kiện khác theo quy định của pháp luật.

c) Việc trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính.

- Trường hợp khoản dự phòng phải thu khó đòi phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch lớn hơn được ghi tăng dự phòng và ghi tăng chi phí quản lý doanh nghiệp;

- Trường hợp khoản dự phòng phải thu khó đòi phải lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm dự phòng và ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp.

d) Đối với những khoản phải thu khó đòi kéo dài trong nhiều năm, doanh nghiệp đã cố gắng dùng mọi biện pháp để thu nợ nhưng vẫn không thu được nợ và xác định khách nợ thực sự không có khả năng thanh toán thì doanh nghiệp có thể phải làm các thủ tục bán nợ cho Công ty mua, bán nợ hoặc xoá những khoản nợ phải thu khó đòi trên sổ kế toán. Việc xoá các khoản nợ phải thu khó đòi phải thực hiện theo quy định của pháp luật và điều lệ doanh nghiệp. Số nợ này được theo dõi trong hệ thống quản trị của doanh nghiệp và trình bày trong thuyết minh Báo cáo tài chính. Nếu sau khi đã xoá nợ, doanh nghiệp lại đòi được nợ đã xử lý thì số nợ thu được sẽ hạch toán vào Thu nhập khác.

KẾ TOÁN PHẢI THU CỦA KHÁCH HÀNG

1. Kế toán phải thu khách hàng phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của doanh nghiệp với khách hàng về tiền bán sản phẩm, hàng hóa, BĐSĐT, TSCĐ, các khoản đầu tư tài chính, cung cấp dịch vụ. TK này còn dùng để phản ánh các khoản phải thu của người nhận thầu XDCB với người giao thầu về khối lượng công tác XDCB đã hoàn thành. Không phản ánh vào TK này các nghiệp vụ thu tiền ngay.

2. Khoản phải thu của khách hàng cần được hạch toán chi tiết cho từng đối tượng, từng nội dung phải thu, theo dõi chi tiết kỳ hạn thu hồi (trên 12 tháng hay không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo) và ghi chép theo từng lần thanh toán. Đối tượng phải thu là các khách hàng có quan hệ kinh tế với doanh nghiệp về mua sản phẩm, hàng hoá, nhận cung cấp dịch vụ, kể cả TSCĐ, bất động sản đầu tư, các khoản đầu tư tài chính.

3. Bên giao ủy thác xuất khẩu phản ánh các khoản phải thu từ bên nhận ủy thác xuất khẩu về tiền bán hàng xuất khẩu như các giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ thông thường.

4. Kế toán phải tiến hành phân loại các khoản nợ, loại nợ có thể trả đúng hạn, khoản nợ khó đòi hoặc có khả năng không thu hồi được, để có căn cứ xác định số trích lập dự phòng phải thu khó đòi hoặc có biện pháp xử lý đối với khoản nợ phải thu không đòi được.

5. Trong quan hệ bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ theo thoả thuận giữa doanh nghiệp với khách hàng, nếu sản phẩm, hàng hoá, BĐSĐT đã giao, dịch vụ đã cung cấp không đúng theo thoả thuận trong hợp đồng kinh tế thì người mua có thể yêu cầu doanh nghiệp giảm giá hàng bán hoặc trả lại số hàng đã giao.

6. Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản nợ phải thu của khách hàng theo từng loại nguyên tệ. Đối với các khoản phải thu bằng ngoại tệ thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản nợ phải thu của khách hàng (bên Nợ TK 131), kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh. Riêng trường hợp nhận trước của người mua, khi đủ điều kiện ghi nhận doanh thu thì bên Nợ TK 131 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước;
- Khi thu hồi nợ phải thu của khách hàng (bên Có TK 131) kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế. Riêng trường hợp phát sinh giao dịch nhận trước tiền của người mua thì bên Có TK 131 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế (là tỷ giá ghi vào bên Nợ TK tiền) tại thời điểm nhận trước;
- Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản phải thu của khách hàng có gốc ngoại tệ tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại khoản phải thu của khách hàng là tỷ giá mua hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp chỉ định khách hàng thanh toán tại thời điểm lập Báo cáo tài chính đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ. Trường hợp doanh nghiệp có nhiều khoản phải thu và giao dịch tại nhiều ngân hàng thì được chủ động lựa chọn tỷ giá của một trong những ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch.

Các đơn vị trong tập đoàn được áp dụng chung một tỷ giá do Công ty mẹ quy định (phải đảm bảo sát với tỷ giá giao dịch thực tế) để đánh giá lại các khoản phải thu của khách hàng có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn.

KẾ TOÁN THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG ĐƯỢC KHẤU TRỪ

1, Kế toán thuế GTGT được khấu trừ phản ánh số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, đã khấu trừ và còn được khấu trừ của doanh nghiệp.

2. Kế toán phải hạch toán riêng thuế GTGT đầu vào được khấu trừ và thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ. Trường hợp không thể hạch toán riêng được số được khấu trừ và không được khấu trừ tại thời điểm giao dịch phát sinh thì cuối kỳ, kế toán phải xác định số thuế GTGT được khấu trừ và không được khấu trừ theo quy định của pháp luật về thuế GTGT.

3. Số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được tính vào giá trị tài sản được mua, giá vốn của hàng bán ra hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh tuỳ theo từng trường hợp cụ thể.

4, Việc xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, kê khai, quyết toán, nộp thuế phải tuân thủ theo đúng quy định của pháp luật về thuế GTGT.

KẾ TOÁN PHẢI THU NỘI BỘ

1. Kế toán phải thu nội bộ phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của doanh nghiệp với đơn vị cấp dưới hoặc giữa các đơn vị cấp dưới trực thuộc doanh nghiệp độc lập. Các đơn vị cấp dưới trực thuộc trong trường hợp này là các đơn vị không có tư cách pháp nhân, hạch toán phụ thuộc nhưng có tổ chức công tác kế toán, như các chi nhánh, xí nghiệp, Ban quản lý dự án... hạch toán phụ thuộc doanh nghiệp.

2. Quan hệ thanh toán giữa doanh nghiệp với các công ty thành viên, xí nghiệp... là đơn vị có tư cách pháp nhân, hạch toán độc lập không phản ánh là khoản phải thu nội bộ mà phản ánh như đối với các công ty con.

3. Nội dung các khoản phải thu nội bộ bao gồm:

a. Ở doanh nghiệp cấp trên :

+ Vốn, quỹ hoặc kinh phí đã giao, đã cấp cho cấp dưới;

+ Các khoản cấp dưới phải nộp lên cấp trên theo quy định;

+ Các khoản nhờ cấp dưới thu hộ;

+ Các khoản đã chi, đã trả hộ cấp dưới;

+ Các khoản đã giao cho đơn vị trực thuộc để thực hiện khối lượng giao khoán nội bộ và nhận lại giá trị giao khoán nội bộ;

+ Các khoản phải thu vãng lai khác.

b. Ở đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc:

+ Các khoản được doanh nghiệp cấp trên cấp nhưng chưa nhận được;

+ Giá trị sản phẩm, hàng hóa dịch vụ chuyển cho đơn vị cấp trên hoặc các đơn vị nội bộ khác để bán; Doanh thu bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho các đơn vị nội bộ;

+ Các khoản nhờ doanh nghiệp cấp trên hoặc đơn vị nội bộ khác thu hộ;

+ Các khoản đã chi, đã trả hộ doanh nghiệp cấp trên và đơn vị nội bộ khác;

+ Các khoản phải thu nội bộ vãng lai khác.

4. Kế toán phải hạch toán chi tiết theo từng đơn vị cấp dưới có quan hệ thanh toán và theo dõi riêng từng khoản phải thu nội bộ. Doanh nghiệp cần có biện pháp đôn đốc giải quyết dứt điểm các khoản nợ phải thu nội bộ trong kỳ kế toán.

5. Cuối kỳ kế toán, phải kiểm tra, đối chiếu và xác nhận số phát sinh, số dư các khoản Phải thu nội bộ và các khoản Phải trả nội bộ với các đơn vị có quan hệ theo từng nội dung thanh toán. Tiến hành thanh toán bù trừ theo từng khoản của từng đơn vị có quan hệ, đồng thời hạch toán bù trừ các khoản Phải thu nội bộ và Phải trả nội bộ (theo chi tiết từng đối tượng). Khi đối chiếu, nếu có chênh lệch, phải tìm nguyên nhân và điều chỉnh kịp thời.

6. Tùy theo yêu cầu quản lý, doanh nghiệp có thể phân cấp cho các đơn vị cấp dưới hạch toán đến kết quả cuối cùng hoặc chỉ theo dõi đến doanh thu, chi phí. Việc kết chuyển doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh thực hiện theo quy định tại TK 136 – Phải thu nội bộ theo Thông tư 200/2014/TT-BTC

KẾ TOÁN PHẢI THU KHÁC

1. Kế toán phải thu khác phản ánh các khoản nợ phải thu ngoài phạm vi đã phản ánh ở các khoản phải thu với khách hàng và phải thu nội bộ và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu này, gồm những nội dung chủ yếu sau:

- Giá trị tài sản thiếu đã được phát hiện nhưng chưa xác định được nguyên nhân, phải chờ xử lý;
- Các khoản phải thu về bồi thường vật chất do cá nhân, tập thể (trong và ngoài doanh nghiệp) gây ra như mất mát, hư hỏng vật tư, hàng hóa, tiền vốn,... đã được xử lý bắt bồi thường;
- Các khoản cho bên khác mượn bằng tài sản phi tiền tệ (nếu cho mượn bằng tiền thì phải kế toán là cho vay trên TK 1283);
- Các khoản đã chi cho hoạt động sự nghiệp, chi dự án, chi đầu tư XDCB, chi phí sản xuất, kinh doanh nhưng không được cấp có thẩm quyền phê duyệt phải thu hồi;
- Các khoản chi hộ phải thu hồi, như các khoản bên nhận uỷ thác xuất nhập khẩu chi hộ, cho bên giao uỷ thác xuất khẩu về phí ngân hàng, phí giám định hải quan, phí vận chuyển, bốc vác, các khoản thuế, ...
- Các khoản phải thu phát sinh khi cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước, như: Chi phí cổ phần hoá, trợ cấp cho lao động thôi việc, mất việc, hỗ trợ đào tạo lại lao động trong doanh nghiệp cổ phần hoá,...
- Tiền lãi cho vay, cổ tức, lợi nhuận phải thu từ các hoạt động đầu tư tài chính;
- Các khoản phải thu khác ngoài các khoản trên.

2. Kế toán phải thu khác phải tuân thủ các nguyên tắc chung về kế toán đối với các khoản phải thu

V. KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

1. Nguyên tắc chunng

1.1. Kế toán hàng tồn kho được dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động hàng tồn kho của doanh nghiệp (nếu doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên) hoặc được dùng để phản ánh giá trị hàng tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ kế toán của doanh nghiệp (nếu doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

1.2. Hàng tồn kho của doanh nghiệp là những tài sản được mua vào để sản xuất hoặc để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường, gồm:

- Hàng mua đang đi trên đường;
- Nguyên liệu, vật liệu; Công cụ, dụng cụ;
- Sản phẩm dở dang;
- Thành phẩm, hàng hoá; hàng gửi bán;
- Hàng hoá được lưu giữ tại kho bảo thuế của doanh nghiệp.

Đối với sản phẩm dở dang, nếu thời gian sản xuất, luân chuyển vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường thì không được trình bày là hàng tồn kho trên Bảng cấn đối kế toán mà trình bày là tài sản dài hạn.

Đối với vật tư, thiết bị, phụ tùng thay thế có thời gian dự trữ trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường thì không được trình bày là hàng tồn kho trên Bảng cấn đối kế toán mà trình bày là tài sản dài hạn.

1.3. Các loại sản phẩm, hàng hóa, vật tư, tài sản nhận giữ hộ, nhận ký gửi, nhận ủy thác xuất nhập khẩu, nhận gia công... không thuộc quyền sở hữu và kiểm soát của doanh nghiệp thì không được phản ánh là hàng tồn kho.

1.4. Kế toán hàng tồn kho phải được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Hàng tồn kho" khi xác định giá gốc hàng tồn kho, phương pháp tính giá trị hàng tồn kho, xác định giá trị thuần có thể thực hiện được, lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho và ghi nhận chi phí.

1.5. Nguyên tắc xác định giá gốc hàng tồn kho được quy định cụ thể cho từng loại vật tư, hàng hoá, theo nguồn hình thành và thời điểm tính giá.

1.6. Các khoản thuế không được hoàn lại được tính vào giá trị hàng tồn kho như: Thuế GTGT đầu vào của hàng tồn kho không được khấu trừ, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế nhập khẩu, thuế bảo vệ môi trường phải nộp khi mua hàng tồn kho.

1.7. Khi mua hàng tồn kho nếu được nhận kèm thêm sản phẩm, hàng hóa, thiết bị, phụ tùng thay thế (phòng ngừa trường hợp hỏng hóc) thì kế toán phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, phụ tùng thiết bị thay thế theo giá trị hợp lý. Giá trị sản phẩm, hàng mua được xác định bằng tổng giá trị của hàng được mua trừ đi giá trị sản phẩm, thiết bị, phụ tùng thay thế.

1.8. 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 và phù hợp với bản chất giao dịch. Trường hợp xuất hàng tồn kho để khuyến mại, quảng cáo thì thực hiện theo nguyên tắc:

a) Trường hợp xuất hàng tồn kho để khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, không kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa...., kế toán ghi nhận giá trị hàng tồn kho vào chi phí bán hàng (chi tiết hàng khuyến mại, quảng cáo);

b) Trường hợp xuất hàng tồn kho để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản phẩm....) thì kế toán phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mại, giá trị hàng khuyến mại được tính vào giá vốn (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

1.9. Khi xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ, doanh nghiệp áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

a) Phương pháp tính theo giá đích danh: Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng dựa trên giá trị thực tế của từng thứ hàng hoá mua vào, từng thứ sản phẩm sản xuất ra nên chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp có ít mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

b) Phương pháp bình quân gia quyền: Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá trị của từng loại hàng tồn kho được tính theo giá trị trung bình của từng loại hàng tồn kho đầu kỳ và giá trị từng loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị trung bình có thể được tính theo từng kỳ hoặc sau từng lô hàng nhập về, phụ thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi doanh nghiệp.

c) Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO): Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là giá trị hàng tồn kho được mua hoặc được sản xuất trước thì được xuất trước, và giá trị hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là giá trị hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ, giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

Mỗi phương pháp tính giá trị hàng tồn kho đều có những ưu, nhược điểm nhất định. Mức độ chính xác và độ tin cậy của mỗi phương pháp tuỳ thuộc vào yêu cầu quản lý, trình độ, năng lực nghiệp vụ và trình độ trang bị công cụ tính toán, phương tiện xử lý thông tin của doanh nghiệp. Đồng thời cũng tuỳ thuộc vào yêu cầu bảo quản, tính phức tạp về chủng loại, quy cách và sự biến động của vật tư, hàng hóa ở doanh nghiệp.

1.10. Đối với hàng tồn kho mua vào bằng ngoại tệ, phần giá mua phải căn cứ vào tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh để ghi giá trị hàng tồn kho đã nhập kho (trừ trường hợp có ứng trước tiền cho người bán thì giá trị hàng tồn kho tương ứng với số tiền ứng trước được ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước). Phần thuế nhập khẩu phải nộp được xác định theo tỷ giá tính thuế nhập khẩu của cơ quan Hải quan theo quy định của pháp luật. Chi tiết về kế toán chênh lệch tỷ giá được thực hiện theo quy định tại phần TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

1.11. Đến cuối niên độ kế toán, nếu xét thấy giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ do bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí bán hàng tăng lên thì phải ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho. 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 thiện sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng giá trị thuần có thể thực hiện được được thực hiện bằng cách lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi đã 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 kỳ kế toán này nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán trước, thì số chênh lệch nhỏ hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.

1.12. Kế toán hàng tồn kho phải đồng thời kế toán chi tiết cả về giá trị và hiện vật theo từng thứ, từng loại, quy cách vật tư, hàng hóa theo từng địa điểm quản lý và sử dụng, luôn phải đảm bảo sự khớp, đúng cả về giá trị và hiện vật giữa thực tế về vật tư, hàng hóa với sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

1.13. Trong một doanh nghiệp (một đơn vị kế toán) chỉ được áp dụng một trong hai phương pháp kế toán hàng tồn kho: Phương pháp kê khai thường xuyên, hoặc phương pháp kiểm kê định kỳ. Việc lựa chọn phương pháp kế toán hàng tồn kho áp dụng tại doanh nghiệp phải căn cứ vào đặc điểm, tính chất, số lượng, chủng loại vật tư, hàng hóa và yêu cầu quản lý để có sự vận dụng thích hợp và phải được thực hiện nhất quán trong niên độ kế toán.

Các phương pháp kế toán hàng tồn kho.

a) Phương pháp kê khai thường xuyên: Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh thường xuyên, liên tục, có hệ thống tình hình nhập, xuất, tồn vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán. Trong trường hợp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, các TK kế toán hàng tồn kho được dùng để phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của vật tư, hàng hóa. Vì vậy, giá trị hàng tồn kho trên sổ kế toán có thể được xác định ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê thực tế hàng tồn kho, so sánh, đối chiếu với số liệu hàng tồn kho trên sổ kế toán. Về nguyên tắc số tồn kho thực tế phải luôn phù hợp với số tồn kho trên sổ kế toán. Nếu có chênh lệch phải truy tìm nguyên nhân và có giải pháp xử lý kịp thời. Phương pháp kê khai thường xuyên thường áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất (công nghiệp, xây lắp...) và các doanh nghiệp thương nghiệp kinh doanh các mặt hàng có giá trị lớn như máy móc, thiết bị, hàng có kỹ thuật, chất lượng cao...

b) Phương pháp kiểm kê định kỳ:

- Phương pháp kiểm kê định kỳ là phương pháp hạch toán căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị tồn kho cuối kỳ vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán tổng hợp và từ đó tính giá trị của hàng hóa, vật tư đã xuất trong kỳ theo công thức:

$$\text{Trị giá hàng xuất kho trong kỳ} = \text{Trị giá hàng tồn kho đầu kỳ} + \text{Tổng trị giá hàng nhập kho trong kỳ} - \text{Trị giá hàng tồn kho cuối kỳ}$$

- Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, mọi biến động của vật tư, hàng hóa (nhập kho, xuất kho) không theo dõi, phản ánh trên các TK kế toán hàng tồn kho. Giá trị của vật tư, hàng hóa mua và nhập kho trong kỳ được theo dõi, phản ánh trên một TK kế toán riêng (TK 611 "Mua hàng").

- Công tác kiểm kê vật tư, hàng hóa được tiến hành cuối mỗi kỳ kế toán để xác định trị giá vật tư, hàng hóa tồn kho thực tế, trị giá vật tư, hàng hóa xuất kho trong kỳ (tiêu dùng cho sản xuất hoặc xuất bán) làm căn cứ ghi sổ kế toán của TK 611 - "Mua hàng". Như vậy, khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, các TK kế toán hàng tồn kho chỉ sử dụng ở đầu kỳ kế toán (để kết chuyển số dư đầu kỳ) và cuối kỳ kế toán (để phản ánh giá trị thực tế hàng tồn kho cuối kỳ).

- Phương pháp kiểm kê định kỳ thường áp dụng ở các doanh nghiệp có nhiều chủng loại hàng hóa, vật tư với quy cách, mẫu mã rất khác nhau, giá trị

thấp, hàng hóa, vật tư xuất dùng hoặc xuất bán thường xuyên (cửa hàng bán lẻ...). Phương pháp kiểm kê định kỳ hàng tồn kho có ưu điểm là đơn giản, giảm nhẹ khối lượng công việc hạch toán. Nhưng độ chính xác về giá trị vật tư, hàng hóa xuất dùng, xuất bán bị ảnh hưởng của chất lượng công tác quản lý tại kho, quầy, bến bãi.

1.14. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: Là khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho khi có sự suy giảm của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho.

a). Nguyên tắc kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Doanh nghiệp trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập khi có những bằng chứng tin cậy về sự suy giảm của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho. Dự phòng là khoản dự tính trước để đưa vào chi phí sản xuất, kinh doanh phần giá trị bị giảm xuống thấp hơn giá trị đã ghi sổ kế toán của hàng tồn kho và nhằm bù đắp các khoản thiệt hại thực tế xảy ra do vật tư, sản phẩm, hàng hóa tồn kho bị giảm giá.

b) Dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập vào thời điểm lập Báo cáo tài chính. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải được thực hiện theo đúng các quy định của Chuẩn mực kế toán "Hàng tồn kho" và quy định của chế độ tài chính hiện hành.

c) Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải tính theo từng loại vật tư, hàng hóa, sản phẩm tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt.

d) Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho 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 bán chúng.

đ) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ vào số lượng, giá gốc, giá trị thuần có thể thực hiện được của từng loại vật tư, hàng hoá, từng loại dịch vụ cung cấp dở dang, xác định khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập:

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch lớn hơn được ghi tăng dự phòng và ghi tăng giá vốn hàng bán;
- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm dự phòng và ghi giảm giá vốn hàng bán.

1.15. Không hạch toán vào giá trị hàng tồn kho một số khoản chi phí sau:

- Chi phí tiêu hao nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí SXC cố định vượt mức bình thường;

- Chi phí bảo quản, vận chuyển hàng tồn kho đến nơi tiêu thụ (sau khi hàng tồn kho đã hoàn thành và sẵn sang để bán do chi phí này được tính là chi phí bán hàng);

- Các chi phí không liên quan trực tiếp tới việc sản xuất, chế biến hàng tôn fkho như chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí khác;

- Riêng chi phí lãi vay có thể được vốn hóa vào hàng tồn kho nếu thỏa mãn yêu cầu của Chuẩn mực chi phí đi vay (thường chỉ vốn hóa đối với loại hàng sản xuất đơn chiếc cần thời gian dài trên 12 tháng, không vốn hóa đối với những loại hàng tồn kho sản xuất hàng loạt theo dây chuyền).

KẾ TOÁN HÀNG MUA ĐANG ĐI ĐƯỜNG

1. Kế toán hàng mua đang đi đường phản ánh trị giá của các loại hàng hóa, vật tư (nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; hàng hóa) mua ngoài đã thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp còn đang trên đường vận chuyển, ở bến cảng, bến bãi, kho ngoại quan hoặc đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nhận nhập kho.

2. Hàng hóa, vật tư được coi là thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng chưa nhập kho, bao gồm:

- Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng còn để ở kho người bán, ở bến cảng, bến bãi hoặc đang trên đường vận chuyển;

- Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nghiệm, kiểm nhận nhập kho.

3. Kế toán hàng mua đang đi đường được ghi nhận theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán "Hàng tồn kho".

4. Hàng ngày, khi nhận được hóa đơn mua hàng, nhưng hàng chưa về nhập kho, kế toán chưa ghi sổ mà tiến hành đối chiếu với hợp đồng kinh tế và lưu hóa đơn vào tập hồ sơ riêng: "Hàng mua đang đi đường".

Trong tháng, nếu hàng về nhập kho, kế toán căn cứ vào phiếu nhập kho và hóa đơn mua hàng ghi sổ trực tiếp vào các TK 152 "Nguyên liệu, vật liệu", TK 153 "Công cụ, dụng cụ", TK 156 - "Hàng hóa", TK 158 "Hàng hoá kho bảo thuế".

5. Nếu cuối tháng hàng vẫn chưa về thì căn cứ hóa đơn mua hàng ghi vào Hàng mua đang đi đường. Kế toán phải mở chi tiết để theo dõi hàng mua đang đi đường theo từng chủng loại hàng hóa, vật tư, từng lô hàng, từng hợp đồng kinh tế.

KẾ TOÁN NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU

1. Kế toán nguyên vật liệu phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của các loại nguyên liệu, vật liệu trong kho của doanh nghiệp. Nguyên liệu, vật liệu của doanh nghiệp là những đối tượng lao động mua ngoài hoặc tự chế biến dùng cho mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Nguyên liệu, vật liệu phản ánh vào TK này được phân loại như sau:

- Nguyên liệu, vật liệu chính: Là những loại nguyên liệu và vật liệu khi tham gia vào quá trình sản xuất thì cấu thành thực thể vật chất, thực thể chính của sản phẩm. Vì vậy khái niệm nguyên liệu, vật liệu chính gắn liền với từng doanh nghiệp sản xuất cụ thể. Trong các doanh nghiệp kinh doanh thương mại, dịch vụ... không đặt ra khái niệm vật liệu chính, vật liệu phụ. Nguyên liệu, vật liệu chính cũng bao gồm cả nửa thành phẩm mua ngoài với mục đích tiếp tục quá trình sản xuất, chế tạo ra thành phẩm.
- Vật liệu phụ: Là những loại vật liệu khi tham gia vào quá trình sản xuất, không cấu thành thực thể chính của sản phẩm nhưng có thể kết hợp với vật liệu chính làm thay đổi màu sắc, mùi vị, hình dáng bề ngoài, tăng thêm chất lượng của sản phẩm hoặc tạo điều kiện cho quá trình chế tạo sản phẩm được thực hiện bình thường, hoặc phục vụ cho nhu cầu công nghệ, kỹ thuật, bảo quản đóng gói; phục vụ cho quá trình lao động.
- Nhiên liệu: Là những thứ có tác dụng cung cấp nhiệt lượng trong quá trình sản xuất, kinh doanh tạo điều kiện cho quá trình chế tạo sản phẩm diễn ra bình thường. Nhiên liệu có thể tồn tại ở thể lỏng, thể rắn và thể khí.
- Vật tư thay thế: Là những vật tư dùng để thay thế, sửa chữa máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, công cụ, dụng cụ sản xuất...
- Vật liệu và thiết bị xây dựng cơ bản: Là những loại vật liệu và thiết bị được sử dụng cho công việc xây dựng cơ bản. Đối với thiết bị xây dựng cơ bản bao gồm cả thiết bị cần lắp, không cần lắp, công cụ, khí cụ và vật kết cấu dùng để lắp đặt vào công trình xây dựng cơ bản.

2. Kế toán nhập, xuất, tồn kho nguyên liệu, vật liệu phải được thực hiện theo nguyên tắc giá gốc quy định trong chuẩn mực "Hàng tồn kho". Nội dung giá gốc của nguyên liệu, vật liệu được xác định tuỳ theo từng nguồn nhập.

- Giá gốc của nguyên liệu, vật liệu mua ngoài, bao gồm: Giá mua ghi trên hóa đơn, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế GTGT hàng nhập khẩu, thuế bảo vệ môi trường phải nộp (nếu có), chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản, phân loại, bảo hiểm,... nguyên liệu, vật liệu từ nơi mua về đến kho của doanh nghiệp, công tác phí của cán bộ thu mua, chi phí của bộ phận thu mua độc lập, các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc thu mua nguyên vật liệu và số hao hụt tự nhiên trong định mức (nếu có):

+ Trường hợp thuế GTGT hàng nhập khẩu được khấu trừ thì giá trị của nguyên liệu, vật liệu mua vào được phản ánh theo giá mua chưa có thuế GTGT. Nếu thuế GTGT hàng nhập khẩu không được khấu trừ thì giá trị của nguyên liệu, vật liệu mua vào bao gồm cả thuế GTGT.

+ Đối với nguyên liệu, vật liệu mua bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại phần TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Giá gốc của nguyên liệu, vật liệu tự chế biến, bao gồm: Giá thực tế của nguyên liệu xuất chế biến và chi phí chế biến.

- Giá gốc của nguyên liệu, vật liệu thuê ngoài gia công chế biến, bao gồm: Giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất thuê ngoài gia công chế biến, chi phí vận chuyển vật liệu đến nơi chế biến và từ nơi chế biến về doanh nghiệp, tiền thuê ngoài gia công chế biến.

- Giá gốc của nguyên liệu nhận góp vốn liên doanh, cổ phần là giá trị được các bên tham gia góp vốn liên doanh thống nhất đánh giá chấp thuận.

3. Việc tính trị giá của nguyên liệu, vật liệu tồn kho, được thực hiện theo một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp giá đích danh;
- Phương pháp bình quân gia quyền sau mỗi lần nhập hoặc cuối kỳ;
- Phương pháp nhập trước, xuất trước.

Doanh nghiệp lựa chọn phương pháp tính giá nào thì phải đảm bảo tính nhất quán trong cả niên độ kế toán.

4. Kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm, thứ nguyên liệu, vật liệu. Trường hợp doanh nghiệp sử dụng giá hạch toán trong kế toán chi tiết nhập, xuất nguyên liệu, vật liệu, thì cuối kỳ kế toán phải tính hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của nguyên liệu, vật liệu để tính giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất dùng trong kỳ theo công thức:

$$\text{Hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của NVL (1)} = \frac{\text{Giá thực tế của NVL tồn kho đầu kỳ} + \text{Giá thực tế của NVL nhập kho trong kỳ}}{\text{Giá hạch toán của NVLtồn kho đầu kỳ} + \text{Giá hạch toán của NVL nhập kho trong kỳ}}$$

$$\text{Giá thực tế của NVL xuất dùng trong kỳ} = \text{Giá hạch toán của NVL xuất dùng trong kỳ} \times \text{Hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của NVL (1)}$$

5. Không phản ánh vào TK này đối với nguyên vật liệu không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp như nguyên vật liệu nhận giữ hộ, nguyên vật liệu nhận để gia công, nguyên vật liệu nhận từ bên giao ủy thác xuất-nhập khẩu...

KẾ TOÁN CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

1Kế toán công cụ, dụng cụ phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại công cụ, dụng cụ của doanh nghiệp. Công cụ, dụng cụ là

những tư liệu lao động không có đủ các tiêu chuẩn về giá trị và thời gian sử dụng quy định đối với TSCĐ. Vì vậy công cụ, dụng cụ được quản lý và hạch toán như nguyên liệu, vật liệu. Theo quy định hiện hành, những tư liệu lao động sau đây nếu không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ thì được ghi nhận là công cụ, dụng cụ:

- Các đà giáo, ván khuôn, công cụ, dụng cụ gá lắp chuyên dùng cho sản xuất xây lắp;
- Các loại bao bì bán kèm theo hàng hóa có tính tiền riêng, nhưng trong quá trình bảo quản hàng hóa vận chuyển trên đường và dự trữ trong kho có tính giá trị hao mòn để trừ dần giá trị của bao bì;
- Những dụng cụ, đồ nghề bằng thuỷ tinh, sành, sứ;
- Phương tiện quản lý, đồ dùng văn phòng;
- Quần áo, giày dép chuyên dùng để làm việc,...

2. Kế toán nhập, xuất, tồn kho công cụ, dụng cụ được thực hiện theo giá gốc. Nguyên tắc xác định giá gốc nhập kho công cụ, dụng cụ được thực hiện như quy định đối với nguyên liệu, vật liệu.

3. Việc tính giá trị công cụ, dụng cụ tồn kho cũng được thực hiện theo một trong ba phương pháp sau:

- Nhập trước - Xuất trước;
- Thực tế đích danh;
- Bình quân gia quyền.

4. Kế toán chi tiết công cụ, dụng cụ phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm, từng thứ công cụ, dụng cụ. Công cụ, dụng cụ xuất dùng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê phải được theo dõi về hiện vật và giá trị trên sổ kế toán chi tiết theo nơi sử dụng, theo đối tượng thuê và người chịu trách nhiệm vật chất. Đối với công cụ, dụng cụ có giá trị lớn, quý hiếm phải có thể thức bảo quản đặc biệt.

5. Đối với các công cụ, dụng cụ có giá trị nhỏ khi xuất dùng cho sản xuất, kinh doanh phải ghi nhận toàn bộ một lần vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

6. Trường hợp công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê xuất dùng hoặc cho thuê liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong nhiều kỳ kế toán thì được ghi nhận Chi phí trả trước và phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

7. Công cụ, dụng cụ liên quan đến các giao dịch bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại phần TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH DỞ DANG

1. Chi phí SXKD dở dang phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất, kinh doanh phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm, dịch vụ ở doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên trong hạch toán hàng tồn kho. Ở những doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ trong hạch toán hàng tồn kho, chỉ phản ánh giá trị thực tế của sản phẩm, dịch vụ dở dang cuối kỳ.

2. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang phản ánh chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong kỳ; chi phí sản xuất, kinh doanh của khối lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành trong kỳ; chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang đầu kỳ, cuối kỳ của các hoạt động sản xuất, kinh doanh chính, phụ và thuê ngoài gia công chế biến ở các doanh nghiệp sản xuất hoặc ở các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ. Ngoài ra chi phí SXKD dở dangTK 154 cũng phản ánh chi phí sản xuất, kinh doanh của các hoạt động sản xuất, gia công chế biến, hoặc cung cấp dịch vụ của các doanh nghiệp thương mại, nếu có tổ chức các loại hình hoạt động này.

3. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang phải được chi tiết theo địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, đội sản xuất, công trường,...); theo loại, nhóm sản phẩm, hoặc chi tiết, bộ phận sản phẩm; theo từng loại dịch vụ hoặc theo từng công đoạn dịch vụ.

4) Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang gồm những chi phí sau:
- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp;
- Chi phí nhân công trực tiếp;
- Chi phí sử dụng máy thi công (đối với hoạt động xây lắp);
- Chi phí sản xuất chung.

5. Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào giá trị hàng tồn kho mà phải tính vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán.

6. Cuối kỳ, phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung cố định vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì kế toán phải tính và xác định chi phí sản xuất chung cố định 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 cố định không phân bổ (không tính vào giá thành sản phẩm) được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ. 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.

7. Không hạch toán vào chi phí SXKD dở dang những chi phí sau:
- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Chi phí tài chính;

- Chi phí khác;
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Chi sự nghiệp, chi dự án;
- Chi đầu tư xây dựng cơ bản;
- Các khoản chi được trang trải bằng nguồn khác.

KẾ TOÁN THÀNH PHẨM

1. Kế toán thành phẩm phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại thành phẩm của doanh nghiệp. Thành phẩm là những sản phẩm đã kết thúc quá trình chế biến do các bộ phận sản xuất của doanh nghiệp sản xuất hoặc thuê ngoài gia công xong đã được kiểm nghiệm phù hợp với tiêu chuẩn kỹ thuật và nhập kho. Trong giao dịch xuất khẩu ủy thác, kế toán thành phẩm chỉ sử dụng tại bên giao ủy thác, không sử dụng tại bên nhận ủy thác (bên nhận giữ hộ).

2. Thành phẩm do các bộ phận sản xuất chính và sản xuất phụ của doanh nghiệp sản xuất ra phải được đánh giá theo giá thành sản xuất (giá gốc), bao gồm: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung và những chi phí có liên quan trực tiếp khác đến việc sản xuất sản phẩm.

- Đối với 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 trong kỳ.
- Đối với chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc thiết bị sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường.
- 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.
- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn mức 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 để xác định kết quả hoạt động kinh doanh (ghi nhận vào giá vốn hàng bán) trong kỳ.

3. Không được tính vào giá gốc thành phẩm các chi phí sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác phát sinh trên mức bình thường;
- Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản quy định của Chuẩn mực kế toán "Hàng tồn kho";
- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

4. Thành phẩm thuê ngoài gia công chế biến được đánh giá theo giá thành thực tế gia công chế biến bao gồm: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí thuê gia công và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến quá trình gia công.

5. Việc tính giá trị thành phẩm tồn kho được thực hiện theo một trong ba phương pháp: Phương pháp giá thực tế đích danh; Phương pháp bình quân gia quyền; Phương pháp Nhập trước - Xuất trước.

6. Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, nếu kế toán chi tiết nhập, xuất kho thành phẩm hàng ngày được ghi sổ theo giá hạch toán (có thể là giá thành kế hoạch hoặc giá nhập kho thống nhất quy định). Cuối tháng, kế toán phải tính giá thành thực tế của thành phẩm nhập kho và xác định hệ số chênh lệch giữa giá thành thực tế và giá hạch toán của thành phẩm (tính cả số chênh lệch của thành phẩm đầu kỳ) làm cơ sở xác định giá thành thực tế của thành phẩm nhập, xuất kho trong kỳ (sử dụng công thức tính đã nêu ở phần giải thích kế toán "Nguyên liệu, vật liệu").

7. Kế toán chi tiết thành phẩm phải thực hiện theo từng kho, từng loại, nhóm, thứ thành phẩm.

KẾ TOÁN HÀNG HÓA

1. Kế toán hàng hóa phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại hàng hóa của doanh nghiệp bao gồm hàng hóa tại các kho hàng, quầy hàng, hàng hoá bất động sản. Hàng hóa là các loại vật tư, sản phẩm do doanh nghiệp mua về với mục đích để bán (bán buôn và bán lẻ). Trường hợp hàng hóa mua về vừa dùng để bán, vừa dùng để sản xuất, kinh doanh không phân biệt rõ ràng giữa hai mục đích bán lại hay để sử dụng thì vẫn phản ánh là Hàng hóa.

Trong giao dịch xuất nhập - khẩu ủy thác, kế toán hàng hóa chỉ sử dụng tại bên giao ủy thác, không sử dụng tại bên nhận ủy thác (bên nhận giữ hộ). Mua, bán hàng hóa liên quan đến các giao dịch bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại phần TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

2. Những trường hợp sau đây không phản ánh là Hàng hóa:

- Hàng hóa nhận bán hộ, nhận giữ hộ cho các doanh nghiệp khác;
- Hàng hóa mua về dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh được phân loại là Nguyên liệu, vật liệu", hoặc "Công cụ, dụng cụ",...).

3. Kế toán nhập, xuất, tồn kho hàng hóa được phản ánh theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán "Hàng tồn kho". Giá gốc hàng hóa mua vào, bao gồm: Giá mua, chi phí thu mua (vận chuyển, bốc xếp, bảo quản hàng từ nơi mua về kho doanh nghiệp, chi phí bảo hiểm,...), thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ

đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường (nếu có), thuế GTGT hàng nhập khẩu (nếu không được khấu trừ). Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa về để bán lại nhưng vì lý do nào đó cần phải gia công, sơ chế, tân trang, phân loại chọn lọc để làm tăng thêm giá trị hoặc khả năng bán của hàng hóa thì trị giá hàng mua gồm cả chi phí gia công, sơ chế.

- Giá gốc của hàng hóa mua vào được tính theo từng nguồn nhập và phải theo dõi, phản ánh riêng biệt trị giá mua và chi phí thu mua hàng hóa.

- Để tính giá trị hàng hóa tồn kho, kế toán có thể áp dụng một trong các phương pháp sau:

+ Phương pháp nhập trước - xuất trước;

+ Phương pháp thực tế đích danh;

+ Phương pháp bình quân gia quyền;

- Một số đơn vị có đặc thù (ví dụ như các đơn vị kinh doanh siêu thị hoặc tương tự) có thể áp dụng kỹ thuật xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ theo phương pháp Giá bán lẻ. Phương pháp này thường được dùng trong ngành bán lẻ để tính giá trị của hàng tồn kho với số lượng lớn các mặt hàng thay đổi nhanh chóng và có lợi nhuận biên tương tự mà không thể sử dụng các phương pháp tính giá gốc khác. Giá gốc hàng tồn kho được xác định bằng cách lấy giá bán của hàng tồn kho trừ đi lợi nhuận biên theo tỷ lệ phần trăm hợp lý. Tỷ lệ được sử dụng có tính đến các mặt hàng đó bị hạ giá xuống thấp hơn giá bán ban đầu của nó. Thông thường mỗi bộ phận bán lẻ sẽ sử dụng một tỷ lệ phần trăm bình quân riêng.

- Chi phí thu mua hàng hóa trong kỳ được tính cho hàng hóa tiêu thụ trong kỳ và hàng hóa tồn kho cuối kỳ. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí thu mua hàng hóa tuỳ thuộc tình hình cụ thể của từng doanh nghiệp nhưng phải thực hiện theo nguyên tắc nhất quán.

4. Trường hợp mua hàng hóa được nhận kèm theo sản phẩm, hàng hóa, phụ tùng thay thế (đề phòng hỏng hóc), kế toán phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, hàng hóa, phụ tùng thay thế theo giá trị hợp lý. Giá trị hàng hóa nhập kho là giá đã trừ giá trị sản phẩm, hàng hóa, thiết bị, phụ tùng thay thế.

5 Kế toán chi tiết hàng hóa phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm hàng hóa.

KẾ TOÁN HÀNG GỬI ĐI BÁN

1. Kế toán Hàng gửi đi bán được thực hiện theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán Hàng tồn kho. Chỉ phản ánh vào "Hàng gửi đi bán" trị giá của hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi cho khách hàng, gửi bán đại lý, ký gửi, dịch vụ đã hoàn thành bàn giao cho khách hàng theo hợp đồng kinh tế hoặc đơn đặt hàng, nhưng chưa được xác định là đã bán (chưa được tính là doanh thu bán hàng trong kỳ đối với số hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi, dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng).

2. Hàng hóa, thành phẩm phản ánh là hàng gửi đi bán vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng loại hàng hoá, thành phẩm, từng lần gửi hàng từ khi gửi đi cho đến khi được xác định là đã bán.

3. Không phản ánh vào giá trị hàng gửi đi bán chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản và các khoản... chi hộ khách hàng. Hàng gửi bán có thể mở chi tiết để theo dõi từng loại hàng hoá, thành phẩm gửi đi bán, dịch vụ đã cung cấp cho từng khách hàng, cho từng cơ sở nhận đại lý.

VI. NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH, BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ VÀ CHI PHÍ ĐẦU TƯ XÂY DỰNG CƠ BẢN DỞ DANG

1. Tài sản cố định, bất động sản đầu tư và chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang phải được theo dõi, quyết toán, quản lý và sử dụng theo đúng quy định của pháp luật hiện hành.

2. Kế toán phải theo dõi chi tiết nguồn hình thành TSCĐ để phân bổ hao mòn một cách phù hợp theo nguyên tắc:

- Đối với TSCĐ hình thành từ nguồn vốn vay hoặc vốn chủ sở hữu phục vụ cho sản xuất, kinh doanh thì hao mòn được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh;
- Đối với TSCĐ hình thành từ các Quỹ phúc lợi, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ hoặc nguồn kinh phí thì hao mòn được ghi giảm các quỹ, nguồn kinh phí hình thành TSCĐ đó.

3. Kế toán phân loại TSCĐ và BĐSĐT theo mục đích sử dụng. Trường hợp một tài sản được sử dụng cho nhiều mục đích, ví dụ một tòa nhà hỗn hợp vừa dùng để làm văn phòng làm việc, vừa để cho thuê và một phần để bán thì kế toán phải thực hiện ước tính giá trị hợp lý của từng bộ phận để ghi nhận một cách phù hợp với mục đích sử dụng.

- Trường hợp một bộ phận trọng yếu của tài sản được sử dụng cho một mục đích cụ thể nào đó khác với mục đích sử dụng của các bộ phận còn lại thì kế toán căn cứ vào mức độ trọng yếu có thể phân loại toàn bộ tài sản theo bộ phận trọng yếu đó;
- Trường hợp có sự thay đổi về chức năng sử dụng của các bộ phận của tài sản thì kế toán được tái phân loại tài sản theo mục đích sử dụng theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan.

4. Khi mua TSCĐ nếu được nhận kèm thêm thiết bị, phụ tùng thay thế (phòng ngừa trường hợp hỏng hóc) thì kế toán phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, phụ tùng thiết bị thay thế theo giá trị hợp lý. Nếu thiết bị, phụ tùng thay thế đủ tiêu chuẩn là TSCĐ thì được ghi nhận là TSCĐ, nếu không đủ tiêu chuẩn của TSCĐ thì ghi nhận là hàng tồn kho. Nguyên giá TSCĐ mua được xác

định bằng tổng giá trị của tài sản được mua trừ đi giá trị sản phẩm, thiết bị, phụ tùng thay thế.

5. Kế toán TSCĐ, BĐSĐT và chi phí đầu tư XDCB liên quan đến ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại phần TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH

1.Kế toán TSCĐ hữu hình phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm toàn bộ tài sản cố định hữu hình của doanh nghiệp theo nguyên giá.

2. Tài sản cố định 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. 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:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy;
- Có thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;
- Có giá trị theo quy định hiện hành.

Trường hợp một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau, trong đó mỗi bộ phận cấu thành có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một bộ phận nào đó mà cả hệ thống vẫn thực hiện được chức năng hoạt động chính của nó nhưng do yêu cầu quản lý, sử dụng tài sản cố định đòi hỏi phải quản lý riêng từng bộ phận tài sản và mỗi bộ phận tài sản đó nếu cùng thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì được coi là một tài sản cố định hữu hình độc lập.

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.

4. Giá trị TSCĐ hữu hình được phản ánh theo nguyên giá. Kế toán phải theo dõi chi tiết nguyên giá của từng TSCĐ. Tuỳ thuộc vào nguồn hình thành, nguyên giá TSCĐ hữu hình được xác định như sau:

4.1 Nguyên giá TSCĐ hữu hình 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. Chi phí lãi vay phát sinh khi mua sắm TSCĐ đã hoàn thiện (TSCĐ sử dụng được ngay mà không cần qua quá trình đầu tư xây dựng) không được vốn hóa vào nguyên giá TSCĐ.

- Trường hợp mua TSCĐ được kèm thêm thiết bị, phụ tùng thay thế thì phải xác định và ghi nhận riêng thiết bị, phụ tùng thay thế theo giá trị hợp lý. Nguyên giá TSCĐ được mua là tổng các chi phí liên quan trực tiếp tới việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng trừ đi giá trị thiết bị, phụ tùng thay thế.
- Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm: Là giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp tính đến thời điểm đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại). 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.
- Nguyên giá TSCĐ là bất động sản: Khi mua sắm bất động sản, đơn vị phải tách riêng giá trị quyền sử dụng đất và tài sản trên đất theo quy định của pháp luật. Phần giá trị tài sản trên đất được ghi nhận là TSCĐ hữu hình; Giá trị quyền sử dụng đất được hạch toán là TSCĐ vô hình hoặc chi phí trả trước tùy từng trường hợp theo quy định của pháp luật.

4.2 Nguyên giá TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành

- Nguyên giá TSCĐ 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 và các chi phí khác trực tiếp có liên quan.
- TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự sản xuất: Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng là giá trị quyết toán công trình khi đưa vào sử dụng. Trường hợp TSCĐ đã đưa vào sử dụng nhưng chưa thực hiện quyết toán thì doanh nghiệp hạch toán nguyên giá theo giá tạm tính và điều chỉnh sau khi quyết toán công trình hoàn thành.

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự sản xuất là giá thành thực tế của TSCĐ hữu hình cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

- Trong cả hai trường hợp trên, nguyên giá TSCĐ bao gồm cả chi phí lắp đặt, chạy thử trừ (-) giá trị sản phẩm thu hồi trong quá trình chạy thử, sản xuất thử. Doanh nghiệp không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình các khoản lãi nội bộ và các khoản 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 sản xuất.

4.3. Nguyên giá TSCĐ hữu hình 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 hữu hình 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 cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại).

Nguyên giá TSCĐ hữu hình 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 trường hợp này 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.

4.4. Nguyên giá TSCĐ hữu hình được cấp, được điều chuyển đến bao gồm: Giá trị còn lại trên sổ kế toán của tài sản cố định ở doanh nghiệp cấp, doanh nghiệp điều chuyển hoặc giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận hoặc tổ chức định giá chuyên nghiệp theo quy định của pháp luật và các chi phí liên quan trực tiếp như vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có)... mà bên nhận tài sản phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Riêng nguyên giá TSCĐ hữu hình điều chuyển giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc trong cùng doanh nghiệp là nguyên giá phản ánh ở doanh nghiệp bị điều chuyển phù hợp với bộ hồ sơ của tài sản cố định đó. Đơn vị nhận tài sản cố định căn cứ vào nguyên giá, số khấu hao luỹ kế, giá trị còn lại trên sổ kế toán và bộ hồ sơ của tài sản cố định đó để phản ánh vào sổ kế toán. Các chi phí có liên quan tới việc điều chuyển tài sản cố định giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc không được hạch toán tăng nguyên giá tài sản cố định mà hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

4.5. Nguyên giá tài sản cố định hữu hình nhận góp vốn, nhận lại vốn góp là giá trị do các thành viên, cổ đông sáng lập định giá nhất trí hoặc doanh nghiệp và người góp vốn thỏa thuận hoặc do tổ chức chuyên nghiệp định giá theo quy định của pháp luật và được các thành viên, cổ đông sáng lập chấp thuận.

4.6. Nguyên giá tài sản cố định do phát hiện thừa, được tài trợ, biếu, tặng: Là giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận hoặc tổ chức định giá chuyên nghiệp; 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).

4.7. Nguyên giá TSCĐ mua bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại phần TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

4.8. Chỉ được thay đổi nguyên giá TSCĐ hữu hình trong các trường hợp:

- Đánh giá lại TSCĐ theo quyết định của Nhà nước;
- Xây lắp, trang bị thêm cho TSCĐ;
- Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình 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.

Mọi trường hợp tăng, giảm TSCĐ hữu hình đều phải lập biên bản giao nhận, biên bản thanh lý TSCĐ và phải thực hiện các thủ tục theo quy định. Kế toán có nhiệm vụ lập và hoàn chỉnh hồ sơ TSCĐ về mặt kế toán.

5. Các chi phí bảo dưỡng, sửa chữa, duy trì cho TSCĐ hoạt động bình thường không được tính vào giá trị TSCĐ mà được ghi nhận vào chi phí phát sinh trong kỳ. Các TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải được bảo dưỡng, sửa chữa định kỳ (như tua bin nhà máy điện, động cơ máy bay...) thì kế toán được trích lập khoản dự phòng phải trả và tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh hàng kỳ để có nguồn trang trải khi phát sinh việc bảo dưỡng, sửa chữa.

6. TSCĐ hữu hình cho thuê hoạt động vẫn phải trích khấu hao theo quy định của chuẩn mực kế toán và chính sách tài chính hiện hành.

7. TSCĐ hữu hình phải được theo dõi chi tiết cho từng đối tượng ghi TSCĐ, theo từng loại TSCĐ và địa điểm bảo quản, sử dụng, quản lý TSCĐ.

KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THUÊ TÀI CHÍNH

1. Kế toán TSCĐ thuê tài chính phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ thuê tài chính của doanh nghiệp. Doanh nghiệp là bên đi thuê hạch toán nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính (là những TSCĐ chưa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp có nghĩa vụ và trách nhiệm pháp lý quản lý và sử dụng như tài sản của doanh nghiệp).

2. 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.

3. Điều kiện phân loại thuê tài sản là thuê tài chính: Một hợp đồng thuê tài chính phải thoả mãn 1 trong năm (5) điều kiện sau:

- 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.

4. Hợp đồng thuê tài sản được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu thoả mãn ít nhất một trong ba (3) điều kiện 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. Riêng trường hợp thuê tài sản là quyền sử dụng đất thì thường được phân loại là thuê hoạt động.

5. 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. Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu không bao gồm số thuế GTGT phải trả cho bên cho thuê.

Khi tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản, doanh nghiệp có thể sử dụng tỷ lệ lãi suất ngầm định, tỷ lệ lãi suất được ghi trong hợp đồng thuê hoặc tỷ lệ lãi suất biên đi vay của bên thuê.

6. Số thuế GTGT đầu vào của tài sản thuê tài chính không được khấu trừ bên đi thuê phải trả cho bên cho thuê được hạch toán như sau:

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được thanh toán một lần ngay tại thời điểm ghi nhận tài sản thuê thì nguyên giá tài sản thuê bao gồm cả thuế GTGT;

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được thanh toán từng kỳ thì được ghi vào chi phí SXKD trong kỳ phù hợp với khoản mục chi phí khấu hao của tài sản thuê tài chính.

7. Bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao tài sản cố định vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo định kỳ trên cơ sở áp dụng chính sách khấu hao nhất quán với chính sách khấu hao của tài sản cùng loại thuộc sở hữu của mình. Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản thuê khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời hạn thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê.

8. Kế toán thuê tài chính được mở chi tiết để theo dõi từng loại, từng TSCĐ đi thuê.

9. Doanh nghiệp theo dxoi tài sản thuê hoạt động trên thuyết minh BCTC, không ghi nhận là tài sản trong BCĐKT.

KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÔ HÌNH

1. Kế toán TSCĐ vô hình phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm TSCĐ vô hình của doanh nghiệp. TSCĐ 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 SXKD, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê, phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

2. 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.

- 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;
- Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, trả góp, nguyên giá của TSCĐ vô hình 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 SXKD theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay";
- TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình không tương tự được xác định theo giá trị hợp lý của tài sản nhận về hoặc bằng giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Nếu việc trao đổi, thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của doanh nghiệp, thì nguyên giá là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn của doanh nghiệp;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất là số tiền đã trả để có được 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...) hoặc theo thỏa thuận của các bên khi góp vốn. Việc xác định TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất phải tuân thủ các quy định của pháp luật có liên quan;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình được Nhà nước cấp hoặc được tặng, biếu được xác định theo giá trị hợp lý ban đầu cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình được điều chuyển đến là nguyên giá ghi trên sổ sách kế toán của đơn vị có tài sản điều chuyển.

3. Toàn bộ chi phí thực tế phát sinh liên quan đến giai đoạn triển khai không đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ vô hình được tập hợp vào chi phí SXKD trong kỳ. Trường hợp xét thấy kết quả triển khai thoả mãn được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình quy định tại Chuẩn mực kế toán "TSCĐ vô hình" thì các chi phí giai đoạn triển khai được tập hợp vào TK 241 - "Xây dựng cơ bản dở dang" (2412). Khi kết thúc giai đoạn triển khai các chi phí hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình trong giai đoạn triển khai phải được kết chuyển vào bên Nợ TK 213 - "TSCĐ vô hình".

4. Trong quá trình sử dụng phải tiến hành trích khấu hao TSCĐ vô hình vào chi phí SXKD theo quy định của Chuẩn mực kế toán TSCĐ vô hình. Riêng đối với TSCĐ là quyền sử dụng đất thì chỉ tính khấu hao đối với những TSCĐ vô hình là quyền sử dụng có thời hạn.

Các khoản trả trước tiền thuê đất (sau ngày luật đất đai 2003 có hiệu lực) đều không tính là TSCĐ vô hình (không phân biệt có giấy chứng nhận QSD đất hay không) mà trình bày là chi phí trả trước và phân bổ vào chi phí SXKD theo thời hạn thực tế sử dụng.

5. 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 thoả mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được ghi tăng nguyên giá TSCĐ vô hình:

- Chi phí phát sinh 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 xác định một cách chắc chắn và gắn liền với TSCĐ vô hình cụ thể.

6. 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, chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí SXKD trong thời gian tối đa không quá 3 năm.

7. 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.

8. Các nhãn hiệu, tên thương mại, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự như lợi thế thương mại… tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

KẾ TOÁN HAO MÒN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Kế toán hao mòn TSCĐ phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn luỹ kế của các loại TSCĐ và bất động sản đầu tư (BĐSĐT) trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ, BĐSĐT và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ, BĐSĐT.

2. Về nguyên tắc, mọi TSCĐ, BĐSĐT dùng để cho thuê 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 BĐSĐT 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 quy định của pháp luật 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 sản xuất, kinh doanh mà chỉ tính hao mòn TSCĐ và hạch toán giảm nguồn hình thành TSCĐ đó.

3. Căn cứ vào quy định của pháp luật và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp để lựa chọn 1 trong các phương pháp tính, trích khấu hao theo quy định của pháp luật phù hợp cho từng TSCĐ, BĐSĐT 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, BĐSĐT 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 BĐSĐT.

4. 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 Báo cáo tài chính.

5. Đối với các TSCĐ 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 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.

6. 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.

7. 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.

8. Đối với BĐSĐT cho thuê hoạt động phải trích khấu hao và 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 BĐSĐT. Trường hợp BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá, doanh nghiệp không trích khấu hao mà xác định tổn thất do giảm giá trị.

KẾ TOÁN BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

1. Kế toán BĐSĐT phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư (BĐSĐT) của doanh nghiệp theo nguyên giá, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng tương tự như TSCĐ. BĐSĐT 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 sản xuất, kinh doanh thông thường.

2. Không phản ánh giá trị bất động sản mua về để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, bất động sản

chủ sở hữu sử dụng, bất động sản trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng BĐSĐT là BĐSĐT. Bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; và
- Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy.

3. Bất động sản đầu tư được ghi nhận theo nguyên giá. Nguyên giá của BĐSĐT là toàn bộ các chi phí (tiền hoặc tương đương tiền) mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa ra trao đổi để có được BĐSĐT tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành BĐSĐT đó.

- Tuỳ thuộc vào từng trường hợp, nguyên giá của BĐSĐT được xác định như sau:

+ Nguyên giá của BĐSĐT được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua, như: Phí dịch vụ tư vấn, lệ phí trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác,...

+ Trường hợp mua BĐSĐT thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của BĐSĐT 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 tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá BĐSĐT theo quy định của Chuẩn mực kế toán - "Chi phí đi vay";

+ Nguyên giá của BĐSĐT tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của BĐSĐT tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng;

+ Trường hợp bất động sản thuê tài chính với mục đích để cho thuê hoạt động thoả mãn tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT thì nguyên giá của BĐS đầu tư đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Thuê tài sản".

- Các chi phí sau không được tính vào nguyên giá của BĐSĐT:

+ Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa BĐS đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng);

+ Các chi phí khi mới đưa BĐSĐT vào hoạt động lần đầu trước khi BĐS đầu tư đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến;

+ Các chi phí không bình thường về nguyên liệu, vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng BĐSĐT.

4. Các chi phí liên quan đến BĐSĐT 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 BĐSĐT 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 BĐSĐT.

5. Trong quá trình cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐSĐT và ghi nhận vào chi phí kinh doanh trong kỳ (kể cả trong thời gian ngừng cho thuê). Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao của BĐSĐT.

- Trường hợp doanh nghiệp ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước từ việc cho thuê BĐS đầu tư, kế toán phải ước tính đầy đủ giá vốn tương ứng với doanh thu được ghi nhận (bao gồm cả số khấu hao được tính trước).

- Giá vốn của BĐS đầu tư cho thuê bao gồm: Chi phí khấu hao BĐSĐT và các chi phí liên quan trực tiếp khác tới việc cho thuê, như: Chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí tiền lương nhân viên trực tiếp quản lý bất động sản cho thuê, chi phí khấu hao các công trình phụ trợ phục vụ việc cho thuê BĐSĐT.

6. Doanh nghiệp không trích khấu hao đối với BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá. Trường hợp có bằng chứng chắc chắn cho thấy BĐSĐT bị giảm giá so với giá trị thị trường và khoản giảm giá được xác định một cách đáng tin cậy thì doanh nghiệp được đánh giá giảm nguyên giá BĐSĐT và ghi nhận khoản tổn thất vào giá vốn hàng bán (tương tự như việc lập dự phòng đối với hàng hóa bất động sản).

7. Đối với những BĐSĐT 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 bất động sản, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp BĐSĐT 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 - "Bất động sản đầu tư".

8. Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT hoặc từ BĐSĐT 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:

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

- BĐSĐT 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 BĐSĐT khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động;

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

- Bất động sản xây dựng chuyển thành BĐSĐT 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 - "Tài sản cố định hữu hình").

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa BĐSĐT với bất động sản 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 bất động sản trong việc xác định giá trị hay để lập Báo cáo tài chính.

9. Khi doanh nghiệp quyết định bán một BĐSĐT mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là BĐSĐT trên

TK 217 - "Bất động sản đầu tư" cho đến khi BĐS đầu tư đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

10. Doanh thu từ việc bán BĐSĐT được ghi nhận là toàn bộ giá bán (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế). Trường hợp bán theo phương thức trả chậm, thì doanh thu được xác định ban đầu theo giá bán trả tiền ngay (giá bán chưa có thuế GTGT đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế). Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá bán trả tiền ngay được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện.

11.. Ghi giảm BĐSĐT trong các trường hợp:

- Chuyển đổi mục đích sử dụng từ BĐSĐT sang hàng tồn kho hoặc bất động sản chủ sở hữu sử dụng;
- Bán, thanh lý BĐSĐT;
- Hết thời hạn thuê tài chính trả lại BĐSĐT cho người cho thuê.

KẾ TOÁN XÂY DỰNG CƠ BẢN DỞ DANG

1. Kế toán XDCB dở dang chỉ dùng ở đơn vị không thành lập ban quản lý dự án để phản ánh chi phí thực hiện các dự án đầu tư XDCB (bao gồm chi phí mua sắm mới TSCĐ, xây dựng mới hoặc sửa chữa, cải tạo, mở rộng hay trang bị lại kỹ thuật công trình) và tình hình quyết toán dự án đầu tư XDCB ở các doanh nghiệp có tiến hành công tác mua sắm TSCĐ, đầu tư XDCB, sửa chữa lớn TSCĐ.

Công tác đầu tư XDCB và sửa chữa lớn TSCĐ của doanh nghiệp có thể được thực hiện theo phương thức giao thầu hoặc tự làm. Ở các doanh nghiệp tiến hành đầu tư XDCB theo phương thức tự làm thì TK này phản ánh cả chi phí phát sinh trong quá trình xây lắp, sửa chữa.

Các đơn vị có thành lập ban quản lý dự án đầu tư xây dựng và tổ chức bộ máy kế toán riêng thì thực hiện theo quy định của Thông tư số 195/2012/TT-BTC hướng dẫn Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư.

2. Chi phí thực hiện các dự án đầu tư XDCB là toàn bộ chi phí cần thiết để xây dựng mới hoặc sửa chữa, cải tạo, mở rộng hay trang bị lại kỹ thuật công trình. Chi phí đầu tư XDCB được xác định trên cơ sở khối lượng công việc, hệ thống định mức, chỉ tiêu kinh tế - kỹ thuật và các chế độ chính sách của Nhà nước, đồng thời phải phù hợp những yếu tố khách quan của thị trường trong từng thời kỳ và được thực hiện theo quy chế về quản lý đầu tư XDCB. Chi phí đầu tư XDCB, bao gồm:

- Chi phí xây dựng;
- Chi phí thiết bị;
- Chi phí bồi thường, hỗ trợ và tái định cư;
- Chi phí quản lý dự án;
- Chi phí tư vấn đầu tư xây dựng;

- Chi phí khác.

TK 241 được mở chi tiết theo từng công trình, hạng mục công trình và ở mỗi hạng mục công trình phải được hạch toán chi tiết từng nội dung chi phí đầu tư XDCB và được theo dõi lũy kế kể từ khi khởi công đến khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng.

3. Khi đầu tư XDCB các chi phí xây lắp, chi phí thiết bị thường tính trực tiếp cho từng công trình; các chi phí quản lý dự án và chi phí khác thường được chi chung. Chủ đầu tư phải tiến hành tính toán, phân bổ chi phí quản lý dự án và chi phí khác cho từng công trình theo nguyên tắc:

- Nếu xác định được riêng các chi phí quản lý dự án và chi phí khác liên quan trực tiếp đến từng công trình thì tính trực tiếp cho công trình đó;
- Các chi phí quản lý dự án và chi phí khác chi chung có liên quan đến nhiều công trình mà không tính trực tiếp được cho từng công trình thì đơn vị được quyền phân bổ theo những tiêu thức phù hợp nhất với từng công trình.

4. Trường hợp dự án đã hoàn thành đưa vào sử dụng nhưng quyết toán dự án chưa được duyệt thì doanh nghiệp ghi tăng nguyên giá TSCĐ theo giá tạm tính (giá tạm tính phải căn cứ vào chi phí thực tế đã bỏ ra để có được TSCĐ) để trích khấu hao, nhưng sau đó phải điều chỉnh theo giá quyết toán được phê duyệt.

5. Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng, duy trì cho TSCĐ hoạt động bình thường được hạch toán trực tiếp vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Đối với các TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải sửa chữa, bảo trì, duy tu định kỳ, kế toán được trích lập dự phòng phải trả và tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh để có nguồn trang trải khi việc sửa chữa, bảo trì phát sinh.

6. Chủ đầu tư xây dựng bất động sản tập hợp chi phí xây dựng TSCĐ hoặc bất động sản đầu tư. Trường hợp bất động sản xây dựng sử dụng cho nhiều mục đích (làm văn phòng, cho thuê hoặc để bán, ví dụ như tòa nhà chung cư hỗn hợp) thì kế toán vẫn tập hợp chi phí phát sinh liên quan trực tiếp tới việc đầu tư xây dựng trên TK 241. Khi công trình, dự án hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, kế toán căn cứ cách thức sử dụng tài sản trong thực tế để kết chuyển chi phí đầu tư xây dựng phù hợp với bản chất của từng loại tài sản.

7. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ quá trình đầu tư xây dựng cơ bản được thực hiện theo nguyên tắc:

- Đối với chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động:

+ Đối với các doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thực hiện nhiệm vụ an ninh, quốc phòng, ổn định kinh tế vĩ mô, các khoản chênh lệch tỷ giá liên quan đến giai đoạn trước hoạt động chưa đi vào sản xuất kinh doanh được phản ánh lũy kế trên TK 413 – "Chênh lệch tỷ giá hối đoái". Khi đi vào hoạt động, kế toán được phân bổ dần khoản chênh lệch tỷ giá trực tiếp từ TK 413 sang TK 515 – "Doanh thu hoạt động tài chính" (nếu lãi) hoặc TK 635 – "Chi phí

tài chính" (nếu lỗ). Việc phân bổ không vượt quá thời gian theo pháp luật quy định, mức phân bổ lỗ tỷ giá phải đảm bảo nguyên tắc nếu còn phản ánh lỗ tỷ giá tại bên Nợ TK 413 thì báo cáo kết quả kinh doanh có lợi nhuận bằng không (doanh nghiệp không được vừa phản ánh lỗ tỷ giá trên chỉ tiêu "Chênh lệch tỷ giá" thuộc Bảng cân đối kế toán, vừa trình bày có "lợi nhuận sau thuế" trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh).

+ Đối với tất cả các loại doanh nghiệp khác, chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động được tính ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh, không được treo lại chênh lệch tỷ giá trên TK 413.

- Đối với chênh lệch tỷ giá liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB khi doanh nghiệp đã đi vào hoạt động (kể cả việc đầu tư mới hoặc đầu tư mở rộng):

Tất cả các loại hình doanh nghiệp, kể cả doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ thực hiện nhiệm vụ an ninh, quốc phòng, ổn định kinh tế vĩ mô, đều phải tính ngay khoản chênh lệch tỷ giá liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB (kể cả việc đầu tư mới hoặc đầu tư mở rộng) vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh, không được phản ánh chênh lệch tỷ giá trên TK 413.

8. Trường hợp dự án đầu tư bị hủy bỏ, doanh nghiệp phải tiến hành thanh lý và thu hồi các chi phí đã phát sinh của dự án. Phần chênh lệch giữa chi phí đầu tư thực tế phát sinh và số thu từ việc thanh lý được ghi nhận vào chi phí khác hoặc xác định trách nhiệm bồi thường của tổ chức, cá nhân để thu hồi.

VII – KẾ TOÁN CÁC TÀI SẢN KHÁC

KẾ TOÁN CHI PHÍ TRẢ TRƯỚC

1. Kế toán chi phí trả trước phản ánh các chi phí thực tế đã phát sinh (đã trả trước bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ) nhưng có liên quan đến kết quả hoạt động SXKD của nhiều kỳ kế toán và việc kết chuyển các khoản chi phí này vào chi phí SXKD của các kỳ kế toán sau.

Các chi phí chỉ lien quan đến kỳ báo cáo phải hạch toán ngay tại thời điểm phát sinh, không được ghi nhận là chi phí trả trước vì lí do chi phí lớn, nếu tính là chi phí ngay thì doanh nghiệp có thể bị lỗ (hay còn gọi là chi phí chờ phân bổ).

2. Các nội dung được phản ánh là chi phí trả trước, gồm:

- Chi phí trả trước về thuê cơ sở hạ tầng, thuê hoạt động TSCĐ (quyền sử dụng đất, nhà xưởng, kho bãi, văn phòng làm việc, cửa hàng và TSCĐ khác) phục vụ cho sản xuất, kinh doanh nhiều kỳ kế toán;
- Chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo, quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động được phân bổ tối đa không quá 3 năm;

- Chi phí mua bảo hiểm (bảo hiểm cháy, nổ, bảo hiểm trách nhiệm dân sự chủ phương tiện vận tải, bảo hiểm thân xe, bảo hiểm tài sản,...) và các loại lệ phí mà doanh nghiệp mua và trả một lần cho nhiều kỳ kế toán;

- Công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến hoạt động kinh doanh trong nhiều kỳ kế toán;

- Chi phí đi vay trả trước về lãi tiền vay hoặc lãi trái phiếu ngay khi phát hành;

- Chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh một lần có giá trị lớn doanh nghiệp không thực hiện trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, phân bổ tối đa không quá 3 năm;

- Số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính;

- Số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động;

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con có phát sinh lợi thế thương mại hoặc khi cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước có phát sinh lợi thế kinh doanh;

- Các khoản chi phí trả trước khác phục vụ cho hoạt động kinh doanh của nhiều kỳ kế toán.

Chi phí nghiên cứu và chi phí cho giai đoạn triển khai không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình được ghi nhận ngay là chi phí sản xuất kinh doanh, không ghi nhận là chi phí trả trước.

3. Việc tính và phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD từng kỳ kế toán phải căn cứ vào tính chất, mức độ từng loại chi phí để lựa chọn phương pháp và tiêu thức hợp lý.

4. Kế toán phải theo dõi chi tiết từng khoản chi phí trả trước theo từng kỳ hạn trả trước đã phát sinh, đã phân bổ vào các đối tượng chịu chi phí của từng kỳ kế toán và số còn lại chưa phân bổ vào chi phí.

5. Nhìn chung chi phí trả trước không được coi là khoản mục tiền tệ, vì vậy phần lớn các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ không được đánh giá lại tại thời điểm báo cáo.

Chỉ khi tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hoá, dịch vụ và doanh nghiệp sẽ chắc chắn nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì chi phí trả trước mới được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và phải đánh giá lại theo tỷ giá mua hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ.

6. Khi lập BCTC, không tái phân loại chi phí trả trước dài hạn thành ngắn hạn như các khoản phải thu, phải trả khác (việc phân loại ngắn hạn hay dài hạn phụ thuộc vào hợp đồng gốc).

KẾ TOÁN TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI

1. Kế toán tài sản thuế hoãn lại phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại = { Chênh lệch tạm thời được khấu trừ + Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của + các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng } x Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (%)

Trường hợp tại thời điểm ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã biết trước có sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN trong tương lai, nếu việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại nằm trong thời gian thuế suất mới đã có hiệu lực thì thuế suất áp dụng để ghi nhận tài sản thuế được tính theo thuế suất mới.

2. Cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả và Chênh lệch tạm thời:

- Cơ sở tính thuế của tài sản là giá trị sẽ được trừ khỏi thu nhập chịu thuế khi thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản. Nếu thu nhập không phải chịu thuế thì cơ sở tính thuế của tài sản bằng giá trị ghi sổ của tài sản đó. Cơ sở tính thuế thu nhập của nợ phải trả là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi thanh toán nợ phải trả trong các kỳ tương lai. Đối với doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi phần giá trị của doanh thu không phải chịu thuế trong tương lai.

- Chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó. Chênh lệch tạm thời gồm 2 loại: Chênh lệch tạm thời được khấu trừ và chênh lệch tạm thời chịu thuế. 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 trong tương lai khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán:

+ Chênh lệch tạm thời về thời gian chỉ là một trong các trường hợp chênh lệch tạm thời, ví dụ: Nếu lợi nhuận kế toán được ghi nhận trong kỳ này nhưng thu nhập chịu thuế được tính trong kỳ khác.

+ Các khoản chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả so với cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó có thể không phải là chênh lệch tạm thời về mặt thời gian, ví dụ: Khi đánh giá lại một tài sản thì giá trị ghi sổ của tài sản thay đổi nhưng nếu cơ sở tính thuế không thay đổi thì phát sinh chênh lệch tạm thời. Tuy nhiên thời gian thu hồi giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế không thay đổi nên chênh lệch tạm thời này không phải là chênh lệch tạm thời về thời gian.

+ Kế toán không tiếp tục sử dụng khái niệm "Chênh lệch vĩnh viễn" để phân biệt với chênh lệch tạm thời khi xác định thuế thu nhập hoãn lại do thời gian thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả cũng như thời gian để khấu trừ tài sản và nợ phải trả đó vào thu nhập chịu thuế là hữu hạn.

3. Nếu doanh nghiệp dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để sử dụng các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng, kế toán được ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đối với:

- Tất cả các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ (ngoại trừ chênh lệch tạm thời phát sinh từ việc ghi nhận ban đầu của tài sản hoặc nợ phải trả từ một giao dịch mà không phải là giao dịch hợp nhất kinh doanh; và không có ảnh hưởng đến cả lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch);
- Giá trị còn được khấu trừ của khoản lỗ tính thuế và ưu đãi về thuế chưa sử dụng chuyển sang năm sau.

4. Cuối năm, doanh nghiệp phải lập "Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ", "Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng", giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng làm căn cứ lập "Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại" để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận hoặc hoàn nhập trong năm.

5. Việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm nay với tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được hoàn nhập lại, theo nguyên tắc:

- Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, thì số chênh lệch được ghi nhận là tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi giảm chi phí thuế thu nhập hoãn lại;
- Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm nhỏ hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, thì số chênh lệch được ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi tăng chi phí thuế thu nhập hoãn lại.

6. Kế toán phải hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại khi các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ không còn ảnh hưởng tới lợi nhuận tính thuế (khi tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán một phần hoặc toàn bộ), khi lỗ tính thuế hoặc ưu đãi thuế đã được sử dụng.

7. Khi lập Báo cáo tài chính, nếu dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai, tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận từ các năm trước được ghi nhận bổ sung làm giảm chi phí thuế hoãn lại.

8. Việc bù trừ tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả chỉ thực hiện khi lập Bảng cân đối kế toán, không thực hiện khi ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên sổ kế toán TK 243.

KẾ TOÁN CẦM CỐ, THẾ CHẤP, KÝ QUỸ, KÝ CƯỢC

1. Kế toán cầm cố, ký cược, ký quỹ phản ánh số tiền hoặc giá trị tài sản mà doanh nghiệp đem đi cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược tại các doanh nghiệp, tổ chức khác trong các quan hệ kinh tế theo quy định của pháp luật.

2. Các khoản tiền, tài sản đem cầm cố, thế chấp ký quỹ, ký cược phải được theo dõi chặt chẽ và kịp thời thu hồi khi hết thời hạn cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược. Trường hợp các khoản ký quỹ, ký cược doanh nghiệp được quyền nhận lại nhưng quá hạn thu hồi thì doanh nghiệp được trích lập dự phòng như đối với các khoản nợ phải thu khó đòi.

3. Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản cầm cố, thế chấp ký cược, ký quỹ theo từng loại, từng đối tượng, kỳ hạn, nguyên tệ. Khi lập Báo cáo tài chính, những khoản có kỳ hạn còn lại dưới 12 tháng được phân loại là tài sản ngắn hạn; Những khoản có kỳ hạn còn lại từ 12 tháng trở lên được phân loại là tài sản dài hạn.

4. Đối với tài sản đưa đi cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược được phản ánh theo giá đã ghi sổ kế toán của doanh nghiệp. Khi xuất tài sản phi tiền tệ mang đi cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược ghi theo giá nào thì khi thu về ghi theo giá đó. Trường hợp có các khoản ký cược, ký quỹ bằng tiền hoặc tương đương tiền được quyền nhận lại bằng ngoại tệ thì phải đánh giá lại theo tỷ giá mua hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ.

Các tài sản thế chấp bằng giấy chứng nhận quyền sở hữu (ví dụ như bất động sản) thì không ghi giảm tài sản mà theo dõi chi tiết trên sổ kế toán (chi tiết tài sản đang thế chấp) và thuyết minh trên Báo cáo tài chính.

VIII - NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ

1. Các khoản nợ phải trả được theo dõi chi tiết theo kỳ hạn phải trả, đối tượng phải trả, loại nguyên tệ phải trả và các yếu tố khác theo nhu cầu quản lý của doanh nghiệp. Ví dụ để trình bày BCLCTT, doanh nghiệp phải theo dõi thêm yếu tố phải trả cho hoạt động kinh doanh hay đầu tư hoặc tài chính.

Trong một số trường hợp đặc biệt mua, bán hàng với số lượng lớn khách lẻ thì không cần theo dõi cụ thể từng đối tượng phải trả, ví dụ: Khi bán thẻ cào trả

trước cho khách lẻ, nhà mạng có thể theo dõi tổng số tiền nhận trước mà không cần chi tiết khoản nhận trước cho từng khách lẻ.

2. Việc phân loại các khoản phải trả là phải trả người bán, phải trả nội bộ, phải trả khác được thực hiện theo nguyên tắc:

a) Phải trả người bán gồm các khoản phải trả mang tính chất thương mại phát sinh từ giao dịch mua hàng hóa, dịch vụ, tài sản và người bán (là đơn vị độc lập với người mua, gồm cả các khoản phải trả giữa công ty mẹ và công ty con, công ty liên doanh, liên kết). Khoản phải trả này gồm cả các khoản phải trả khi nhập khẩu thông qua người nhận ủy thác (trong giao dịch nhập khẩu ủy thác);

b) Phải trả nội bộ gồm các khoản phải trả giữa đơn vị cấp trên và đơn vị cấp dưới trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc;

c) Phải trả khác gồm các khoản phải trả không có tính thương mại, không liên quan đến giao dịch mua, bán, cung cấp hàng hóa dịch vụ:

- Các khoản phải trả liên quan đến chi phí tài chính, như: khoản phải trả về lãi vay, cổ tức và lợi nhuận phải trả, chi phí hoạt động đầu tư tài chính phải trả;
- Các khoản phải trả do bên thứ ba chi hộ; Các khoản tiền bên nhận ủy thác nhận của các bên liên quan để thanh toán theo chỉ định trong giao dịch ủy thác xuất nhập khẩu;
- Các khoản phải trả không mang tính thương mại như phải trả do mượn tài sản, phải trả về tiền phạt, bồi thường, tài sản thừa chờ xử lý, phải trả về các khoản BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ…

3. Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán căn cứ kỳ hạn còn lại của các khoản phải trả để phân loại là dài hạn hoặc ngắn hạn. Trong một số trường hợp, thời hạn trả không xác định được rõ ràng là dưới hay trên 12 tháng vì phụ thuộc vào quyết định của khách hàng thì khoản phải trả được phân loại là ngắn hạn, ví dụ: Khách hàng mua thẻ cào trả trước, thời hạn sử dụng tối đa là 24 tháng. Trường hợp này doanh nghiệp phải thực hiện nghĩa vụ của mình tại bất cứ thời điểm nào khi khách hàng sử dụng thẻ (có thể dưới 12 tháng) và do vậy khoản tiền nhận trước vẫn được phân loại là ngắn hạn mặc dù thời hạn tối đa là 24 tháng.

Tuy nhiên nếu có dữ liệu thống kê tin cậy về tỷ trọng dung lượng khách hàng sử dụng không quá 12 tháng hoặc trên 12 tháng thì doanh nghiệp có thể phân loại khoản nhận trước là ngắn hạn hoặc dài hạn theo tỷ trọng đó. Dữ liệu thống kê này cần được cập nhật hàng kỳ để đảm bảo sát với thực tế phát sinh và doanh nghiệp cần thực hiện các điều chỉnh để đảm bảo thong tin được cung cấp là hữu ích cho người sử dụng BCTC

4. Khi có các bằng chứng cho thấy một khoản tổn thất có khả năng chắc chắn xảy ra, kế toán phải ghi nhận ngay một khoản phải trả theo nguyên tắc thận trọng.

5. Kế toán phải xác định các khoản phải trả thỏa mãn định nghĩa của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để đánh giá lại cuối kỳ khi lập Báo cáo tài chính.

KẾ TOÁN PHẢI TRẢ CHO NGƯỜI BÁN

1. Các khoản phải trả người bán là các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp cho người bán vật tư, hàng hóa, người cung cấp dịch vụ, người bán TSCĐ, BĐSĐT, các khoản đầu tư tài chính theo hợp đồng kinh tế đã ký kết, các khoản nợ phải trả cho người nhận thầu xây lắp chính, phụ.

2. Nợ phải trả cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu xây lắp cần được hạch toán chi tiết cho từng đối tượng phải trả. Trong chi tiết từng đối tượng phải trả, TK này phản ánh cả số tiền đã ứng trước cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu xây lắp nhưng chưa nhận được sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao.

3. Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản nợ phải trả cho người bán theo từng loại nguyên tệ. Đối với các khoản phải trả bằng ngoại tệ thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản nợ phải trả cho người bán (bên Có TK 331) bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt nam theo tỷ giá giao dịch thực tế của ngân hàng thương mại nơi thường xuyên có giao dịch tại thời điểm phát sinh. Riêng trường hợp ứng trước cho nhà thầu hoặc người bán, khi đủ điều kiện ghi nhận tài sản hoặc chi phí thì bên Có TK 331 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước đối với số tiền đã ứng trước;
- Khi thanh toán nợ phải trả cho người bán (bên Nợ TK 331) bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế cho từng đối tượng chủ nợ. Riêng trường hợp phát sinh giao dịch ứng trước tiền cho nhà thầu hoặc người bán thì bên Nợ TK 331 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch;
- Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán có gốc ngoại tệ tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại khoản phải trả cho người bán là tỷ giá bán hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ. Các đơn vị trong tập đoàn được áp dụng chung một tỷ giá do Công ty mẹ quy định (phải đảm bảo sát với tỷ giá giao dịch thực tế) để đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn.

4. Bên giao nhập khẩu ủy thác ghi nhận số tiền phải trả người bán về hàng nhập khẩu thông qua bên nhận nhập khẩu ủy thác như khoản phải trả người bán thông thường.

5. Những vật tư, hàng hóa, dịch vụ đã nhận, nhập kho nhưng đến cuối tháng vẫn chưa có hóa đơn thì sử dụng giá tạm tính để ghi sổ và phải điều chỉnh về giá thực tế khi nhận được hóa đơn hoặc thông báo giá chính thức của người bán.

6. Khi hạch toán chi tiết các khoản này, kế toán phải hạch toán rõ ràng, rành mạch các khoản chiết khấu thanh toán, chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán của người bán, người cung cấp nếu chưa được phản ánh trong hóa đơn mua hàng.

KẾ TOÁN THUẾ VÀ CÁC KHOẢN PHẢI NỘP NHÀ NƯỚC

1. Kế toán thuế và các khoản phải nộp Nhà nước 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.

2. Doanh nghiệp chủ động tính, xác định và kê khai số thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp cho Nhà nước theo luật định; Kịp thời phản ánh vào sổ kế toán số thuế phải nộp, đã nộp, được khấu trừ, được hoàn...

3. Các khoản thuế gián thu như thuế GTGT (kể cả theo phương pháp khấu trừ hay phương pháp trực tiếp), thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế gián thu khác về bản chất là khoản thu hộ bên thứ ba. Vì vậy các khoản thuế gián thu được loại trừ ra khỏi số liệu về doanh thu gộp trên Báo cáo tài chính hoặc các báo cáo khác.

Doanh nghiệp có thể lựa chọn việc ghi nhận doanh thu và số thuế gián thu phải nộp trên sổ kế toán bằng một trong 2 phương pháp:

- Phương pháp 1: Tách và ghi nhận riêng số thuế gián thu phải nộp (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp) ngay tại thời điểm ghi nhận doanh thu. Theo phương pháp này doanh thu ghi trên sổ kế toán không bao gồm số thuế gián thu phải nộp, phù hợp với số liệu về doanh thu gộp trên Báo cáo tài chính và phản ánh đúng bản chất giao dịch;
- Phương pháp 2: Ghi nhận số thuế gián thu phải nộp bằng cách ghi giảm số doanh thu đã ghi chép trên sổ kế toán. Theo phương pháp này, định kỳ mới ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp, số liệu về doanh thu trên sổ kế toán có sự khác biệt so với doanh thu gộp trên Báo cáo tài chính.

Trong mọi trường hợp, chỉ tiêu "Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ" và chỉ tiêu "Các khoản giảm trừ doanh thu" của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh đều không bao gồm các khoản thuế gián thu phải nộp.

4. Đối với các khoản thuế được hoàn, được giảm, kế toán phải phân biệt rõ số thuế được hoàn, được giảm là thuế đã nộp ở khâu mua hay phải nộp ở khâu bán và thực hiện theo nguyên tắc:

- Đối với số thuế đã nộp ở khâu mua được hoàn lại (ví dụ trong giao dịch tạm nhập - tái xuất, các khoản thuế TTĐB, thuế NK, thuế BVMT đã nộp được hoàn lại khi tái xuất...), kế toán ghi giảm giá trị hàng mua hoặc giảm giá vốn hàng bán, giảm chi phí khác tùy theo từng trường hợp cụ thể. Riêng thuế GTGT đầu vào được hoàn ghi giảm số thuế GTGT được khấu trừ;
- Đối với số thuế đã nộp ở khâu nhập khẩu nhưng hàng nhập khẩu không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, khi tái xuất được hoàn thì kế toán ghi giảm khoản phải thu khác (ví dụ thuế nhập khẩu đã nộp của hàng nhận gia công được hoàn lại khi tái xuất...);
- Đối với số thuế phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được giảm, được hoàn, kế toán ghi nhận vào thu nhập khác (ví dụ hoàn thuế xuất khẩu, giảm số thuế TTĐB, GTGT, BVMT phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ).

5. Nghĩa vụ đối với NSNN trong giao dịch ủy thác xuất - nhập khẩu:

- Trong giao dịch ủy thác xuất nhập khẩu (hoặc các giao dịch tương tự), nghĩa vụ đối với NSNN được xác định là của bên giao ủy thác;
- Bên nhận ủy thác được xác định là bên cung cấp dịch vụ cho bên giao ủy thác trong việc chuẩn bị hồ sơ, kê khai, thanh quyết toán với NSNN (người nộp thuế hộ cho bên giao ủy thác);
- TK 333 chỉ sử dụng tại bên giao ủy thác, không sử dụng tại bên nhận ủy thác. Bên nhận ủy thác với vai trò trung gian chỉ phản ánh số thuế phải nộp vào NSNN là khoản chi hộ, trả hộ trên TK 3388 và phản ánh quyền được nhận lại số tiền đã chi hộ, trả hộ cho bên giao ủy thác trên TK 138. Căn cứ để phản ánh tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN của bên giao ủy thác như sau:

+ Khi nhận được thông báo về số thuế phải nộp, bên nhận ủy thác bàn giao lại cho bên giao ủy thác toàn bộ hồ sơ, tài liệu, thông báo của cơ quan có thẩm quyền về số thuế phải nộp làm căn cứ ghi nhận số thuế phải nộp trên TK 333;

+ Căn cứ chứng từ nộp tiền vào NSNN của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm số phải nộp NSNN.

6. Đối với số thuế được hoàn (ngoại trừ VAT đầu vào): Phải xác định số thuế được hoàn là thuế đã nộp ở khâu mua (nhập khẩu) hay khâu bán (xuất khẩu) theo nguyên tắc:

+ Thuế đã nộp khi nhập khẩu hàng hóa, dịch vụ, nếu được hoàn ghi giảm giá vốn hàng bán (nếu xuất hàng để bán) hoặc giảm giá trị hàng hóa (nếu xuất trả lại do vay, mượn…).

+ Thuế đã nộp khi nhập khẩu TSCĐ, nếu được hoàn ghi giảm chi phí khác (nếu bán TSCĐ) hoặc giảm nguyên giá TSCĐ (nếu xuất trả lại).

+ Thuế đã nộp khi nhập khẩu hàng hóa, TSCĐ nhưng đơn vị không có quyền sở hữu, khi được hoàn ghi giảm khoản phải thu khác.

+ Thuế phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được hoàn, được giảm thì kế toán ghi nhận vào thu nhập khác.

7. Đối với thuế TNDN: Xem chi tiết ở phần hướng dẫn chi phí thuế TNDN.

8. 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. Kế toán cần lưu ý không thực hiện trình bày bù trừ nghĩa vụ phải trả và số phải thu giữa các sắc thuế khác nhau, ví dụ: Doanh nghiệp không trình bày bù trừ giữa số phải trả về thuế TNDN và số phải thu về thuế GTGT được hoàn kể cả khi pháp luật về thuế cho phép bù trừ dòng tiền phải nộp và được hoàn.

KẾ TOÁN PHẢI TRẢ NGƯỜI LAO ĐỘNG

1. Kế toán phải trả người lao động phải chi tiết theo 2 nội dung: Thanh toán lương và thanh toán các khoản khác ngoài lương cho người lao động, như thuế thu nhập cá nhân của người lao động, tiền thưởng, tiền ốm đau thai sản, tiền lương nghỉ phép…

2. Các khoản thanh toán cho người lao động được ghi nhận vào chi phí SXKD phù hợp với vai trò của người lao động trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp, cụ thể:

- Khoản phải trả cho người lao động trực tiếp sản xuất ra sản phẩm, dịch vụ được ghi nhận vào chi phí nhân công trực tiếp;
- Khoản phải trả cho người lao động quản lý tại phân xưởng ghi nhận vào chi phí sản xuất chung;
- Khoản phải trả cho người lao động ở bộ phận bán hàng được ghi nhận vào chi phí bán hàng;
- Khoản phải trả cho người lao động ở bộ phận quản lý doanh nghiệp được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

3. Khi trả lương cho người lao động bằng sản phẩm, hàng hóa, doanh nghiệp phải ghi nhận doanh thu đối bán hàng cho số sản phẩm, hàng hóa đó

4. Khoản phải trả người lao động phải phù hợp với các hồ sơ, tài liệu có liên quan như hợp đồng lao động, thỏa ước lao động tập thể, quy chế và điều lệ doanh nghiệp…

KẾ TOÁN CHI PHÍ PHẢI TRẢ

1. Chi phí phải trả phản ánh các khoản phải trả cho hàng hóa, dịch vụ đã nhận được từ người bán hoặc đã cung cấp cho người mua trong kỳ báo cáo nhưng thực tế chưa chi trả do chưa có hóa đơn hoặc chưa đủ hồ sơ, tài liệu kế toán, được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ báo cáo. Ngoài ra chi phí phải trả còn bao gồm cả các khoản phải trả cho người lao động trong kỳ như phải trả về tiền lương nghỉ phép và các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ báo cáo phải trích trước, như:

- Chi phí trong thời gian doanh nghiệp ngừng sản xuất theo mùa, vụ có thể xây dựng được kế hoạch ngừng sản xuất. Kế toán tiến hành tính trước và hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ những chi phí sẽ phải chi trong thời gian ngừng sản xuất, kinh doanh.
- Trích trước chi phí lãi tiền vay phải trả trong trường hợp vay trả lãi sau, lãi trái phiếu trả sau (khi trái phiếu đáo hạn).
- Trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng hóa, thành phẩm bất động sản đã bán.

2. Kế toán phải phân biệt các khoản chi phí phải trả (hay còn được gọi là chi phí trích trước hoặc chi phí dồn tích) với các khoản dự phòng phải trả để ghi nhận và trình bày Báo cáo tài chính phù hợp với bản chất của từng khoản mục, cụ thể:

- Các khoản dự phòng phải trả là nghĩa vụ nợ hiện tại nhưng thường chưa xác định được thời gian thanh toán cụ thể; Các khoản chi phí phải trả là nghĩa vụ nợ hiện tại chắc chắn về thời gian phải thanh toán;
- Các khoản dự phòng phải trả thường được ước tính và có thể chưa xác định được chắc chắn số sẽ phải trả (ví dụ khoản chi phí dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng); Các khoản chi phí phải trả xác định được chắc chắn số sẽ phải trả;
- Trên Báo cáo tài chính, các khoản dự phòng phải trả được trình bày tách biệt với các khoản phải trả thương mại và phải trả khác trong khi chi phí phải trả là một phần của các khoản phải trả thương mại hoặc phải trả khác;
- Việc hạch toán các khoản chi phí phải trả vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phải thực hiện theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí phát sinh trong kỳ. Các khoản phải trả chưa phát sinh do chưa nhận hàng hóa, dịch vụ nhưng được tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh kỳ này để đảm bảo khi phát sinh thực tế không gây đột biến cho chi phí sản xuất, kinh doanh được phản ánh là dự phòng phải trả.

3. Các khoản trích trước không được phản ánh là chi phí phải trả mà được phản ánh là dự phòng phải trả, như:

- Chi phí sửa chữa lớn của những TSCĐ đặc thù do việc sửa chữa lớn có tính chu kỳ, doanh nghiệp được phép trích trước chi phí sửa chữa cho năm kế hoạch hoặc một số năm tiếp theo;
- Dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây dựng, tái cơ cấu;
- Các khoản dự phòng phải trả khác (quy định trong TK 352).

4. Việc trích trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phải được tính toán một cách chặt chẽ (lập dự toán chi phí và được cấp có thẩm quyền phê duyệt) và phải có bằng chứng hợp lý, tin cậy về các khoản chi phí phải trích trước trong kỳ, để đảm bảo số chi phí phải trả hạch toán vào TK này phù hợp với số chi phí thực tế phát sinh. Nghiêm cấm việc trích trước vào chi phí những nội dung không được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

5. Về nguyên tắc, các khoản chi phí phải trả phải được quyết toán với số chi phí thực tế phát sinh. Số chênh lệch giữa số trích trước và chi phí thực tế phải được hoàn nhập.

6. Việc trích trước chi phí để tạm tính giá vốn sản phẩm, hàng hoá bất động sản còn phải tuân thủ thêm các nguyên tắc sau:

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước vào giá vốn hàng bán đối với các khoản chi phí đã có trong dự toán đầu tư, xây dựng nhưng chưa có đủ hồ sơ, tài liệu để nghiệm thu khối lượng và phải thuyết minh chi tiết về lý do, nội dung chi phí trích trước cho từng hạng mục công trình trong kỳ;
- Doanh nghiệp chỉ được trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng bán cho phần hàng hoá bất động sản đã hoàn thành, được xác định là đã bán trong kỳ và đủ tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu;
- Số chi phí trích trước được tạm tính và số chi phí thực tế phát sinh được ghi nhận vào giá vốn hàng bán phải đảm bảo tương ứng với định mức giá vốn tính theo tổng chi phí dự toán của phần hàng hoá bất động sản được xác định là đã bán (được xác định theo diện tích).

7. Việc xác định chi phí lãi vay được vốn hóa phải tuân thủ Chuẩn mực kế toán - "Chi phí đi vay". Việc vốn hóa lãi vay trong một số trường hợp cụ thể như sau:

- Đối với khoản vay riêng phục vụ việc xây dựng TSCĐ, BĐSĐT, lãi vay được vốn hóa kể cả khi thời gian xây dựng dưới 12 tháng;
- Nhà thầu không vốn hóa lãi vay khi đi vay để phục vụ việc thi công, xây dựng công trình, tài sản cho khách hàng, kể cả trường hợp đối với khoản vay riêng, vi dụ: Nhà thầy xây lắp vay tiền để thi công xây dựng công trình cho khách hàng, công ty đóng tàu theo hợp đồng cho chủ tàu...

8. Những khoản chi phí trích trước chưa sử dụng cuối năm phải giải trình trong bản thuyết minh Báo cáo tài chính.

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI TRẢ NỘI BỘ

1. Các khoản phải trả nội bộ là các khoản phải trả giữa doanh nghiệp với các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc có tổ chức

công tác kế toán (sau đây gọi là đơn vị hạch toán phụ thuộc); Giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc của cùng một doanh nghiệp với nhau.

Trong doanh nghiệp, việc phân loại các đơn vị cấp dưới trực thuộc cho mục đích kế toán được căn cứ vào bản chất của đơn vị (hạch toán độc lập hay hạch toán phụ thuộc, có tư cách pháp nhân hay không, có người đại diện trước pháp luật hay không) mà không phụ thuộc vào tên gọi của đơn vị đó (đơn vị thành viên, chi nhánh, xí nghiệp, tổ, đội...).

2. Không phản ánh các giao dịch thanh toán giữa công ty mẹ với các công ty con và giữa các công ty con với nhau (giữa các đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập) là phải trả nội bộ.

3. Các khoản phải trả nội bộ bao gồm khoản phải trả về vốn kinh doanh và các khoản đơn vị hạch toán phụ thuộc phải nộp doanh nghiệp, phải trả đơn vị hạch toán phụ thuộc khác; Các khoản doanh nghiệp phải cấp cho đơn vị hạch toán phụ thuộc. Các khoản phải trả, phải nộp có thể là quan hệ nhận tài sản, vốn, kinh phí, thanh toán vãng lai, chi hộ trả hộ, lãi vay, chênh lệch tỷ giá,...

4. Tùy theo việc phân cấp quản lý và đặc điểm hoạt động, doanh nghiệp quyết định đơn vị hạch toán phụ thuộc ghi nhận khoản vốn kinh doanh được doanh nghiệp cấp là phải trả nội bộ về vốn kinh doanh, nếu đơn vị cấp dưới có nghĩa vụ phải hoàn trả vốn được cấp theo một thời hạn cụ thể hoặc ghi nhận là Vốn đầu tư của chủ sở hữu nếu đơn vị cấp dưới không có nghĩa vụ phải hoàn trả lại vốn được cấp trong một thời hạn cụ thể.

5. Khoản Phải trả nội bộ được hạch toán chi tiết cho từng đơn vị có quan hệ thanh toán, trong đó được theo dõi theo từng khoản phải nộp, phải trả.

6. Cuối kỳ, kế toán tiến hành kiểm tra, đối chiếu các khoản phải thu, phải trả nội bộ giữa các đơn vị theo từng nội dung thanh toán nội bộ để lập biên bản thanh toán bù trừ theo từng đơn vị làm căn cứ hạch toán bù trừ. Khi đối chiếu, nếu có chênh lệch, phải tìm nguyên nhân và điều chỉnh kịp thời.

KẾ TOÁN THANH TOÁN THEO TIẾN ĐỘ HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

1. Kế toán thanh toán theo tiến độ kế hoạch phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch và số tiền phải thu theo doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định của hợp đồng xây dựng dở dang.

2. Việc kế toán Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng chỉ áp dụng đối với trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, không áp dụng đối với trường hợp hợp đồng xây

dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện được khách hàng xác nhận.

3. Căn cứ để ghi nhận doanh thu của nhà thầu là chứng từ xác định doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hoá đơn) do nhà thầu tự lập, không phải chờ khách hàng xác nhận. Nhà thầu phải lựa chọn phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành và giao trách nhiệm cho các bộ phận liên quan xác định giá trị phần công việc đã hoàn thành và lập chứng từ phản ánh doanh thu hợp đồng xây dựng trong kỳ.

4. Căn cứ để ghi nhận số tiền phải thu của khách hàng là hoá đơn được lập trên cơ sở tiến độ thanh toán theo kế hoạch đã được quy định trong hợp đồng. Số tiền ghi trên hoá đơn là căn cứ để ghi nhận số tiền nhà thầu phải thu của khách hàng, không là căn cứ để ghi nhận doanh thu trong kỳ kế toán.

5. Kế toán thanh toán theo tiến độ kế hoạch phải được theo dõi chi tiết theo từng hợp đồng xây dựng.

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI TRẢ, PHẢI NỘP KHÁC

1. Nội dung và phạm vi phản ánh của các khoản phải trả, phải nộp khác gồm các nghiệp vụ chủ yếu sau:

- Giá trị tài sản thừa chưa xác định rõ nguyên nhân, còn chờ quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền; Giá trị tài sản thừa phải trả cho cá nhân, tập thể (trong và ngoài đơn vị) theo quyết định của cấp có thẩm quyền ghi trong biên bản xử lý, nếu đã xác định được nguyên nhân;
- Số tiền trích và thanh toán bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp và kinh phí công đoàn;
- Các khoản khấu trừ vào tiền lương của công nhân viên theo quyết định của toà án;
- Các khoản lợi nhuận, cổ tức, phải trả cho các chủ sở hữu;
- Vật tư, hàng hóa vay, mượn có tính chất tạm thời, các khoản nhận vốn góp hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) không hình thành pháp nhân mới;
- Các khoản thu hộ bên thứ ba phải trả lại, các khoản tiền bên nhận ủy thác nhận từ bên giao uỷ thác để nộp các loại thuế xuất, nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu và để thanh toán hộ cho bên giao ủy thác;
- Số tiền thu trước của khách hàng trong nhiều kỳ kế toán về cho thuê tài sản, cơ sở hạ tầng, khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ (gọi là doanh thu nhận trước); Các khoản doanh thu, thu nhập chưa thực hiện;
- Khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay;
- Số phải trả về tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước, khi cổ phần hoá doanh nghiệp có 100% vốn nhà nước;

- Khoản chênh lệch giá bán cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính; Khoản chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động;

- Các khoản phải trả, phải nộp khác, như phải trả để mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện, bảo hiểm nhân thọ và các khoản hỗ trợ khác (ngoài lương) cho người lao động...

2. Các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ hoặc việc thanh toán các khoản phải trả, phải nộp khác đó phải theo dõi chi tiết gốc ngoại tệ riêng và quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi theo tỷ giá giao dịch thực tế của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm phát sinh;

- Khi thanh toán các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi theo tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế;

- Cuối kỳ, kế toán phải đánh giá lại số dư các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ theo tỷ giá bán hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại nơi thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập báo cáo tài chính đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ và được ghi nhận ngay vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính. Riêng khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ, nếu không có bằng chứng chắc chắn cho thấy doanh nghiệp sẽ phải trả lại khoản tiền nhận trước của khách hàng bằng ngoại tệ thì không được đánh giá lại.

3. Kế toán phải phân biệt khoản doanh thu chưa thực hiện và khoản nhận trước của người mua để trình bày BCTC cho phù hợp. Khoản nhận trước của người mua thường là khoản tiền mang tính đặt cọc của người mua để doanh nghiệp cung cấp hàng hóa, dịch vụ ttại một thời điểm cụ thể; Khoản doanh thu nhận trước là một trong các nội dung của doanh thu chưa thực hiện, thường là khoản trả trước của khách hàng để được sử dụng tài sản, dịch vụ của doanh nghiệp trong nhiều kỳ kế toán (tháng, quý, năm). Khi doanh nghiệp đã thực hiện các nghĩa vụ theo thỏa thuận với khách hàng, kế toán kết chuyển khoản doanh thu chưa thực hiện sang doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ và các khoản mục có liên quan.

4. Riêng khoản doanh thu nhận trước được phân loại là ngắn hạn và dài hạn dựa theo thời hạn gốc, vì vậy kế toán không thực hiện tái phân loại doanh thu nhận trước từ dài hạn thành ngắn hạn do dòng tiền đã được thanh toán, công việc cần làm chỉ là phân bổ số tiền đã nhận trước cho từng kỳ kế toán.

KẾ TOÁN VAY VÀ NỢ THUÊ TÀI CHÍNH

1. Kế toán vay và nợ thuế tài chính phản ánh các khoản tiền vay, nợ thuê tài chính và tình hình thanh toán các khoản tiền vay, nợ thuê tài chính của doanh nghiệp. Các khoản vay dưới hình thức phát hành trái phiếu hoặc phát hành cổ phiếu ưu đãi có điều khoản bắt buộc bên phát hành phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai được thực hiện theo quy định tại phần kế toán phát hành trái phiếu.

2. Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết kỳ hạn phải trả của các khoản vay, nợ thuê tài chính. Các khoản có thời gian trả nợ hơn 12 tháng kể từ thời điểm lập Báo cáo tài chính, kế toán trình bày là vay và nợ thuê tài chính dài hạn. Các khoản đến hạn trả trong vòng 12 tháng tiếp theo kể từ thời điểm lập Báo cáo tài chính, kế toán trình bày là vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn để có kế hoạch chi trả.

3. Các chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến khoản vay (ngoài lãi vay phải trả), như chi phí thẩm định, kiểm toán, lập hồ sơ vay vốn... được hạch toán vào chi phí tài chính. Trường hợp các chi phí này phát sinh từ khoản vay riêng cho mục đích đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang thì được vốn hóa.

4. Đối với khoản nợ thuê tài chính, tổng số nợ thuê là tổng số tiền phải trả được tính bằng giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê.

5. Doanh nghiệp phải hạch toán chi tiết và theo dõi từng đối tượng cho vay, cho nợ, từng khế ước vay nợ và từng loại tài sản vay nợ. Trường hợp vay, nợ bằng ngoại tệ, kế toán phải theo dõi chi tiết nguyên tệ và thực hiện theo nguyên tắc:

- Các khoản vay, nợ bằng ngoại tệ phải quy đổi ra đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh;
- Khi trả nợ, vay bằng ngoại tệ, bên Nợ TK 341 được quy đổi theo tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế;
- Khi lập Báo cáo tài chính, số dư các khoản vay, nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ phải được đánh giá lại theo tỷ giá bán hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại tại thời điểm lập Báo cáo tài chính đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ;
- Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc thanh toán và đánh giá lại cuối kỳ khoản vay, nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ được hạch toán vào doanh thu hoặc chi phí hoạt động tài chính.

KẾ TOÁN TRÁI PHIẾU PHÁT HÀNH

1. Kế toán trái phiếu phản ánh tình hình phát hành trái phiếu, bao gồm cả trái phiếu chuyển đổi và tình hình thanh toán trái phiếu của doanh nghiệp, 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.

2. Lãi suất thực tế (hay còn gọi là lãi suất hiệu lực) được xác định như sau:

a) Là lãi suất ngân hàng thương mại cho vay đang áp dụng phổ biến trên thị trường tại thời điểm giao dịch;

b) Trường hợp không xác định được lãi suất theo điểm a nêu trên thì lãi suất thực tế là lãi suất doanh nghiệp có thể đi vay dưới hình thức phát hành công cụ nợ không có quyền chuyển đổi thành cổ phiếu (như phát hành trái phiếu thường không có quyền chuyển đổi hoặc vay bằng khế ước thông thường) trong điều kiện sản xuất, kinh doanh đang diễn ra bình thường.

3. Nguyên tắc kế toán trái phiếu thường (trái phiếu không có quyền chuyển đổi)

a) Khi doanh nghiệp vay vốn bằng phát hành trái phiếu có thể xảy ra 03 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.

b) 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.

c) Doanh nghiệp kế toán trái phiếu thường 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.

d) 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.

đ) 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.

e) Khi lập Báo cáo tài chính, trên Bảng cân đối kế toán 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).

g) Chi phí phát hành trái phiếu được phân bổ dần phù hợp với kỳ hạn trái phiếu theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp lãi suất thực tế và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa. Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, chi phí phát hành trái phiếu được ghi giảm mệnh giá của trái phiếu. Định kỳ, kế toán phân bổ chi phí phát hành trái phiếu bằng cách ghi tăng giá trị mệnh giá trái phiếu và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa phù hợp với việc ghi nhận lãi vay phải trả của trái phiếu.

4. Nguyên tắc kế toán trái phiếu chuyển đổi

a) Trái phiếu chuyển đổi là loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông của cùng một tổ chức phát hành theo các điều kiện đã được xác định trong phương án phát hành. Doanh nghiệp phát hành trái phiếu chuyển đổi phải

thực hiện các thủ tục và đáp ứng được các điều kiện phát hành trái phiếu chuyển đổi theo quy định của pháp luật.

b) Doanh nghiệp (bên phát hành trái phiếu chuyển đổi) sử dụng TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi để phản ánh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm báo cáo. Doanh nghiệp phải mở sổ kế toán chi tiết để theo dõi từng loại trái phiếu chuyển đổi theo từng loại kỳ hạn, lãi suất và mệnh giá.

c) Trái phiếu chuyển đổi phản ánh trên TK 3432 là loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành một số lượng cổ phiếu xác định được quy định sẵn trong phương án phát hành. Loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành một lượng cổ phiếu không xác định tại ngày đáo hạn (do phụ thuộc vào giá trị thị trường của cổ phiếu tại ngày đáo hạn) được kế toán như trái phiếu thường.

d) Chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi được phân bổ dần phù hợp với kỳ hạn trái phiếu theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp lãi suất thực tế và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa. Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi được ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu. Định kỳ, kế toán phân bổ chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi bằng cách ghi tăng giá trị nợ gốc và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa phù hợp với việc ghi nhận lãi vay phải trả của trái phiếu.

đ) Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, khi phát hành trái phiếu chuyển đổi, doanh nghiệp phải tính toán và xác định riêng biệt giá trị cấu phần nợ (nợ gốc) và cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi. Phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận là nợ phải trả; cấu phần vốn (quyền chọn cổ phiếu) của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận là vốn chủ sở hữu. Việc xác định giá trị các cấu phần của trái phiếu chuyển đổi được thực hiện như sau:

- Xác định giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm phát hành

Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được xác định bằng cách chiết khấu giá trị danh nghĩa của khoản thanh toán trong tương lai (gồm cả gốc và lãi trái phiếu) về giá trị hiện tại theo lãi suất của trái phiếu tương tự trên thị trường nhưng không có quyền chuyển đổi thành cổ phiếu và trừ đi chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi. Trường hợp không xác định được lãi suất của trái phiếu tương tự, doanh nghiệp được sử dụng lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường tại thời điểm phát hành trái phiếu để xác định giá trị hiện tại của khoản thanh toán trong tương lai.

Lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường là lãi suất đi vay được sử dụng trong phần lớn các giao dịch trên thị trường. Doanh nghiệp được chủ động xác định mức lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường một cách phù hợp nhất với đặc điểm sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp và không trái với quy định của Ngân hàng Nhà nước.

- Xác định giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi (quyền chọn chuyển đổi trái phiếu)

Giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi được xác định là phần chênh lệch giữa tổng số tiền thu về từ việc phát hành trái phiếu chuyển đổi và giá trị cấu phần nợ của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm phát hành.

e) Sau ghi nhận ban đầu, kế toán phải điều chỉnh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển như sau:

- Ghi tăng giá trị phần nợ gốc của trái phiếu đối với chi phí phát hành trái phiếu được phân bổ định kỳ;

- Ghi tăng giá trị phần nợ gốc của trái phiếu đối với phần chênh lệch giữa số lãi trái phiếu phải trả tính theo lãi suất của trái phiếu tương tự không có quyền chuyển đổi hoặc lãi suất thực tế cao hơn số lãi trái phiếu phải trả tính theo lãi suất danh nghĩa.

g) Khi đáo hạn trái phiếu chuyển đổi:

- Giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi đang phản ánh trong phần vốn chủ sở hữu được chuyển sang ghi nhận là thặng dư vốn cổ phần mà không phụ thuộc vào việc người nắm giữ trái phiếu có thực hiện quyền chọn chuyển đổi thành cổ phiếu hay không.

- Trường hợp người nắm giữ trái phiếu không thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, doanh nghiệp ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tương ứng với số tiền hoàn trả gốc trái phiếu.

- Trường hợp người nắm giữ trái phiếu thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, kế toán ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi và ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu tương ứng với mệnh giá số cổ phiếu phát hành thêm. Phần chênh lệch giữa giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi lớn hơn giá trị cổ phiếu phát hành thêm tính theo mệnh giá được ghi nhận là khoản thặng dư vốn cổ phần.

KẾ TOÁN NHẬN KÝ QUỸ, KÝ CƯỢC

1. Kế toán nhận ký quỹ, ký cược phải theo dõi chi tiết từng khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược của từng khách hàng theo kỳ hạn và theo từng loại nguyên tệ. Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải trả có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng được trình bày là nợ ngắn hạn, các khoản có kỳ hạn trên 12 tháng được trình bày là nợ dài hạn.

2. Trường hợp nhận thế chấp, cầm cố bằng hiện vật thì kế toán không ghi nhận giá trị mà chỉ theo dõi hiện vật (số lượng, quy cách, chủng loại…) trên thuyết minh Báo cáo tài chính.

3. Trường hợp nhận ký cược, ký quỹ bằng ngoại tệ, kế toán phải theo dõi chi tiết gốc ngoại tệ riêng và quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán theo nguyên tắc:

- Tại thời điểm nhận ký cược, ký quỹ bằng ngoại tệ, kế toán quy đổi ra đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh;
- Khi trả lại các khoản ký cược, ký quỹ bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi theo tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế;
- Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán đánh giá lại khoản tiền nhận ký cược, ký quỹ phải trả lại bằng ngoại tệ theo tỷ giá bán hoặc tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại tại thời điểm báo cáo đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ. Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh được ghi nhận ngay vào chi phí tài chính hoặc doanh thu hoạt động tài chính.

KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI PHẢI TRẢ

1. 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:

$$\text{Thuế thu nhập hoãn lại phải trả} = \text{Chênh lệch tạm thời chịu thuế} \times \text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (\%)}$$

Trường hợp tại thời điểm ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã biết trước có sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN trong tương lai, nếu việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả nằm trong thời gian thuế suất mới đã có hiệu lực thì thuế suất áp dụng để ghi nhận thuế hoãn lại phải trả được tính theo thuế suất mới.

2. Cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả và Chênh lệch tạm thời:

- Cơ sở tính thuế của tài sản là giá trị sẽ được trừ khỏi thu nhập chịu thuế khi thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản. Nếu thu nhập không phải chịu thuế thì cơ sở tính thuế của tài sản bằng giá trị ghi sổ của tài sản đó. Cơ sở tính thuế thu nhập của nợ phải trả là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi thanh toán nợ phải trả trong các kỳ tương lai. Đối với doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi(-) phần giá trị của doanh thu không phải chịu thuế trong tương lai.
- Chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó. Chênh lệch tạm thời gồm 2 loại: Chênh lệch tạm thời được khấu trừ và chênh lệch tạm thời chịu thuế. Chênh lệch tạm thời chịu thuế là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh khoản thuế thu nhập phải trả khi xác định thu

nhập chịu thuế trong tương lai khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán.

+ Chênh lệch tạm thời về mặt thời gian chỉ là một trong các trường hợp chênh lệch tạm thời, ví dụ: Nếu lợi nhuận kế toán được ghi nhận trong kỳ này nhưng thu nhập chịu thuế được tính trong kỳ khác;

+ Các khoản chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả so với cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó có thể không phải là chênh lệch tạm thời về mặt thời gian, ví dụ: Khi đánh giá lại một tài sản thì giá trị ghi sổ của tài sản thay đổi nhưng nếu cơ sở tính thuế không thay đổi thì phát sinh chênh lệch tạm thời. Tuy nhiên thời gian thu hồi giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế không thay đổi nên chênh lệch tạm thời này không phải là chênh lệch tạm thời về thời gian;

+ Kế toán không tiếp tục sử dụng khái niệm "Chênh lệch vĩnh viễn" để phân biệt với chênh lệch tạm thời khi xác định thuế thu nhập hoãn lại do thời gian thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả cũng như thời gian để khấu trừ tài sản và nợ phải trả đó vào thu nhập chịu thuế là hữu hạn.

3. 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.

4. Khi lập Báo cáo 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.

5. 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 vào chi phí thuế TNDN hoãn lại 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 và ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại đối với số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm.

6. 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.

7. 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).

8. Việc bù trừ thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại chỉ thực hiện khi lập Bảng cân đối kế toán, không thực hiện khi ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên sổ kế toán.

KẾ TOÁN DỰ PHÒNG PHẢI TRẢ

1. 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 tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. 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. 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.

6. 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 Chuẩn mực kế toán "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng". Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi doanh nghiệp:

- 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 nào kế hoạch được thực hiện.

- 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.

7. 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.

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.

8. 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 bảo hành công trình xây dựng;
- Dự phòng phải trả khác, bao gồm cả khoản dự phòng trợ cấp thôi việc theo quy định của pháp luật, khoản dự phòng cho việc sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ định kỳ (theo yêu cầu kỹ thuật), khoản 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.

9. 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.

IX - KẾ TOÁN VỐN CHỦ SỞ HỮU

KẾ TOÁN VỐN ĐẦU TƯ CỦA CHỦ SỞ HỮU

1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu bao gồm:

- Vốn góp ban đầu, góp bổ sung của các chủ sở hữu;
- Các khoản vốn góp được bổ sung từ các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận sau thuế của hoạt động kinh doanh;
- Cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi (quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu);
- Các khoản viện trợ không hoàn lại, các khoản nhận được khác được cơ quan có thẩm quyền cho phép ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu (chủ yêu đối với doanh nghiệp Nhà nước).

2. Vốn đầu tư của chủ sở hữu được ghi nhận theo số vốn thực tế chủ sở hữu đã góp, không được ghi nhận theo số cam kết, số phải thu của các chủ sở hữu.

3. Tùy theo đặc điểm hoạt động của từng đơn vị, các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc có thể ghi nhận số vốn nhận được là vốn chủ sở hữu hoặc khoản phải trả nội bộ về vốn kinh doanh theo nguyên tắc:

- Nếu khoản vốn nhận được không có quy định cụ thể về thời hạn hoàn trả thì được ghi nhận là vốn đầu tư của chủ sở hữu;
- Nếu khoản vốn nhận được có quy định cụ thể về thời hạn hoàn trả thì được ghi nhận là nợ phải trả tại khoản mục "Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh". Việc hoàn trả vốn có thể thực hiện như trả bằng tiền hoặc trả bằng tài sản phi tiền tệ.

4. Doanh nghiệp phải tổ chức hạch toán chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu theo từng nguồn hình thành vốn (như vốn góp của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, vốn khác) và theo dõi chi tiết cho từng tổ chức, từng cá nhân tham gia góp vốn.

5. Doanh nghiệp ghi giảm vốn đầu tư của chủ sở hữu khi:

- Doanh nghiệp nộp trả vốn cho Ngân sách Nhà nước hoặc bị điều động vốn cho doanh nghiệp khác theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
- Trả lại vốn cho các chủ sở hữu, hủy bỏ cổ phiếu quỹ theo quy định của pháp luật;
- Giải thể, chấm dứt hoạt động theo quy định của pháp luật;
- Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

6. Xác định phần vốn góp của nhà đầu tư bằng ngoại tệ

- Khi giấy phép đầu tư quy định vốn điều lệ của doanh nghiệp được xác định bằng ngoại tệ tương đương với một số lượng tiền Việt Nam Đồng, việc xác định phần vốn góp của nhà đầu tư bằng ngoại tệ (thừa, thiếu, đủ so với vốn điều lệ) được căn cứ vào số lượng ngoại tệ đã thực góp, không xem xét tới việc quy đổi ngoại tệ ra Việt Nam Đồng theo giấy phép đầu tư.

- Trường hợp doanh nghiệp ghi sổ kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính bằng Việt Nam Đồng, khi nhà đầu tư góp vốn bằng ngoại tệ theo tiến độ, kế toán phải áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại từng thời điểm thực góp để quy đổi ra Việt Nam Đồng và ghi nhận vào vốn đầu tư của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần (nếu có).

- Trong quá trình hoạt động, không được đánh giá lại số dư Có TK 411 "Vốn đầu tư của chủ sở hữu" có gốc ngoại tệ.

7. Trường hợp nhận vốn góp bằng tài sản phải phản ánh tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu theo giá đánh giá lại của tài sản được các bên góp vốn chấp nhận. Đối với các tài sản vô hình như thương hiệu, nhãn hiệu, tên thương mại, quyền khai thác, phát triển dự án... chỉ được ghi tăng vốn góp nếu pháp luật có liên quan cho phép.

8. Đối với công ty cổ phần, vốn góp cổ phần của các cổ đông được ghi theo giá thực tế phát hành cổ phiếu, nhưng được phản ánh chi tiết theo hai chỉ tiêu riêng: Vốn góp của chủ sở hữu và thặng dư vốn cổ phần:

- Vốn góp của chủ sở hữu được phản ánh theo mệnh giá của cổ phiếu đồng thời được theo dõi chi tiết đối với cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết và cổ phiếu ưu đãi. Doanh nghiệp phải kế toán chi tiết riêng 2 loại cổ phiếu ưu đãi:

+ Cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu nếu người phát hành không có nghĩa vụ phải mua lại cổ phiếu ưu đãi đó.

+ Cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả nếu bắt buộc người phát hành phải mua lại cổ phiếu ưu đãi đó tại một thời điểm đã được xác định trong tương lai và nghĩa vụ mua lại cổ phiếu phải được ghi rõ ngay trong hồ sơ phát hành tại thời điểm phát hành cổ phiếu.

- Thặng dư vốn cổ phần phản ánh khoản chênh lệch giữa mệnh giá và giá phát hành cổ phiếu (kể cả các trường hợp tái phát hành cổ phiếu quỹ) và có thể là thặng dư dương (nếu giá phát hành cao hơn mệnh giá) hoặc thặng dư âm (nếu giá phát hành thấp hơn mệnh giá).

9. Nguyên tắc xác định và ghi nhận quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu (cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi):

- Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu phát sinh khi doanh nghiệp phát hành loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành một số lượng cổ phiếu xác định được quy định sẵn trong phương án phát hành.

- Giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi được xác định là phần chênh lệch giữa tổng số tiền thu về từ việc phát hành trái phiếu chuyển đổi và giá trị cấu phần nợ của trái phiếu chuyển đổi (xem quy định của TK 343 – "Trái phiếu phát hành").

- Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận riêng biệt trong phần vốn đầu tư của chủ sở hữu. Khi đáo hạn trái phiếu, kế toán chuyển quyền chọn này sang ghi nhận là thặng dư vốn cổ phần.

KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN (TK 412)

1. Tài sản được đánh giá lại chủ yếu là TSCĐ, bất động sản đầu tư, một số trường hợp có thể và cần thiết đánh giá lại vật tư, công cụ, dụng cụ, thành phẩm, hàng hóa, sản phẩm dở dang…

2. Chênh lệch đánh giá lại tài sản được ghi nhận là một khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu đối với các trường hợp sau:

- Khi có quyết định của Nhà nước về đánh giá lại tài sản;
- Khi thực hiện cổ phần hóa doanh nghiệp Nhà nước;
- Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật

3. Khoản chênh lệch đánh giá lại khi đưa tài sản đi góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, thay đổi hình thức sở hữu được phản ánh vào Thu nhập khác (nếu là lãi) hoặc Chi phí khác (nếu là lỗ).

4. Số chênh lệch giá do đánh giá lại tài sản được hạch toán và xử lý theo quy định của pháp luật hiện hành tùy theo từng trường hợp cụ thể.

KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI

1. Quy định chung về tỷ giá hối đoái và chênh lệch tỷ giá hối đoái

1.1. Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch phát sinh từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi cùng một số lượng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá hối đoái khác nhau. Chênh lệch tỷ giá hối đoái chủ yếu phát sinh trong các trường hợp:

- Thực tế mua bán, trao đổi, thanh toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ trong kỳ;
- Đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập Báo cáo tài chính;
- Chuyển đổi Báo cáo tài chính được lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

1.2. Các loại tỷ giá hối đoái (sau đây gọi tắt là tỷ giá) sử dụng trong kế toán

Các doanh nghiệp có nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ phải thực hiện ghi sổ kế toán và lập Báo cáo tài chính theo một đơn vị tiền tệ thống nhất là Đồng Việt Nam, hoặc đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán. Việc quy đổi đồng ngoại tệ ra đồng Việt Nam phải căn cứ vào:

- Tỷ giá giao dịch thực tế;
- Tỷ giá ghi sổ kế toán.

Khi xác định nghĩa vụ thuế (kê khai, quyết toán và nộp thuế), doanh nghiệp thực hiện theo các quy định của pháp luật về thuế.

1.3. Nguyên tắc xác định tỷ giá giao dịch thực tế:

a) Tỷ giá giao dịch thực tế đối với các giao dịch bằng ngoại tệ phát sinh trong kỳ:

- Tỷ giá giao dịch thực tế khi mua bán ngoại tệ (hợp đồng mua bán ngoại tệ giao ngay, hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng tương lai, hợp đồng quyền chọn, hợp đồng hoán đổi): Là tỷ giá ký kết trong hợp đồng mua, bán ngoại tệ giữa doanh nghiệp và ngân hàng thương mại;
- Trường hợp hợp đồng không quy định cụ thể tỷ giá thanh toán:

+Doanh nghiệp ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế: Khi ghi nhận khoản góp vốn hoặc nhận vốn góp là tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản để nhận vốn của nhà đầu tư tại ngày góp vốn; Khi ghi nhận nợ phải thu là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp chỉ định khách hàng thanh toán tại thời điểm giao dịch; Khi ghi nhận nợ phải trả là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp dự kiến giao dịch tại thời điểm giao dịch; Khi ghi nhận các giao dịch mua sắm tài sản hoặc các khoản chi phí được thanh toán ngay bằng ngoại tệ (không qua các tài khoản phải trả) là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thực hiện thanh toán.

+ Ngoài tỷ giá giao dịch thực tế nêu trên, doanh nghiệp có thể lựa chọn tỷ giá giao dịch thực tế là tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch. Tỷ giá xấp xỉ phải đảm bảo chênh lệch không vượt quá +/-1% so với tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình. Tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình được xác định hàng ngày hoặc hàng tuần hoặc hàng tháng trên cơ sở trung bình cộng giữa tỷ giá mua và tỷ giá bán chuyển khoản hàng ngày của ngân hàng thương mại.

Việc sử dụng tỷ giá xấp xỉ phải đảm bảo không làm ảnh hưởng trọng yếu đến tình hình tài chính và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của kỳ kế toán.

b) Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập Báo cáo tài chính:

- Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là tài sản: Là tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Đối với các khoản ngoại tệ gửi ngân hàng thì tỷ giá thực tế khi đánh giá lại là tỷ giá mua của ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản ngoại tệ.

- Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là nợ phải trả: Là tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính;

- Các đơn vị trong tập đoàn được áp dụng chung một tỷ giá do Công ty mẹ quy định (phải đảm bảo sát với tỷ giá giao dịch thực tế) để đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch nội bộ.

- Trường hợp doanh nghiệp sử dụng tỷ giá xấp xỉ quy định tại điểm a khoản này để hạch toán các giao dịch bằng ngoại tệ phát sinh trong kỳ, cuối kỳ kế toán doanh nghiệp sử dụng tỷ giá chuyển khoản của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch để đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ. Tỷ giá chuyển khoản này có thể là tỷ giá mua hoặc bán hoặc tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình của ngân hàng thương mại."

1.4. Nguyên tắc xác định tỷ giá ghi sổ: Tỷ giá ghi sổ gồm: Tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh hoặc tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động (tỷ giá bình quân gia quyền sau từng lần nhập).

- Tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh: Là tỷ giá khi thu hồi các khoản nợ phải thu, các khoản ký cược, ký quỹ hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ, được xác định theo tỷ giá tại thời điểm giao dịch phát sinh hoặc tại thời điểm đánh giá lại cuối kỳ của từng đối tượng;

- Tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động là tỷ giá được sử dụng tại bên Có TK tiền khi thanh toán tiền bằng ngoại tệ, được xác định trên cơ sở lấy tổng giá trị được phản ánh tại bên Nợ TK tiền chia cho số lượng ngoại tệ thực có tại thời điểm thanh toán.

1.5. Nguyên tắc áp dụng tỷ giá trong kế toán

a) Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm giao dịch phát sinh được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán đối với:

- Các khoản doanh thu, thu nhập khác. Riêng trường hợp bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ hoặc thu nhập có liên quan đến doanh thu nhận trước hoặc giao dịch nhận trước tiền của người mua thì doanh thu, thu nhập tương ứng với số tiền nhận trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước của người mua (không áp dụng theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu, thu nhập);

- Các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí khác. Riêng trường hợp phân bổ khoản chi phí trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ thì chi phí được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước (không áp dụng theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận chi phí);

- Các khoản mục tài sản. Riêng trường hợp tài sản được mua có liên quan đến giao dịch trả trước cho người bán thì giá trị tài sản tương ứng với số tiền trả trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước cho người bán (không áp dụng theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận tài sản);

- Các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu;

- Bên Nợ các TK phải thu; Bên Nợ các TK vốn bằng tiền; Bên Nợ các TK phải trả khi phát sinh giao dịch trả trước tiền cho người bán;

- Bên Có các TK phải trả; Bên Có các TK phải thu khi phát sinh giao dịch nhận trước tiền của người mua.

b) Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán đối với các loại TK sau:

- Bên Có các TK phải thu (ngoại trừ giao dịch nhận trước tiền của người mua); Bên Nợ TK phải thu khi tất toán khoản tiền nhận trước của người mua do đã chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, TSCĐ, cung cấp dịch vụ, khối lượng được nghiệm thu; Bên Có các TK khoản ký cược, ký quỹ, chi phí trả trước;

- Bên Nợ các TK phải trả (ngoại trừ giao dịch trả trước tiền cho người bán); Bên Có TK phải trả khi tất toán khoản tiền ứng trước cho người bán do đã nhận được sản phẩm, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ, nghiệm thu khối lượng;

c) Khi thực hiện thanh toán bằng ngoại tệ, tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán ở bên Có các TK tiền.

1.6. Nguyên tắc xác định các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ: Là các tài sản được thu hồi bằng ngoại tệ hoặc các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ. Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ có thể bao gồm:

a) Tiền mặt, các khoản tương đương tiền, tiền gửi có kỳ hạn bằng ngoại tệ;

b) Các khoản nợ phải thu, nợ phải trả có gốc ngoại tệ, ngoại trừ:

- Các khoản trả trước cho người bán và các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hoá, dịch vụ và doanh nghiệp sẽ phải nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

- Các khoản người mua trả tiền trước và các khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc doanh nghiệp không thể cung cấp hàng hoá, dịch vụ và sẽ phải trả lại các khoản nhận trước bằng ngoại tệ cho người mua thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

c) Các khoản đi vay, cho vay dưới mọi hình thức được quyền thu hồi hoặc có nghĩa vụ hoàn trả bằng ngoại tệ.

d) Các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng ngoại tệ; Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải hoàn trả bằng ngoại tệ.

2) Nguyên tắc kế toán chênh lệch tỷ giá

a) Doanh nghiệp đồng thời phải theo dõi nguyên tệ trên sổ kế toán chi tiết các TK: Tiền mặt, tiền gửi Ngân hàng, tiền đang chuyển, các khoản phải thu, các khoản phải trả.

b) Tất cả các khoản chênh lệch tỷ giá (kể cả do đánh giá lại) đều được phản ánh ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh hoặc thời điểm đánh giá lại.

Đối với các doanh nghiệp đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì 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.

d) Doanh nghiệp không được vốn hóa các khoản chênh lệch tỷ giá vào giá trị tài sản dở dang.

KẾ TOÁN QUỸ ĐẦU TƯ PHÁT TRIỂN

1. Quỹ Đầu tư phát triển được trích lập từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp và được sử dụng vào việc đầu tư mở rộng quy mô sản xuất, kinh doanh hoặc đầu tư chiều sâu của doanh nghiệp.

2. Việc trích và sử dụng Quỹ Đầu tư phát triển phải theo chính sách tài chính hiện hành đối với từng loại doanh nghiệp hoặc quyết định của chủ sở hữu.

KẾ TOÁN CỔ PHIẾU QUỸ

1. Cổ phiếu quỹ là cổ phiếu do công ty phát hành và được mua lại bởi chính công ty phát hành, nhưng nó không bị huỷ bỏ và sẽ được tái phát hành trở lại trong khoảng thời gian theo quy định của pháp luật về chứng khoán. Các cổ phiếu quỹ do công ty nắm giữ không được nhận cổ tức, không có quyền bầu cử hay tham gia chia phần tài sản khi công ty giải thể. Khi chia cổ tức cho các cổ phần, các cổ phiếu quỹ đang do công ty nắm giữ được coi là cổ phiếu chưa bán.

2. Giá trị cổ phiếu quỹ được phản ánh theo giá thực tế mua lại bao gồm giá mua lại và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu, như chi phí giao dịch, thông tin…

3. Cuối kỳ kế toán, khi lập Báo cáo tài chính, giá trị thực tế của cổ phiếu quỹ được ghi giảm Vốn đầu tư của chủ sở hữu trên Bảng CĐKT bằng cách ghi số âm.

4. Trị giá vốn của cổ phiếu quỹ khi tái phát hành, hoặc khi sử dụng để trả cổ tức, thưởng... được tính theo phương pháp bình quân gia quyền. Chênh lệch giữa giá vốn cổ phiếu quỹ và giá tái phát hành được ghi nhận vào thặng dư vốn cổ phần, không ghi nhận là doanh thu hoặc chi phí tài chính.

KẾ TOÁN LỢI NHUẬN SAU THUẾ CHƯA PHÂN PHỐI

1. Việc phân chia lợi nhuận hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp phải đảm bảo rõ ràng, rành mạch và theo đúng chính sách tài chính hiện hành.

2. Phải hạch toán chi tiết kết quả hoạt động kinh doanh của từng năm tài chính (năm trước, năm nay), đồng thời theo dõi chi tiết theo từng nội dung phân chia lợi nhuận của doanh nghiệp (trích lập các quỹ, bổ sung Vốn đầu tư của chủ sở hữu, chia cổ tức, lợi nhuận cho các cổ đông, cho các nhà đầu tư).

3. Khi áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước nhưng năm nay mới phát hiện dẫn đến phải điều chỉnh số dư đầu năm phần lợi nhuận chưa phân chia thì kế toán phải điều chỉnh tăng hoặc giảm số dư đầu năm của khoản mục Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước trên trên Bảng Cân đối kế toán theo quy định tại Chuẩn mực kế toán "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" và Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

4. Công ty mẹ được phân phối lợi nhuận cho chủ sở hữu không vượt quá mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính hợp nhất sau khi đã loại trừ ảnh hưởng của các khoản lãi do ghi nhận từ giao dịch mua giá rẻ (bất lợi thương mại hay còn gọi là lợi thế thương mại âm). Trường hợp mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính hợp nhất cao hơn mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và nếu số lợi nhuận quyết định phân phối vượt quá số lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính riêng, công ty mẹ chỉ thực hiện việc phân phối sau khi đã điều chuyển lợi nhuận từ các công ty con về công ty mẹ.

Đối với tất cả các doanh nghiệp, khi phân phối lợi nhuận cần cân nhắc đến các khoản mục phi tiền tệ nằm trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối có thể ảnh hưởng đến luồng tiền và khả năng chi trả cổ tức, lợi nhuận của doanh nghiệp, như:

Khoản lãi do đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn; do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ; do đánh giá lại các công cụ tài chính; Các khoản mục phi tiền tệ khác…

5. Trong hoạt động hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) chia lợi nhuận sau thuế, doanh nghiệp phải theo dõi riêng kết quả của BCC làm căn cứ để phân phối lợi nhuận hoặc chia lỗ cho các bên. Doanh nghiệp là bên nộp và quyết toán thuế TNDN thay các bên trong BCC chỉ phản ánh phần lợi nhuận tương ứng với phần của mình được hưởng, không được phản ánh toàn bộ kết quả của BCC trên TK này trừ khi có quyền kiểm soát đối với BCC.

6. Đối với cổ tức ưu đãi phải trả: Doanh nghiệp phải phân loại khoản cổ tức ưu đãi phải trả theo bản chất của cổ phiếu ưu đãi và nguyên tắc:

- Nếu cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả, kế toán không ghi nhận cổ tức phải trả từ lợi nhuận sau thuê chưa phân phối mà ghi nhận là chi phí tài chính;

- Nếu cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu, khoản cổ tức ưu đãi phải trả được kế toán tương tự như việc trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông.

7. Doanh nghiệp phải theo dõi trong hệ thống quản trị nội bộ số lỗ tính thuế và số lỗ không tính thuế, trong đó:

- Khoản lỗ tính thuế là khoản lỗ tạo ra bởi các khoản chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế;

- Khoản lỗ không tính thuế là khoản lỗ tạo ra bởi các khoản chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

- Khi chuyển lỗ theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp chỉ được chuyển phần lỗ tính thuế làm căn cứ giảm trừ số thuế phải nộp trong tương lai. Việc chuyển lỗ chỉ thực hiện trên báo cáo quyết toán thuế, không thực hiện các bút toán ghi sổ trên sổ kế toán và báo cáo tài chính.

X - NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CÁC KHOẢN DOANH THU

1. Doanh thu là lợi ích kinh tế thu được làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp ngoại trừ phần đóng góp thêm của các cổ đông. Doanh thu được ghi nhận tại thời điểm giao dịch phát sinh, khi chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản được quyền nhận, không phân biệt đã thu tiền hay sẽ thu được tiền.

2. Doanh thu và chi phí tạo ra khoản doanh thu đó phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp.

- Chỉ giá vốn mới yêu cầu phù hợp với doanh thu. Tuy nhiên trong một số trường hợp, nguyên tắc phù hợp có thể xung đột với nguyên tắc thận trọng trong kế toán, thì kế toán phải căn cứ vào bản chất và các Chuẩn mực kế toán để phản ánh giao dịch một cách trung thực, hợp lý. Ví dụ khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho hoặc khoản chi phí nguyên vật liệu tiêu hao vượt mức bình thường vẫn được ghi nhận ngay vào giá vốn cho dù chưa bán hàng hóa và chưa phát sinh doanh thu để đảm bảo nguyên tắc thận trọng.

- Các chi phí thời kỳ như chi phí tài chính, chi phí quản lý, bán hàng, chi phí khác được ghi nhận ngay tại thời điểm phát sinh mà không phụ thuộc vào việc có doanh thu hay không. Một số chi phí này chỉ phát sinh khi có doanh thu, ví dụ chi phí môi giới bất động sản là chi phí bán hàng, chỉ phát sinh khi chủ đầu tư bán được bất động sản và ghi nhận cùng kỳ với doanh thu nhưng việc ghi nhận đồng thời không phải là do nguyên tắc phù hợp mà do thời điểm phát sinh trùng nhau 9cos nghĩa là chi phí này có thể phát sinh trước, đồng thời hoặc sau thời điểm ghi nhận doanh thu tùy theo thỏa thuận giữa các bên).

3. Một hợp đồng kinh tế có thể bao gồm nhiều giao dịch. Kế toán phải nhận biết các giao dịch để áp dụng các điều kiện ghi nhận doanh thu phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán "Doanh thu". Đối với các giao dịch làm phát sinh nghĩa vụ của người bán ở thời điểm hiện tại và trong tương lai, doanh thu phải được phân bổ theo giá trị hợp lý của từng nghĩa vụ và được ghi nhận khi nghĩa vụ đã được thực hiện.

- Ví dụ một hợp đồng quy định bán hàng dưới hình thức combo (hàng hóa và dịch vụ) thì kế toán phải ghi nhận riêng doanh thu bán hàng (tại thời điểm chuyển giao) và doanh thu cung cấp dịch vụ (tại thời điểm hoặc kỳ cung cấp dịch vụ) theo giá trị hợp lý của từng loại hàng hóa, dịch vụ;

- Một hợp đồng quy định cung cấp nhiều loại dịch vụ (như xây dựng, vận hành…) thì doanh thu phải ghi nhận theo giá trị hợp lý khi từng nghĩa vụ đã được thực hiện

4. Doanh thu phải được ghi nhận phù hợp với bản chất hơn là hình thức hoặc tên gọi của giao dịch và phải được phân bổ theo nghĩa vụ cung ứng hàng hóa, dịch vụ.

- Ví dụ khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại khi mua sản phẩm hàng hóa của đơn vị (như mua 2 sản phẩm được tặng thêm một sản phẩm) thì bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán, sản phẩm tặng miễn phí cho khách hàng về hình thức được gọi là khuyến mại nhưng về bản chất là bán vì khách hàng sẽ không được hưởng nếu không mua sản phẩm. Trường hợp này giá trị sản phẩm tặng cho khách hàng được phản ánh vào giá vốn và doanh thu tương ứng với giá trị hợp lý của sản phẩm đó phải được ghi nhận.

- Ví dụ: Trường hợp bán sản phẩm, hàng hóa kèm theo sản phẩm, hàng hóa, thiết bị thay thế (phòng ngừa trong những trường hợp sản phẩm, hàng hóa bị hỏng hóc) thì phải phân bổ doanh thu cho sản phẩm, hàng hóa được bán và sản phẩm hàng hóa, thiết bị giao cho khách hàng để thay thế phòng ngừa hỏng hóc. Giá trị của sản phẩm, hàng hóa, thiết bị thay thế được ghi nhận vào giá vốn hàng bán.

5. Doanh thu, lãi hoặc lỗ chỉ được coi là chưa thực hiện nếu doanh nghiệp còn có trách nhiệm thực hiện các nghĩa vụ trong tương lai (trừ nghĩa vụ bảo hành thông thường) và chưa chắc chắn thu được lợi ích kinh tế. Việc phân loại các khoản lãi, lỗ là thực hiện hoặc chưa thực hiện không phụ thuộc vào việc đã phát sinh dòng tiền hay chưa.

Các khoản lãi, lỗ phát sinh do đánh giá lại tài sản, nợ phải trả không được coi là chưa thực hiện do tại thời điểm đánh giá lại, đơn vị đã có quyền đối với tài sản và đã có nghĩa vụ nợ hiện tại đối với các khoản nợ phải trả, ví dụ: Các khoản lãi, lỗ phát sinh do đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, đánh giá lại các tài sản tài chính theo giá trị hợp lý, chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ… đều được coi là đã thực hiện.

6. Doanh thu không bao gồm các khoản thu hộ bên thứ ba, ví dụ:

- Các loại thuế gián thu (thuế GTGT, thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường) phải nộp;
- Số tiền người bán hàng đại lý thu hộ bên chủ hàng do bán hàng đại lý;
- Các khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán đơn vị không được hưởng;
- Các trường hợp khác.

Trong một số trường hợp, việc xác định một khoản được coi là thu hộ hoặc hoặc không phải là thu hộ có thể gặp khó khăn, Ví dụ khách hàng book phòng tại khách sạn thông qua trang Web trực tuyến. Trường hợp này, việc trang Web có được coi là thu hộ cho khách sạn hay không phụ thuộc vào hợp đồng giữa khách sạn và trang Web. Nếu mức thu từ khách hàng là do khách sạn quyết định và trang Web chỉ được hưởng hoa hồng trên số thu thì đây là giao dịch thu hộ. Tuy nhiên, nếu khách sạn chỉ quy định số tiền nhận được còn trang Web có quyền quyết định giá đối với khách hàng thì thực chất đây là giao dịch mua đứt bán đoạn, trang Web không kế toán số tiền thu được từ khách hàng là khoản thu hộ khách sạn mà phải ghi nhận doanh thu đối với số tiền đó và số tiền trả cho khách sạn phải được ghi nhận là chi phí (mà không phụ thuộc vào việc trang Web có trực tiếp kinh doanh dịch vụ khách sạn hay không).

Trường hợp các khoản thuế gián thu phải nộp mà không tách riêng ngay được tại thời điểm phát sinh giao dịch thì để thuận lợi cho công tác kế toán, có thể ghi nhận doanh thu trên sổ kế toán bao gồm cả số thuế gián thu nhưng định kỳ kế toán phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp. Tuy nhiên, khi lập Báo cáo tài chính, kế toán bắt buộc phải xác định và loại bỏ toàn bộ số thuế gián thu phải nộp ra khỏi các chỉ tiêu phản ánh doanh thu gộp.

7. Thời điểm, căn cứ để ghi nhận doanh thu kế toán và doanh thu tính thuế có thể khác nhau tùy vào từng tình huống cụ thể. Doanh thu tính thuế chỉ được sử dụng để xác định số thuế phải nộp theo luật định. Doanh thu ghi nhận trên sổ kế toán để lập Báo cáo tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán và tùy theo từng trường hợp không nhất thiết phải bằng số đã ghi trên hóa đơn bán hàng.

8. Khi luân chuyển sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong nội bộ doanh nghiệp, tùy theo đặc điểm hoạt động, phân cấp quản lý của từng đơn vị, doanh nghiệp có thể quyết định việc ghi nhận doanh thu tại các đơn vị nếu có sự gia tăng trong giá trị sản phẩm, hàng hóa giữa các khâu mà không phụ thuộc vào chứng từ kèm theo (xuất hóa đơn hay chứng từ nội bộ). Khi lập Báo cáo tài chính tổng hợp, tất cả các khoản doanh thu giữa các đơn vị trong nội bộ doanh nghiệp đều phải được loại trừ.

9. Doanh thu được ghi nhận chỉ bao gồm doanh thu của kỳ báo cáo và được ghi nhận khi lợi ích thu được là tương đối chắc chắn. Vì vậy, không được trích trước khoản giảm trừ doanh thu, khi đã xác định được số phải giảm trừ thì phải

điều chỉnh ngay vào doanh thu trong kỳ và tuân thủ quy định của Chuẩn mực các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

KẾ TOÁN DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ

1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán, bao gồm cả doanh thu bán hàng hoá, sản phẩm và cung cấp dịch vụ cho công ty mẹ, công ty con trong cùng tập đoàn.

2. Doanh thu của hoạt động sản xuất, kinh doanh có thể phát sinh từ các giao dịch và các nghiệp vụ sau:

a) Bán hàng: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra, bán hàng hoá mua vào và bán bất động sản đầu tư;

b) Cung cấp dịch vụ: Thực hiện công việc đã thoả thuận theo hợp đồng trong một kỳ, hoặc nhiều kỳ kế toán, như cung cấp dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê TSCĐ theo phương thức cho thuê hoạt động, doanh thu hợp đồng xây dựng....;

c) Doanh thu khác.

3. Điều kiện ghi nhận doanh thu

a) Doanh nghiệp chỉ ghi nhận doanh thu bán hàng khi đồng thời thỏa mãn các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm, hàng hóa cho người mua;
- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn. Khi hợp đồng quy định người mua được quyền trả lại sản phẩm, hàng hoá đã mua theo những điều kiện cụ thể, doanh nghiệp chỉ được ghi nhận doanh thu khi những điều kiện cụ thể đó không còn tồn tại và người mua không được quyền trả lại sản phẩm, hàng hoá (trừ trường hợp khách hàng có quyền trả lại hàng hóa dưới hình thức đổi lại để lấy hàng hóa, dịch vụ khác);
- Doanh nghiệp đã hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;
- Xác định được các chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

b) Doanh nghiệp chỉ ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ khi đồng thời thỏa mãn các điều kiện sau:

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn. Khi hợp đồng quy định người mua được quyền trả lại dịch vụ đã mua theo những điều kiện cụ thể, doanh nghiệp chỉ được ghi nhận doanh thu khi những điều kiện cụ thể đó không còn tồn tại và người mua không được quyền trả lại dịch vụ đã cung cấp;
- Doanh nghiệp đã hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;
- Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào thời điểm báo cáo;

- Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

4. Trường hợp hợp đồng kinh tế bao gồm nhiều giao dịch, doanh nghiệp phải nhận biết các giao dịch để ghi nhận doanh thu phù hợp với Chuẩn mực kế toán, ví dụ:

- Trường hợp hợp đồng kinh tế quy định việc bán hàng và cung cấp dịch vụ sau bán hàng (ngoài điều khoản bảo hành thông thường), doanh nghiệp phải ghi nhận riêng doanh thu bán hàng và doanh thu cung cấp dịch vụ;
- Trường hợp hợp đồng quy định bên bán hàng chịu trách nhiệm lắp đặt sản phẩm, hàng hóa cho người mua thì doanh thu chỉ được ghi nhận sau khi việc lắp đặt được thực hiện xong;
- Trường hợp doanh nghiệp có nghĩa vụ phải cung cấp cho người mua hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc chiết khấu, giảm giá trong giao dịch dành cho khách hàng truyền thống, kế toán chỉ ghi nhận doanh thu đối với hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp miễn phí đó cho đến khi đã thực hiện nghĩa vụ với người mua.

5. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ thuần mà doanh nghiệp thực hiện được trong kỳ kế toán có thể thấp hơn doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ ghi nhận ban đầu do các nguyên nhân: Doanh nghiệp chiết khấu thương mại, giảm giá hàng đã bán cho khách hàng hoặc hàng đã bán bị trả lại (do không đảm bảo điều kiện về quy cách, phẩm chất ghi trong hợp đồng kinh tế);

Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hoặc hàng bán bị trả lại thì doanh nghiệp được ghi giảm doanh thu theo nguyên tắc:

- Nếu sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại nhưng phát sinh trước thời điểm phát hành Báo cáo tài chính, kế toán phải coi đây là một sự kiện cần điều chỉnh phát sinh sau ngày lập Bảng cân đối kế toán và ghi giảm doanh thu trên Báo cáo tài chính của kỳ lập báo cáo.
- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại sau thời điểm phát hành Báo cáo tài chính thì doanh nghiệp ghi giảm doanh thu của kỳ phát sinh.

6. Doanh thu trong một số trường hợp được xác định như sau:

6.1. Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ không bao gồm các khoản thuế gián thu phải nộp, như thuế GTGT (kể cả trường hợp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp), thuế TTĐB, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường.

Trường hợp không tách ngay được số thuế gián thu phải nộp tại thời điểm ghi nhận doanh thu, kế toán được ghi nhận doanh thu bao gồm cả số thuế phải nộp và định kỳ phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp. Khi lập báo cáo kết quả kinh doanh, chỉ tiêu "Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ" và chỉ tiêu "Các khoản giảm trừ doanh thu" đều không bao gồm số thuế gián thu

phải nộp trong kỳ do về bản chất các khoản thuế gián thu không được coi là một bộ phận của doanh thu.

6.2. Trường hợp trong kỳ doanh nghiệp đã viết hoá 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 đã bán trong kỳ và không được ghi nhận là Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ mà chỉ hạch toán là khoản nhận trước của người mua.

6.3. Trường hợp xuất hàng hóa để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản phẩm....) thì kế toán phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mại, giá trị hàng khuyến mại được tính vào giá vốn hàng bán (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

6.4. Trường hợp doanh nghiệp có doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế. Trường hợp có nhận tiền ứng trước của khách hàng bằng ngoại tệ thì doanh thu tương ứng với số tiền ứng trước được quy đổi ra đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận ứng trước.

6.5. Doanh thu bán bất động sản của doanh nghiệp là chủ đầu tư phải thực hiện theo nguyên tắc:

a) Đối với các công trình, hạng mục công trình mà doanh nghiệp là chủ đầu tư (kể cả các công trình, hạng mục công trình doanh nghiệp vừa là chủ đầu tư, vừa tự thi công), doanh nghiệp không được ghi nhận doanh thu bán bất động sản theo Chuẩn mực kế toán Hợp đồng xây dựng và không được ghi nhận doanh thu đối với số tiền thu trước của khách hàng theo tiến độ. Việc ghi nhận doanh thu bán bất động sản phải đảm bảo thoả mãn đồng thời 5 điều kiện sau:

- Bất động sản đã hoàn thành toàn bộ và bàn giao cho người mua, doanh nghiệp đã chuyển giao rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu bất động sản cho người mua;
- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý bất động sản như người sở hữu bất động sản hoặc quyền kiểm soát bất động sản;
- 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 bất động sản;
- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán bất động sản.

b) Đối với các công trình, hạng mục công trình mà doanh nghiệp là chủ đầu tư (kể cả các công trình, hạng mục công trình doanh nghiệp vừa là chủ đầu tư, vừa tự thi công), trường hợp khách hàng có quyền hoàn thiện nội thất của bất

động sản và doanh nghiệp thực hiện việc hoàn thiện nội thất của bất động sản theo đúng thiết kế, mẫu mã, yêu cầu của khách hàng thì doanh nghiệp được ghi nhận doanh thu khi hoàn thành, bàn giao phần xây thô cho khách hàng. Trường hợp này, doanh nghiệp phải có hợp đồng hoàn thiện nội thất bất động sản riêng với khách hàng, trong đó quy định rõ yêu cầu của khách hàng về thiết kế, kỹ thuật, mẫu mã, hình thức hoàn thiện nội thất bất động sản và biên bản bàn giao phần xây thô cho khách hàng.

c) Đối với bất động sản phân lô bán nền, nếu đã chuyển giao nền đất cho khách hàng (không phụ thuộc đã làm xong thủ tục pháp lý về giấy chứng nhận quyền sử dụng đất hay chưa) và hợp đồng không hủy ngang, chủ đầu tư được ghi nhận doanh thu đối với nền đất đã bán khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- Đã chuyển giao rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sử dụng đất cho người mua;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán nền đất;
- Doanh nghiệp đã thu được hoặc chắc chắn sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán nền đất.

6.6. Đối với hàng hoá nhận bán đại lý, ký gửi theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng, doanh thu là phần hoa hồng bán hàng mà doanh nghiệp được hưởng.

6.7. Đối với hoạt động dịch vụ ủy thác xuất nhập khẩu, doanh thu là phí ủy thác đơn vị được hưởng.

6.8. Đối với đơn vị nhận gia công vật tư, hàng hoá, doanh thu là số tiền gia công thực tế được hưởng, không bao gồm giá trị vật tư, hàng hoá nhận gia công.

6.9. Trường hợp bán hàng theo phương thức trả chậm, trả góp, doanh thu được xác định theo giá bán trả tiền ngay.

6.10. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu đối với giao dịch bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ theo chương trình dành cho khách hàng truyền thống:

a) Đặc điểm của giao dịch bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ theo chương trình dành cho khách hàng truyền thống: Giao dịch theo chương trình dành cho khách hàng truyền thống phải thỏa mãn đồng thời tất cả các điều kiện sau:

- Khi mua hàng hóa, dịch vụ, khách hàng được tích điểm thưởng để khi đạt đủ số điểm theo quy định sẽ được nhận một lượng hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc được giảm giá chiết khấu;
- Người bán phải xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ sẽ phải cung cấp miễn phí hoặc số tiền sẽ chiết khấu, giảm giá cho người mua khi người mua đạt được các điều kiện của chương trình (tích đủ điểm thưởng);

- Chương trình phải có giới hạn về thời gian cụ thể, rõ ràng, nếu quá thời hạn theo quy định của chương trình mà khách hàng chưa đáp ứng được các điều kiện đặt ra thì người bán sẽ không còn nghĩa vụ phải cung cấp hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc giảm giá, chiết khấu cho người mua (số điểm thưởng của người mua tích lũy hết giá trị sử dụng);

- Sau khi nhận hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc được chiết khấu giảm giá, người mua bị trừ số điểm tích lũy theo quy định của chương trình (đổi điểm tích lũy để lấy hàng hóa, dịch vụ hoặc số tiền chiết khấu, giảm giá khi mua hàng);

- Việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc chiết khấu, giảm giá cho người mua khi đạt đủ số điểm thưởng có thể được thực hiện bởi chính người bán hoặc một bên thứ ba theo quy định của chương trình.

b) Nguyên tắc kế toán

- Tại thời điểm bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ, người bán phải xác định riêng giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp miễn phí hoặc số tiền phải chiết khấu, giảm giá cho người mua khi người mua đạt được các điều kiện theo quy định của chương trình;

- Doanh thu được ghi nhận là tổng số tiền phải thu hoặc đã thu trừ đi giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp miễn phí hoặc số phải chiết khấu, giảm giá cho người mua. Giá trị của hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp miễn phí hoặc số phải chiết khấu, giảm giá cho người mua được ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Nếu hết thời hạn của chương trình mà người mua không đạt đủ điều kiện theo quy định và không được hưởng hàng hóa dịch vụ miễn phí hoặc chiết khấu giảm giá, khoản doanh thu chưa thực hiện được kết chuyển vào doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ;

- Khi người mua đạt được các điều kiện theo quy định của chương trình, việc xử lý khoản doanh thu chưa thực hiện được thực hiện như sau:

+ Trường hợp người bán trực tiếp cung cấp hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc chiết khấu, giảm giá cho người mua: Khoản doanh thu chưa thực hiện tương ứng với giá trị hợp lý của số hàng hóa, dịch vụ cung cấp miễn phí hoặc số phải giảm giá, chiết khấu cho người mua được ghi nhận là doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ khi người mua đã nhận được hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc được chiết khấu, giảm giá theo quy định của chương trình.

+ Trường hợp bên thứ ba có nghĩa vụ cung cấp hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc chiết khấu, giảm giá cho người mua: Nếu hợp đồng giữa người bán và bên thứ ba đó không mang tính chất hợp đồng đại lý, khi bên thứ ba thực hiện việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ, chiết khấu giảm giá, khoản doanh thu chưa thực hiện được kết chuyển sang doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ. Nếu hợp đồng mang tính đại lý, chỉ phần chênh lệch giữa khoản doanh thu chưa thực hiện và số tiền phải trả cho bên thứ ba mới được ghi nhận là doanh thu. Số tiền thanh toán cho bên thứ ba được coi như việc thanh toán khoản nợ phải trả.

6.11. Nguyên tắc ghi nhận và xác định doanh thu của hợp đồng xây dựng

a) Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm:

- Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng;

- 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:

+ Doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ, ví dụ: Nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận lần đầu tiên; Doanh thu đã được thoả thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên; Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thoả thuận trong hợp đồng; Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.

+ Khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu nhà thầu thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi có đủ 2 điều kiện: (i) Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã được ghi trong hợp đồng; (ii) Khoản tiền thưởng được xác định một cách đáng tin cậy.

- Khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; Sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn tuỳ thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi:

+ Các cuộc thoả thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường;

+ Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

b) Ghi nhận doanh thu của hợp đồng xây dựng theo một trong hai trường hợp sau:

- 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 của hợp đồng xây dựng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập Báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hoá đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hoá 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 phản ánh trên hoá đơn đã lập.

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

- 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.

6.12. Đối với trường hợp cho thuê tài sản, có nhận trước tiền cho thuê của nhiều kỳ thì việc ghi nhận doanh thu được thực hiện theo nguyên tắc phân bổ số tiền cho thuê nhận trước phù hợp với thời gian cho thuê.

Trường hợp thời gian cho thuê chiếm trên 90% thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, doanh nghiệp có thể lựa chọn phương pháp ghi nhận doanh thu một lần đối với toàn bộ số tiền cho thuê nhận trước nếu thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- Bên đi thuê không có quyền hủy ngang hợp đồng thuê và doanh nghiệp cho thuê không có nghĩa vụ phải trả lại số tiền đã nhận trước trong mọi trường hợp và dưới mọi hình thức;
- Số tiền nhận trước từ việc cho thuê không nhỏ hơn 90% tổng số tiền cho thuê dự kiến thu được theo hợp đồng trong suốt thời hạn cho thuê và bên đi thuê phải thanh toán toàn bộ số tiền thuê trong vòng 12 tháng kể từ thời điểm khởi đầu thuê tài sản;
- Hầu như toàn bộ rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê đã chuyển giao cho bên đi thuê;
- Doanh nghiệp cho thuê phải ước tính được tương đối đầy đủ giá vốn của hoạt động cho thuê.

Các doanh nghiệp ghi nhận doanh thu trên tổng số tiền nhận trước trong trường hợp này phải thuyết minh trên Báo cáo tài chính về:

- Chênh lệch về doanh thu và lợi nhuận nếu ghi nhận theo phương pháp phân bổ dần theo thời gian cho thuê;
- Ảnh hưởng của việc ghi nhận doanh thu trong kỳ đối với khả năng tạo tiền, rủi ro trong việc suy giảm doanh thu, lợi nhuận của các kỳ trong tương lai.

6.13. Đối với doanh nghiệp thực hiện nhiệm vụ cung cấp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ theo yêu cầu của Nhà nước, được Nhà nước trợ cấp, trợ giá theo quy 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.

6.14. Trường hợp bán sản phẩm, hàng hóa kèm theo sản phẩm, hàng hóa, thiết bị thay thế (phòng ngừa trong những trường hợp sản phẩm, hàng hóa bị hỏng hóc) thì phải phân bổ doanh thu cho sản phẩm, hàng hóa được bán và sản phẩm hàng hóa, thiết bị giao cho khách hàng để thay thế phòng ngừa hỏng hóc.

Giá trị của sản phẩm, hàng hóa, thiết bị thay thế được ghi nhận vào giá vốn hàng bán.

6.15. Đối với khoản phí quản lý đầu tư xây dựng:

- Đối với các doanh nghiệp được giao quản lý các dự án đầu tư, xây dựng sử dụng nguồn vốn NSNN hoặc vốn trái phiếu Chính phủ, trái phiếu địa phương, trường hợp lập dự toán chi phí quản lý dự án theo các quy định của Nhà nước về đầu tư xây dựng sử dụng vốn NSNN thì khoản kinh phí quản lý dự án được NSNN bồi hoàn không được hạch toán là doanh thu mà ghi giảm chi phí quản lý dự án;

- Trường hợp doanh nghiệp làm nhiệm vụ quản lý dự án theo hợp đồng tư vấn thì số thu theo hợp đồng được ghi nhận là doanh thu cung cấp dịch vụ.

6.16. Không ghi nhận doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ đối với:

- Trị giá hàng hoá, vật tư, bán thành phẩm xuất giao cho bên ngoài gia công chế biến; Trị giá hàng gửi bán theo phương thức gửi bán đại lý, ký gửi (chưa được xác định là đã bán);
- Số tiền thu được từ việc bán sản phẩm sản xuất thử;
- Các khoản doanh thu hoạt động tài chính;
- Các khoản thu nhập khác.

KẾ TOÁN DOANH THU HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH

1. doanh thu hoạt động tài chính của doanh nghiệp, gồm:

- Tiền lãi: Lãi cho vay, lãi tiền gửi Ngân hàng, lãi bán hàng trả chậm, trả góp, lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, chiết khấu thanh toán được hưởng do mua hàng hoá, dịch vụ ...;
- Cổ tức, lợi nhuận được chia cho giai đoạn sau ngày đầu tư;
- Thu nhập về hoạt động đầu tư mua, bán chứng khoán ngắn hạn, dài hạn; Lãi chuyển nhượng vốn khi thanh lý các khoản vốn góp liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư vào công ty con, đầu tư vốn khác;
- Thu nhập về các hoạt động đầu tư khác;
- Lãi tỷ giá hối đoái, gồm cả lãi do bán ngoại tệ;
- Các khoản doanh thu hoạt động tài chính khác.

2. Đối với việc nhượng bán các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết, hoạt động mua, bán chứng khoán kinh doanh, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá vốn, trong đó giá vốn là giá trị ghi sổ được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền, giá bán được tính theo giá trị hợp lý của khoản nhận được. Trường hợp mua, bán chứng khoán dưới hình thức hoán đổi cổ phiếu (nhà đầu tư hoán đổi cổ phiếu A để lấy cổ phiếu B), kế toán xác định giá trị cổ phiếu nhận về theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi như sau:

- Đối với cổ phiếu nhận về là cổ phiếu niêm yết, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa niêm yết trên thị trường chứng khoán tại ngày trao đổi. Trường hợp tại ngày trao đổi thị trường chứng khoán không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

- Đối với cổ phiếu nhận về là cổ phiếu chưa niêm yết được giao dịch trên sàn UPCOM, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa công bố trên sàn UPCOM tại ngày trao đổi. Trường hợp ngày trao đổi sàn UPCOM không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

- Đối với cổ phiếu nhận về là cổ phiếu chưa niêm yết khác, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá thỏa thuận giữa các bên hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm trao đổi hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm cuối quý trước liền kề với ngày trao đổi. Việc xác định giá trị sổ sách của cổ phiếu được thực hiện theo công thức:

$$\text{Giá trị sổ sách của cổ phiếu} = \frac{\text{Tổng vốn chủ sở hữu}}{\text{Số lượng cổ phiếu hiện có tại thời điểm trao đổi}}$$

3. Đối với khoản doanh thu từ hoạt động mua, bán ngoại tệ, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch lãi giữa giá ngoại tệ bán ra và giá ngoại tệ mua vào.

4. Đối với lãi tiền gửi: Doanh thu không bao gồm khoản lãi tiền gửi phát sinh do hoạt động đầu tư tạm thời của khoản vay sử dụng cho mục đích xây dựng tài sản dở dang theo quy định của Chuẩn mực kế toán Chi phí đi vay.

5. Đối với tiền lãi phải thu từ các khoản cho vay, bán hàng trả chậm, trả góp: Doanh thu chỉ được ghi nhận khi chắc chắn thu được và khoản gốc cho vay, nợ gốc phải thu không bị phân loại là quá hạn cần phải lập dự phòng.

6. Đối với khoản tiền lãi đầu tư nhận được từ khoản đầu tư cổ phiếu, trái phiếu thì chỉ có phần tiền lãi của các kỳ mà doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư này mới được ghi nhận là doanh thu phát sinh trong kỳ, còn khoản lãi đầu tư nhận được từ các khoản lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó thì ghi giảm giá gốc khoản đầu tư trái phiếu, cổ phiếu đó.

7. Đối với khoản cổ tức, lợi nhuận được chia đã sử dụng để đánh giá lại giá trị khoản đầu tư khi xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá: Khi xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá, nếu các khoản đầu tư tài chính được đánh giá tăng tương ứng với phần sở hữu của doanh nghiệp cổ phần hoá trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của bên được đầu tư, doanh nghiệp cổ phần hoá phải ghi tăng vốn Nhà nước theo quy định của pháp luật. Sau đó, khi nhận được phần cổ tức, lợi nhuận đã được dùng để đánh giá tăng vốn Nhà nước, doanh nghiệp cổ phần hoá không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính mà ghi giảm giá trị khoản đầu tư tài chính.

8. Khi nhà đầu tư nhận cổ tức bằng cổ phiếu, nhà đầu tư chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu tăng thêm trên thuyết minh BCTC, không ghi nhận giá trị cổ phiếu được nhận, không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính, không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty.

Các doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thì việc kế toán khoản cổ tức nhận được bằng cổ phiếu thực hiện theo quy định của pháp luật dành riêng cho loại hình doanh nghiệp thuộc sở hữu Nhà nước (nếu có).

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ DOANH THU

1. Các khoản được điều chỉnh giảm trừ vào doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ phát sinh trong kỳ, gồm: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại. Các khoản thu hộ bên thứ ba như khoản thuế GTGT đầu ra phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp không được coi là khoản giảm trừ doanh thu vì bản chất khoản thuế này là khoản thu hộ Nhà nước và không nằm trong cơ cấu doanh thu của doanh nghiệp.

- Chiết khấu thương mại phải trả là khoản doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với khối lượng lớn.

Giảm giá hàng bán là khoản giảm trừ cho người mua do sản phẩm, hàng hoá kém, mất phẩm chất hay không đúng quy cách theo quy định trong hợp đồng kinh tế.

2. Việc điều chỉnh giảm doanh thu được thực hiện như sau:

- Khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại phát sinh cùng kỳ tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa dịch vụ được điều chỉnh giảm doanh thu của kỳ phát sinh;
- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau mới phát sinh chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán hoặc hàng bán bị trả lại thì doanh nghiệp được ghi giảm doanh thu theo nguyên tắc:

+ Nếu sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại nhưng phát sinh trước thời điểm phát hành Báo cáo tài chính, kế toán phải coi đây là một sự kiện cần điều chỉnh phát sinh sau ngày lập Bảng cân đối kế toán và ghi giảm doanh thu trên Báo cáo tài chính của kỳ lập báo cáo (kỳ trước).

+ Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại sau thời điểm phát hành Báo cáo tài chính thì doanh nghiệp ghi giảm doanh thu của kỳ phát sinh (kỳ sau).

3. Một số lưu ý trong thực tiễn:

- Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng đã thể hiện khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán cho người mua là khoản giảm trừ vào số tiền người mua phải thanh toán (giá bán phản ánh trên hoá đơn là giá đã trừ chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán) thì doanh nghiệp (bên bán hàng) phản ánh doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã trừ chiết khấu thương

mại (doanh thu thuần), chỉ tiêu các khoản giảm trừ doanh thu không phản ánh khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng bán nữa.

- Một số trường hợp, khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán có thể chưa được phản ánh trên hóa đơn như:

+ Số chiết khấu thương mại người mua được hưởng lớn hơn số tiền bán hàng được ghi trên hoá đơn lần cuối cùng. Trường hợp này có thể phát sinh do người mua hàng nhiều lần mới đạt được lượng hàng mua được hưởng chiết khấu và khoản chiết khấu thương mại chỉ được xác định trong lần mua cuối cùng;

+ Các nhà sản xuất cuối kỳ mới xác định được số lượng hàng mà nhà phân phối (như các siêu thị) đã tiêu thụ và từ đó mới có căn cứ để xác định được số chiết khấu thương mại phải trả dựa trên doanh số bán hoặc số lượng sản phẩm đã tiêu thụ.

- Việc người bán chấp thuận giảm giá cho người mua sau khi đã bán hàng (đã ghi nhận doanh thu) và phát hành hoá đơn (giảm giá ngoài hoá đơn) do hàng bán kém, mất phẩm chất...

Trong những trường hợp này, tại thời điểm bán hàng, bên bán ghi nhận doanh thu ban đầu theo giá chưa trừ chiết khấu thương mại (doanh thu gộp). Khi xác định được khoản chiết khấu thương mại thì phải hạch toán riêng và trình bày là khoản giảm trừ doanh thu trên báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

KẾ TOÁNTHU NHẬP KHÁC

1. Các khoản thu nhập khác ngoài hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. gồm:

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ;
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý tài sản được chia từ BCC cao hơn chi phí đầu tư xây dựng tài sản đồng kiểm soát;
- Chênh lệch lãi do đánh giá lại vật tư, hàng hoá, tài sản cố định đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác;
- Thu nhập từ nghiệp vụ bán và thuê lại tài sản;
- Các khoản thuế phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được giảm, được hoàn (thuế xuất khẩu được hoàn, thuế GTGT, TTĐB, BVMT phải nộp nhưng sau đó được giảm);
- Thu tiền được phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng;
- Thu tiền bồi thường của bên thứ ba để bù đắp cho tài sản bị tổn thất (ví dụ thu tiền bảo hiểm được bồi thường, tiền đền bù di dời cơ sở kinh doanh và các khoản có tính chất tương tự);
- Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xóa sổ;
- Thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ;
- Các khoản tiền thưởng của khách hàng liên quan đến tiêu thụ hàng hóa, sản phẩm, dịch vụ không tính trong doanh thu (nếu có);

- Thu nhập quà biếu, quà tặng bằng tiền, hiện vật của các tổ chức, cá nhân tặng cho doanh nghiệp;
- Giá trị số hàng khuyến mại không phải trả lại;
- Các khoản thu nhập khác ngoài các khoản nêu trên.

2. Khi có khả năng chắc chắn thu được các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng, kế toán phải xét bản chất của khoản tiền phạt để kế toán phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo nguyên tắc:

- Đối với bên bán: Tất cả các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng thu được từ bên mua nằm ngoài giá trị hợp đồng được ghi nhận là thu nhập khác.
- Đối với bên mua:

+ Các khoản tiền phạt về bản chất là khoản giảm giá hàng mua, làm giảm khoản thanh toán cho người bán được hạch toán giảm giá trị tài sản hoặc khoản thanh toán (không hạch toán vào thu nhập khác) trừ khi tài sản có liên quan đã được thanh lý, nhượng bán.

Ví dụ khi nhà thầu thi công chậm tiến độ, chủ đầu tư được phạt nhà thầu theo đó được quyền thu hồi lại một phần số tiền đã thanh toán cho nhà thầu thì số tiền thu hồi lại được ghi giảm giá trị tài sản xây dựng. Tuy nhiên nếu khoản tiền phạt thu được sau khi tài sản đã được thanh lý, nhượng bán thì khoản tiền phạt được ghi vào thu nhập khác.

+ Các khoản tiền phạt khác được ghi nhận là thu nhập khác trong kỳ phát sinh, ví dụ: Người mua được quyền từ chối nhận hàng và được phạt người bán nếu giao hàng không đúng thời hạn quy định trong hợp đồng thì khoản tiền phạt phải thu được ghi nhận là thu nhập khác khi chắc chắn thu được. Trường hợp người mua vẫn nhận hàng và số tiền phạt được giảm trừ vào số tiền phải thanh toán thì giá trị hàng mua được ghi nhận theo số thực phải thanh toán, kế toán không ghi nhận khoản tiền phạt vào thu nhập khác.

3. Cần chú ý việc trình bày chỉ tiêu thu nhập khác trên báo cáo tài chính có thể khác so với số thu nhập khác được ghi chép trên sổ kế toán, ví dụ: Trên sổ kế toán, toàn bộ số thu từ thanh lý TSCĐ được hạch toán là thu nhập khác nhưng trên báo cáo tài chính, khoản thu nhập khác từ thanh lý TSCĐ được trình bày theo số thuần (chênh lệch lớn hơn giữa tổng số thu từ thanh lý TSCĐ trừ đi giá trị còn lại và chi phí thanh lý nếu có).

XI - KẾ TOÁN CHI PHÍ

NGUYÊN TẮC CHUNG KẾ TOÁN CÁC KHOẢN CHI PHÍ

1. Chi phí là những khoản làm giảm lợi ích kinh tế, được ghi nhận tại thời điểm giao dịch phát sinh hoặc khi có khả năng tương đối chắc chắn sẽ phát sinh trong tương lai không phân biệt đã chi tiền hay chưa.

2. Việc ghi nhận chi phí ngay cả khi chưa đến kỳ hạn thanh toán nhưng có khả năng chắc chắn sẽ phát sinh nhằm đảm bảo nguyên tắc thận trọng và bảo toàn vốn. Chi phí (giá vốn) và khoản doanh thu do nó tạo ra phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Tuy nhiên trong một số trường hợp, nguyên tắc phù hợp có thể xung đột với nguyên tắc thận trọng trong kế toán, thì kế toán phải căn cứ vào bản chất và các Chuẩn mực kế toán để phản ánh giao dịch một cách trung thực, hợp lý (xem them ở phần nguyên tắc kế toán doanh thu).

3. Mỗi doanh nghiệp chỉ có thể áp dụng một trong hai phương pháp kế toán hàng tồn kho: Kê khai thường xuyên hoặc kiểm kê định kỳ. Doanh nghiệp khi đã lựa chọn phương pháp kế toán thì phải áp dụng nhất quán trong một năm tài chính. Trường hợp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, cuối kỳ kế toán phải kiểm kê để xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ.

4. Kế toán phải theo dõi chi tiết các khoản chi phí phát sinh theo yếu tố, tiền lương, nguyên vật liệu, chi phí mua ngoài, khấu hao TSCĐ...

5. Các khoản chi phí không được coi là chi phí tính thuế TNDN theo quy định của Luật thuế nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

KẾ TOÁN MUA HÀNG VÀ KẾ TOÁN GIÁ THÀNH SẢN XUẤT (THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ)

1. Kế toán mua hàng

1.1. Giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá mua vào phản ánh trên TK 611 - "Mua hàng" phải thực hiện theo nguyên tắc giá gốc.

1.2. Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, doanh nghiệp phải tổ chức kiểm kê hàng tồn kho vào cuối kỳ kế toán để xác định số lượng và giá trị của từng nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá, sản phẩm, công cụ, dụng cụ tồn kho đến cuối kỳ kế toán để xác định giá trị hàng tồn kho xuất vào sử dụng và xuất bán trong kỳ.

1.3. Phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ: Khi mua nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá, căn cứ vào hoá đơn mua hàng, Hoá đơn vận chuyển, phiếu nhập kho, thông báo thuế nhập khẩu phải nộp (hoặc biên lai thu thuế nhập khẩu,...) để ghi nhận giá gốc hàng mua vào TK 611 - "Mua hàng". Khi xuất sử dụng, hoặc xuất bán chỉ ghi một lần vào cuối kỳ kế toán căn cứ vào kết quả kiểm kê.

1.4. Kế toán phải mở sổ chi tiết để hạch toán giá gốc hàng tồn kho mua vào theo từng thứ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá.

2. Kế toán giá thành sản xuất

2.1 Chỉ hạch toán vào giá thành sản xuất các loại chi phí sản xuất, kinh doanh sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp;
- Chi phí nhân công trực tiếp;
- Chi phí sử dụng máy thi công (đối với các doanh nghiệp xây lắp);
- Chi phí sản xuất chung.
- Trị giá vốn hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu và chi phí thuê ngoài gia công chế biến (thuê ngoài, hay tự gia công, chế biến).

2.2. Không hạch toán vào giá thành sản xuất các loại chi phí sau:

- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Chi phí tài chính;
- Chi phí khác;
- Chi sự nghiệp.

2.3. Giá thành sản xuất phải được hạch toán chi tiết theo nơi phát sinh chi phí (phân xưởng, tổ, đội sản xuất,...) theo loại, nhóm sản phẩm, dịch vụ…

2.4. Đối với ngành nông nghiệp, giá thành thực tế của sản phẩm được xác định vào cuối vụ hoặc cuối năm. Sản phẩm thu hoạch năm nào thì tính giá thành trong năm đó, nghĩa là chi phí chi ra trong năm nay nhưng năm sau mới thu hoạch sản phẩm thì năm sau mới tính giá thành.

- Đối với ngành trồng trọt, chi phí phải được hạch toán chi tiết theo 3 loại cây:

+ Cây ngắn ngày;
+ Cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần;
+ Cây lâu năm.

Đối với các loại cây trồng 2,3 vụ trong một năm, hoặc trồng năm nay, năm sau mới thu hoạch, hoặc loại cây vừa có diện tích trồng mới, vừa có diện tích chăm sóc thu hoạch trong cùng một năm,... thì phải căn cứ vào tình hình thực tế để ghi chép, phản ánh rõ ràng chi phí của vụ này với vụ khác, của diện tích này với diện tích khác, của năm trước với năm nay và năm sau,...Không phản ánh vào giá thành sản xuất chi phí trồng mới và chăm sóc cây lâu năm đang trong thời kỳ XDCB.

Đối với một số loại chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng hạch toán hoặc liên quan đến nhiều vụ, nhiều thời kỳ thì phải được theo dõi chi tiết riêng, sau đó phân bổ vào giá thành từng loại sản phẩm có liên quan như: Chi phí tưới

tiêu nước, chi phí chuẩn bị đất và trồng mới năm đầu của những cây trồng một lần, thu hoạch nhiều lần (chi phí này không thuộc vốn đầu tư XDCB).

Trên cùng một diện tích canh tác, nếu trồng xen kẽ từ hai loại cây công nghiệp ngắn ngày trở lên thì những chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến cây nào sẽ tập hợp riêng cho cây đó (như hạt giống, chi phí gieo trồng, thu hoạch) chi phí phát sinh chung cho các loại cây (như chi phí cày, bừa, tưới tiêu nước…) được tập hợp riêng và phân bổ cho từng loại cây theo diện tích gieo trồng.

Đối với cây lâu năm, các công việc từ khi làm đất, gieo trồng, chăm sóc đến khi bắt đầu có sản phẩm được xem như quá trình đầu tư XDCB để hình thành nên TSCĐ được tập hợp chi phí vào TK 241.

- Hạch toán chi phí chăn nuôi phải theo dõi chi tiết cho từng ngành chăn nuôi (ngành chăn nuôi trâu bò, ngành chăn nuôi lợn…), theo từng nhóm hoặc theo từng loại gia súc, gia cầm. Đối với súc vật sinh sản khi đào thải chuyển thành súc vật nuôi lớn, nuôi béo được hạch toán vào Giá thành sản xuất theo giá trị còn lại.

2.5. Giá thành sản xuất áp dụng đối với ngành giao thông vận tải phải được hạch toán chi tiết theo từng loại hoạt động (vận tải hành khách, vận tải hàng hóa…). Trong quá trình vận tải, săm lốp bị hao mòn với mức độ nhanh hơn mức khấu hao đầu xe nên thường phải thay thế nhiều lần nhưng giá trị săm lốp thay thế không tính vào giá thành vận tải ngay một lúc khi xuất dùng thay thế, mà phải trích trước hoặc phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh hàng kỳ.

2.6. Trong hoạt động kinh doanh khách sạn, gí thành sản xuất phải được theo dõi chi tiết theo từng loại hoạt động như: Hoạt động ăn uống, dịch vụ buồng nghỉ, phục vụ vui chơi giải trí, phục vụ khác (giặt, là, cắt tóc, điện tín, massage…).

KẾ TOÁN CHI PHÍ NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU TRỰC TIẾP

1. Chỉ hạch toán vào Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp những chi phí nguyên liệu, vật liệu (gồm cả nguyên liệu, vật liệu chính và vật liệu phụ) được sử dụng trực tiếp để sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ trong kỳ sản xuất, kinh doanh. Chi phí nguyên liệu, vật liệu phải tính theo giá thực tế khi xuất sử dụng.

2. Trong kỳ kế toán thực hiện việc ghi chép, tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp theo từng đối tượng sử dụng trực tiếp các nguyên liệu, vật liệu này (nếu khi xuất nguyên liệu, vật liệu cho quá trình sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, xác định được cụ thể, rõ ràng cho từng đối tượng sử dụng); hoặc tập hợp chung cho quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện dịch vụ (nếu khi xuất sử dụng nguyên liệu, vật liệu cho quá trình sản xuất sản phẩm, dịch vụ không thể xác định cụ thể, rõ ràng cho từng đối tượng sử dụng).

3. Cuối kỳ kế toán, thực hiện kết chuyển (nếu nguyên liệu, vật liệu đã được tập hợp riêng biệt cho đối tượng sử dụng), hoặc tiến hành tính phân bổ và kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu (Nếu không tập hợp riêng biệt cho từng đối tượng sử dụng) vào Chi phí SXKD dở dang phục vụ cho việc tính giá thành thực tế của sản phẩm, dịch vụ trong kỳ kế toán. Khi tiến hành phân bổ trị giá nguyên liệu, vật liệu vào giá thành sản phẩm, doanh nghiệp phải sử dụng các tiêu thức phân bổ hợp lý như tỷ lệ theo định mức sử dụng,...

4. Khi mua nguyên liệu, vật liệu, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ thì trị giá nguyên liệu, vật liệu sẽ không bao gồm thuế GTGT. Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì trị giá nguyên liệu, vật liệu bao gồm cả thuế GTGT.

5. Phần chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường không được tính vào giá thành sản phẩm, dịch vụ mà phải kết chuyển ngay vào TK 632 - "Giá vốn hàng bán".

KẾ TOÁN CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

1. Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các khoản phải trả cho người lao động trực tiếp sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ thuộc danh sách quản lý của doanh nghiệp và cho lao động thuê ngoài theo từng loại công việc, như: Tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương (bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp).

2. Không hạch toán vào chi phí nhân công trực tiếp những khoản phải trả về tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp... cho nhân viên phân xưởng, nhân viên quản lý, nhân viên của bộ máy quản lý doanh nghiệp, nhân viên bán hàng.

3. Riêng đối với hoạt động xây lắp, không hạch toán vào TK này khoản tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp có tính chất lương trả cho công nhân trực tiếp điều khiển xe, máy thi công, phục vụ máy thi công, khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp tính trên quỹ lương phải trả công nhân trực tiếp của hoạt động xây lắp, điều khiển máy thi công, phục vụ máy thi công, nhân viên phân xưởng.

4. Phải theo dõi chi tiết chi phí nhân công trực tiếp theo đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, kinh doanh.

5. Phần chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường không được tính vào giá thành sản phẩm, dịch vụ mà phải kết chuyển ngay vào TK 632 - "Giá vốn hàng bán".

KẾ TOÁN CHI PHÍ SỬ DỤNG MÁY THI CÔNG

1. Chi phí sử dụng xe, máy thi công phục vụ trực tiếp cho hoạt động xây, lắp công trình trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện xây, lắp công trình theo phương thức thi công hỗn hợp vừa thủ công vừa kết hợp bằng máy.

2. Trường hợp doanh nghiệp thực hiện xây lắp công trình hoàn toàn theo phương thức bằng máy thì Chi phí sử dụng máy thi công hạch toán trực tiếp vào các chi phí NVN trực tiếp, nhân công trực tiếp hoặc chi phí SX chung.

3. Phần chi phí sử dụng máy thi công vượt trên mức bình thường không tính vào giá thành công trình xây lắp mà được kết chuyển ngay vào giá vốn hàng bán.

KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

1. Chi phí phục vụ sản xuất, kinh doanh chung phát sinh ở phân xưởng, bộ phận, đội, công trường,...phục vụ sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, gồm: Chi phí lương nhân viên quản lý phân xưởng, bộ phận, đội; Khấu hao TSCĐ sử dụng trực tiếp để sản xuất, Khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp được tính theo tỷ lệ quy định trên tiền lương phải trả của nhân viên phân xưởng, bộ phận, đội sản xuất và các chi phí có liên quan trực tiếp khác đến phân xưởng.

2. Riêng đối với hoạt động kinh doanh xây lắp, khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp còn tính trên cả lương của công nhân trực tiếp xây, lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý đội (thuộc danh sách lao động trong doanh nghiệp); khấu hao TSCĐ dùng cho phân xưởng, bộ phận sản xuất; chi phí đi vay nếu được vốn hoá tính vào giá trị tài sản đang trong quá trình sản xuất dở dang; chi phí sửa chữa và bảo hành công trình xây lắp và những chi phí khác liên quan tới hoạt động của phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất,...

3. Chi phí sản xuất chung thường chỉ sử dụng ở các doanh nghiệp sản xuất công nghiệp, nông, lâm, ngư nghiệp, XDCB, giao thông, bưu điện, du lịch, dịch vụ và được hạch toán chi tiết cho từng phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất.

4. Chi phí sản xuất chung phải được hạch toán chi tiết theo 2 loại: Chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi trong đó:

- Chi phí sản xuất chung cố định là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng,... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng, bộ phận, tổ, đội 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. Công

suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường;

+ 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;

+ 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 vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

- Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất, 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.

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

KẾ TOÁN GIÁ VỐN HÀNG BÁN

1. Giá vốn hàng bán phản ánh trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, bất động sản đầu tư; giá thành sản xuất của sản phẩm xây lắp (đối với doanh nghiệp xây lắp) bán trong kỳ. Ngoài ra, giá vốn hàng bán còn phản ánh các chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư như: Chi phí khấu hao; chi phí sửa chữa; chi phí nghiệp vụ cho thuê BĐSĐT theo phương thức cho thuê hoạt động (trường hợp phát sinh không lớn); chi phí nhượng bán, thanh lý BĐSĐT…

2. Trường hợp doanh nghiệp là chủ đầu tư kinh doanh bất động sản, khi chưa tập hợp được đầy đủ hồ sơ, chứng từ về các khoản chi phí liên quan trực tiếp tới việc đầu tư, xây dựng bất động sản nhưng đã phát sinh doanh thu nhượng bán bất động sản, doanh nghiệp được trích trước một phần chi phí để tạm tính giá vốn hàng bán. Khi tập hợp đủ hồ sơ, chứng từ hoặc khi bất động sản hoàn thành toàn bộ, doanh nghiệp phải quyết toán số chi phí đã trích trước vào giá vốn hàng bán. Phần chênh lệch giữa số chi phí đã trích trước cao hơn số chi phí thực tế phát sinh được điều chỉnh giảm giá vốn hàng bán của kỳ thực hiện quyết toán. Việc trích trước chi phí để tạm tính giá vốn bất động sản phải tuân thủ theo các nguyên tắc sau:

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước vào giá vốn hàng bán đối với các khoản chi phí đã có trong dự toán đầu tư, xây dựng nhưng chưa có đủ hồ sơ, tài liệu để nghiệm thu khối lượng và phải thuyết minh chi tiết về lý do, nội dung chi phí trích trước cho từng hạng mục công trình trong kỳ.

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng bán cho phần bất động sản đã hoàn thành, được xác định là đã bán trong kỳ và đủ tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu.

- Số chi phí trích trước được tạm tính và số chi phí thực tế phát sinh được ghi nhận vào giá vốn hàng bán phải đảm bảo tương ứng với định mức giá vốn tính theo tổng chi phí dự toán của phần hàng hóa bất động sản được xác định là đã bán (được xác định theo diện tích).

3. Khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính vào giá vốn hàng bán trên cơ sở số lượng hàng tồn kho (theo từng chủng loại) và phần chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá gốc hàng tồn kho. Khi xác định khối lượng hàng tồn kho bị giảm giá cần phải trích lập dự phòng, kế toán phải loại trừ khối lượng hàng tồn kho đã ký được hợp đồng tiêu thụ (có giá trị thuần có thể thực hiện được không thấp hơn giá trị ghi sổ) nhưng chưa chuyển giao cho khách hàng nếu có bằng chứng chắc chắn về việc khách hàng sẽ không từ bỏ thực hiện hợp đồng.Khoản hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được ghi giảm giá vốn hàng bán

4. Khi bán sản phẩm, hàng hóa kèm thiết bị, phụ tùng thay thế thì giá trị thiết bị, phụ tùng thay thế được ghi nhận vào giá vốn hàng bán.

5. Đối với phần giá trị hàng tồn kho hao hụt, mất mát, kế toán phải tính ngay vào giá vốn hàng bán (sau khi trừ đi các khoản bồi thường, nếu có).

6. Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tiêu hao vượt mức bình thường, chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ vào giá trị sản phẩm nhập kho, kế toán phải tính ngay vào giá vốn hàng bán (sau khi trừ đi các khoản bồi thường, nếu có) kể cả khi sản phẩm, hàng hóa chưa được xác định là tiêu thụ.

7. Các khoản thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường đã tính vào giá trị hàng mua, nếu khi xuất bán hàng hóa mà các khoản thuế đó được hoàn lại thì được ghi giảm giá vốn hàng bán.

KẾ TOÁN CHI PHÍ TÀI CHÍNH

1. Chi phí hoạt động tài chính bao gồm các khoản chi phí hoặc các khoản lỗ liên quan đến các hoạt động đầu tư tài chính, chi phí cho vay và đi vay vốn, chi phí góp vốn liên doanh, liên kết, lỗ chuyển nhượng chứng khoán ngắn hạn, chi phí giao dịch bán chứng khoán; Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác, khoản lỗ phát sinh khi bán ngoại tệ, lỗ tỷ giá hối đoái...

2. Không hạch toán vào chi phí tài chính những khoản chi phí sau đây:

- Chi phí phục vụ cho việc sản xuất sản phẩm, cung cấp dịch vụ;
- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Chi phí kinh doanh bất động sản;
- Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản;
- Các khoản chi phí được trang trải bằng nguồn kinh phí khác;
- Chi phí khác.

3. Chi phí phát hành trái phiếu được phân bổ dần phù hợp với kỳ hạn trái phiếu và được ghi nhận vào chi phí tài chính nếu việc phát hành trái phiếu cho mục đích sản xuất, kinh doanh thông thường.

4. Lãi phải trả của trái phiếu chuyển đổi được tính vào chi phí tài chính trong kỳ được xác định bằng cách lấy giá trị phần nợ gốc đầu kỳ của trái phiếu chuyển đổi nhân (x) với lãi suất của trái phiếu tương tự trên thị trường nhưng không có quyền chuyển đổi thành cổ phiếu hoặc lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường tại thời điểm phát hành trái phiếu chuyển đổi (xem quy định chi tiết tại phần hướng dẫn TK 343 – "Trái phiếu phát hành").

5. Nếu cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả, khoản cổ tức ưu đãi đó về bản chất là khoản lãi vay và phải được ghi nhận vào chi phí tài chính.

6. Khoản hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính được ghi giảm chi phí tài chính

KẾ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG

1. Chi phí bán hàng gồm các chi phí thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ, bao gồm các chi phí chào hàng, giới thiệu sản phẩm, quảng cáo sản phẩm, hoa hồng bán hàng, chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá (trừ hoạt động xây lắp), chi phí bảo quản, đóng gói, vận chuyển,...

2. Các khoản chi phí bán hàng không được coi là chi phí tính thuế TNDN theo quy định của Luật thuế nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

3. Chi phí bán hàng được mở chi tiết theo từng nội dung chi phí như: Chi phí nhân viên, vật liệu, bao bì, dụng cụ, đồ dùng, khấu hao TSCĐ; dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác.

KẾ TOÁN CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP

1. Chi phí quản lý doanh nghiệp gồm các chi phí quản lý chung của doanh nghiệp gồm các chi phí về lương nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp (tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp,...); bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp của nhân viên quản lý doanh nghiệp; chi phí vật liệu văn phòng, công cụ lao động, khấu hao TSCĐ dùng cho quản lý doanh nghiệp; tiền thuê đất, thuế môn bài; khoản lập dự phòng phải thu khó đòi; dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại, fax, bảo hiểm tài sản, cháy nổ...); chi phí bằng tiền khác (tiếp khách, hội nghị khách hàng...).

2. Các khoản chi phí quản lý doanh nghiệp không được coi là chi phí tính thuế TNDN theo quy định của Luật thuế nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

3. Khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi được ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp.

KẾ TOÁN CHI PHÍ KHÁC

1. Chi phí khác là những khoản chi phí phát sinh do các sự kiện hay các nghiệp vụ riêng biệt với hoạt động thông thường của các doanh nghiệp. Chi phí khác của doanh nghiệp có thể gồm:

- Chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ (gồm cả chi phí đấu thầu hoạt động thanh lý). Số tiền thu từ bán hồ sơ thầu hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi giảm chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ;
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý tài sản được chia từ BCC nhỏ hơn chi phí đầu tư xây dựng tài sản đồng kiểm soát;
- Giá trị còn lại của TSCĐ bị phá dỡ;
- Giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán TSCĐ (nếu có);
- Chênh lệch lỗ do đánh giá lại vật tư, hàng hoá, TSCĐ đưa đi góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác;
- Tiền phạt phải trả do vi phạm hợp đồng kinh tế, phạt hành chính;
- Các khoản chi phí khác.

2. Các khoản chi phí không được coi là chi phí tính thuế TNDN theo quy định của Luật thuế nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

3. Cần chú ý việc trình bày chỉ tiêu chi phí khác trên báo cáo tài chính có thể khác so với số chi phí khác được ghi chép trên sổ kế toán, ví dụ: Trên sổ kế toán, toàn bộ giá trị còn lại TSCĐ khi thanh lý và chi phí liên quan trực tiếp tới việc thanh lý được hạch toán là chi phí khác nhưng trên báo cáo tài chính, khoản

chi phí khác được trình bày theo số thuần (chênh lệch nhỏ hơn giữa tổng số thu từ thanh lý TSCĐ trừ đi giá trị còn lại và chi phí thanh lý nếu có).

KẾ TOÁN CHI PHÍ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

1. Nguyên tắc chung: Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm làm căn cứ xác định kết quả hoạt động kinh doanh sau thuế của doanh nghiệp trong năm tài chính hiện hành.

a. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành là số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tính trên thu nhập chịu thuế trong năm và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

b. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là số thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ phải nộp trong tương lai phát sinh từ việc:

- Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm;
- Hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã được ghi nhận từ các năm trước.

c. Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là khoản ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc:

- Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm;
- Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã được ghi nhận từ các năm trước.

2. Nguyên tắc kế toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

- Hàng quý, kế toán căn cứ vào tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp để ghi nhận số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành. Cuối năm tài chính, căn cứ vào tờ khai quyết toán thuế, nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm nhỏ hơn số phải nộp cho năm đó, kế toán ghi nhận số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp thêm vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành. Trường hợp số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm lớn hơn số phải nộp của năm đó, kế toán phải ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm lớn hơn số phải nộp.
- Trường hợp phát hiện sai sót không trọng yếu liên quan đến khoản thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước, doanh nghiệp được hạch toán tăng (hoặc giảm) số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm phát hiện sai sót.
- Đối với các sai sót trọng yếu, kế toán điều chỉnh hồi tố theo quy định của Chuẩn mực kế toán - "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót".

3. Nguyên tắc kế toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

- Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán phải xác định chi phí thuế thu nhập hoãn lại theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

- Kế toán không được phản ánh vào chi phí thuế TNDN hoãn lại đối với số tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.

- Cuối kỳ, kế toán phải kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ và số phát sinh bên Có TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" vào TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

4. Một số lưu ý về kế toán thuế TNDN

4.1. Về sự khác biệt giữa thuế TNDN hiện hành và thuế TNDN hoãn lại

a. Sự khác biệt giữa thuế TNDN hiện hành phải nộp và thuế TNDN hoãn lại phải trả:

- Thuế TNDN hiện hành phải nộp chính là số thuế TNDN phải nộp được tính toán dựa trên thu nhập chịu thuế (là số được phản ánh vào bên Có TK 3334);

- Thuế TNDN hoãn lại phải trả không phải là số thuế TNDN phải nộp được xác định dựa trên thu nhập chịu thuế mà là số chênh lệch lớn hơn giữa số phải nộp dựa trên lợi nhuận kế toán theo tính toán của doanh nghiệp và số thuế TNDN hiện hành phải nộp. Ví dụ: Doanh nghiệp có khoản lợi nhuận kế toán là 100 nên nghĩa vụ phải nộp dựa trên LNKT là 20. Tuy nhiên, theo luật thuế, khoản 20 này chưa phải nộp ngay trong kỳ mà chỉ phải nộp ở các kỳ tương lai. Như vậy số thuế TNDN hiện hành phải nộp kỳ này là 0; Số thuế TNDN hoãn lại là 20 (là số tạm thời chưa phải nộp ở kỳ này mà chỉ phải nộp ở các kỳ sau).

b. Sự khác biệt giữa tài sản thuế TNDN hiện hành và tài sản thuế TNDN hoãn lại:

- Tài sản thuế TNDN hiện hành là số tiền thuế nộp **thừa so với thu nhập chịu thuế** trong kỳ, ví dụ: Trong quý 1,2,3, doanh nghiệp có lãi và đã tự tính, kê khai nộp thuế TNDN là 100. Tuy nhiên đến quý 4 doanh nghiệp bị lỗ nên số thuế TNDN quyết toán theo năm chỉ phải nộp là 90, như vậy số thuế doanh nghiệp đã nộp thừa trong năm là 10, chính là tài sản thuế TNDN hiện hành (số dư Nợ TK3334) – số nộp nhiều hơn so với thu nhập chịu thuế;

- Tài sản thuế TNDN hoãn lại không phải là số thuế nộp thừa mà là số thuế TNDN **nộp trước so với lợi nhuận kế toán nhưng vẫn nộp đủ so với thu nhập chịu thuế, ví dụ:** Doanh nghiệp trích trước một khoản chi phí trong kỳ là 50 nhưng cơ quan thuế chỉ chấp nhận tính là chi phí tính thuế khi thực chi. Như vậy doanh nghiệp vẫn phải nộp thuế trên số chi phí trích trước bị loại trừ khỏi quyết toán thuế. Trường hợp này, thu nhập chịu thuế cao hơn lợi nhuận kế toán là 50, **thuế TNDN nộp trước là 10 nếu so với mức của lợi nhuận kế toán nhưng không nộp thừa nếu so với mức của thu nhập chịu thuế.**

4.2. Sự khác biệt giữa số tài sản thuế TNDN hoãn lại, thuế TNDN hoãn lại phải trả được ghi trên sổ kế toán và số được trình bày trên BCTC

a. Đối với số dư trên sổ kế toán

- Số tài sản thuế hoãn lại được ghi trên sổ kế toán là tổng số tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng nhân với thuế suất thuế TNDN;

- Số thuế hoãn lại phải trả được ghi trên sổ kế toán là tổng số thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế;

b. Đối với báo cáo tài chính

Trên BCTC, doanh nghiệp được bù trừ tài sản thuế hoãn lại và thuế hoãn lại phải trả khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện:

- Các khoản thu nhập chịu thuế hoặc lỗ tính thuế chưa sử dụng, ưu đãi thuế chưa sử dụng phát sinh chịu sự quản lý của cùng một cơ quan thuế (thường là đối với các doanh nghiệp nộp thuế TNDN tập trung tại trụ sở chính);

- Các khoản thu nhập chịu thuế và lỗ tính thuế là của cùng một pháp nhân.

Vì vậy trong một số trường hợp số trình bày trên BCTC là số thuần. lí do không thực hiện bù trừ trên sở kế toán là việc hoàn nhập tài sản thuế hoãn lại và thuế hoãn lại phải trả có thể xảy ra ở các kỳ khác nhau nên nếu bù trừ trên sổ có thể làm cho doanh nghiệp không thu hồi hết tài sản thuế hoãn lại hoặc thanh toán hết thuế hoãn lại phải trả.

5. Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

a) Kết cấu và nội dung phản ánh chung

Bên Nợ:

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm;

- Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm hiện tại;

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm từ việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả (là số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm);

- Ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm);

- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" lớn hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" phát sinh trong kỳ vào bên Có TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên Có:

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành đã ghi nhận trong năm;

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm hiện tại;

- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại (số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm);

- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm);

- Kết chuyển số chênh lệch giữa chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm lớn hơn khoản được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm vào TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh";

- Kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ TK 8212 lớn hơn số phát sinh bên Có TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" phát sinh trong kỳ vào bên Nợ TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 821 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp" không có số dư cuối kỳ.

TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp có 2 TK cấp 2:

- TK 8211 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành;
- TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

b) Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 8211 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Bên Nợ:

- Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tính vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm;

- Thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm hiện tại.

Bên Có:

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành đã ghi nhận trong năm;

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm hiện tại;

- Kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành vào bên Nợ TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 8211 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" không có số dư cuối kỳ.

c) Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Bên Nợ:

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm từ việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả (là số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm);

- Số hoàn nhập tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại đã ghi nhận từ các năm trước (là số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm);

- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" lớn hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" phát sinh trong kỳ vào bên Có TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên Có:

- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm);

- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm);

- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" nhỏ hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" phát sinh trong kỳ vào bên Nợ TK 911- "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 8212 - "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" không có số dư cuối kỳ.

PHẦN 4
PHƯƠNG PHÁP LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH
Theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính

I. CÁC NGUYÊN TẮC CHUNG

1. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính của doanh nghiệp đáp ứng giả định hoạt động liên tục

1.1. Việc lập và trình bày Báo cáo tài chính phải tuân thủ các quy định tại Chuẩn mực kế toán "Trình bày Báo cáo tài chính" và các chuẩn mực kế toán khác có liên quan. Các thông tin trọng yếu phải được giải trình để giúp người đọc hiểu đúng thực trạng tình hình tài chính của doanh nghiệp.

1.2. Báo cáo tài chính phải phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện hơn là hình thức pháp lý của các giao dịch và sự kiện đó (tôn trọng bản chất hơn hình thức).

1.3. Tài sản không được ghi nhận cao hơn giá trị có thể thu hồi; Nợ phải trả không được ghi nhận thấp hơn nghĩa vụ phải thanh toán.

1.4. Phân loại tài sản và nợ phải trả: Tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán phải được trình bày thành ngắn hạn và dài hạn; Trong từng phần ngắn hạn và dài hạn, các chỉ tiêu được sắp xếp theo tính thanh khoản giảm dần.

a) Tài sản hoặc nợ phải trả có thời gian đáo hạn còn lại không quá 12 tháng hoặc một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường kể từ thời điểm báo cáo được phân loại là ngắn hạn;

b) Những tài sản và nợ phải trả không được phân loại là ngắn hạn thì được phân loại là dài hạn.

c) Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán phải thực hiện tái phân loại tài sản và nợ phải trả được phân loại là dài hạn trong kỳ trước nhưng có thời gian đáo hạn còn lại không quá 12 tháng hoặc một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường kể từ thời điểm báo cáo thành ngắn hạn.

d. Ngoài việc phân loại tài sản là ngắn hạn, dài hạn như trên, một tài sản có thể được trình bày trên báo cáo tài chính theo nhiều cách khác nhau, phụ thuộc vào mục đích nắm giữ, và cách thức sử dụng, thu hồi tài sản của doanh nghiệp miễn là việc trình bày đó phù hợp với các quy định hiện hành của pháp luật. Ví dụ cùng một loại chứng khoán (như trái phiếu), có thể được phân loại trên BCTC là chứng khoán kinh doanh (nếu mục đích nắm giữ là để mua, bán kiếm lời) hoặc có thể phân loại là đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (nếu mục đích nắm giữ là thu lãi trái phiếu – cho dù trái chủ có thể bán trái phiếu bất cứ lúc nào).

1.5. Tài sản và nợ phải trả phải được trình bày riêng biệt. Chỉ thực hiện bù trừ khi tài sản và nợ phải trả liên quan đến cùng một đối tượng, có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn, phát sinh từ các giao dịch và sự kiện cùng loại.

1.6. Các khoản mục doanh thu, thu nhập, chi phí phải được trình bày theo nguyên tắc phù hợp và đảm bảo nguyên tắc thận trọng. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ phản ánh các khoản mục doanh thu, thu nhập, chi phí và luồng tiền của kỳ báo cáo. Các khoản doanh thu, thu nhập, chi phí của các kỳ trước có sai sót làm ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh và lưu chuyển tiền phải được điều chỉnh hồi tố, không điều chỉnh vào kỳ báo cáo.

1.7. Khi lập Báo cáo tài chính tổng hợp giữa doanh nghiệp và các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc, số dư các khoản mục nội bộ của Bảng cân đối kế toán, các khoản doanh thu, chi phí, lãi, lỗ được coi là chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải được loại trừ.

2. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi thay đổi kỳ kế toán

Khi thay đổi kỳ kế toán, ví dụ đổi kỳ kế toán từ năm dương lịch sang kỳ kế toán khác năm dương lịch, doanh nghiệp phải tiến hành khoá sổ kế toán, lập Báo cáo tài chính theo nguyên tắc sau:

2.1. Việc thay đổi kỳ kế toán phải tuân thủ theo quy định của Luật Kế toán. Khi thay đổi kỳ kế toán năm, kế toán phải lập riêng Báo cáo tài chính cho giai đoạn giữa 2 kỳ kế toán của năm tài chính cũ và năm tài chính mới, ví dụ:

Doanh nghiệp có kỳ kế toán năm 2014 theo năm dương lịch. Năm 2015, doanh nghiệp chuyển sang áp dụng kỳ kế toán năm bắt đầu từ 1/4 năm trước đến 31/3 năm sau. Trường hợp này, doanh nghiệp phải lập Báo cáo tài chính riêng cho giai đoạn từ 1/1/2015 đến 31/3/2015.

2.2. Đối với Bảng Cân đối kế toán: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của kỳ kế toán trước khi khi chuyển đổi được ghi nhận là số dư đầu kỳ của kỳ kế toán mới và được trình bày trong cột "Số đầu năm".

2.3. Đối với Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ: Số liệu kể từ thời điểm thay đổi kỳ kế toán đến cuối kỳ báo cáo đầu tiên được trình bày trong cột "Kỳ này", cột "kỳ trước" trình bày số liệu của 12 tháng trước tương đương với kỳ kế toán năm hiện tại.

Ví dụ: Tiếp theo ví dụ trên, khi trình bày cột "Kỳ trước" trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bắt đầu từ ngày 1/4/2015 và kết thúc ngày 31/3/2016, doanh nghiệp phải trình bày số liệu của giai đoạn từ 1/4/2014 đến 31/3/2015.

3. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp

Khi chuyển đổi hình thức sở hữu, doanh nghiệp phải tiến hành khoá sổ kế toán, lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Trong kỳ kế toán đầu tiên sau khi chuyển đổi, doanh nghiệp phải ghi sổ kế toán và trình bày Báo cáo tài chính theo nguyên tắc sau:

3.1. Đối với sổ kế toán phản ánh tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu trên sổ kế toán của doanh nghiệp cũ được ghi nhận là số dư đầu kỳ trên sổ kế toán của doanh nghiệp mới.

3.2. Đối với Bảng Cân đối kế toán: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu kế thừa của doanh nghiệp cũ trước khi chuyển đổi được ghi nhận là số dư đầu kỳ của doanh nghiệp mới và được trình bày trong cột "Số đầu năm".

3.3. Đối với Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ: Số liệu kể từ thời điểm chuyển đổi đến cuối kỳ báo cáo đầu tiên được trình bày trong cột "Kỳ này", cột "Kỳ trước" trình bày số liệu luỹ kế kể từ đầu năm báo cáo đến thời điểm chuyển đổi hình thức sở hữu.

4. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi chia tách, sáp nhập doanh nghiệp

Khi chia tách một doanh nghiệp thành nhiều doanh nghiệp mới có tư cách pháp nhân hoặc khi sáp nhập nhiều doanh nghiệp thành một doanh nghiệp khác, doanh nghiệp bị chia tách hoặc bị sáp nhập phải tiến hành khoá sổ kế toán, lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Trong kỳ kế toán đầu tiên sau khi chia tách, sáp nhập, doanh nghiệp mới phải ghi sổ kế toán và trình bày Báo cáo tài chính theo nguyên tắc sau:

4.1. Đối với sổ kế toán phản ánh tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu trên sổ kế toán của doanh nghiệp cũ được ghi nhận là số phát sinh trên sổ kế toán của doanh nghiệp mới. Dòng số dư đầu kỳ trên sổ kế toán của doanh nghiệp mới không có số liệu.

4.2. Đối với Bảng Cân đối kế toán: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu kế thừa của doanh nghiệp cũ trước khi chuyển đổi được ghi nhận là số phát sinh của doanh nghiệp mới và được trình bày trong cột "Số cuối năm". Cột "Số đầu năm" không có số liệu.

4.3. Đối với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ: Chỉ trình bày số liệu kể từ thời điểm chuyển đổi đến cuối kỳ báo cáo đầu tiên trong cột "Kỳ này". Cột "Kỳ trước" không có số liệu.

5. Lập và trình bày Báo cáo tài chính khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục

5.1. Khi lập và trình bày Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải xem xét giả định về sự hoạt động liên tục. Doanh nghiệp bị coi là không hoạt động liên tục nếu hết thời hạn hoạt động mà không có hồ sơ xin gia hạn hoạt động, dự kiến chấm dứt hoạt động (phải có văn bản cụ thể gửi cơ quan có thẩm quyền) hoặc bị cơ quan có thẩm quyền yêu cầu giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động trong vòng không quá 12 tháng kể từ ngày lập Báo cáo tài chính. Đối với doanh nghiệp có chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường hơn 12 tháng thì không quá một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường.

5.2. Trong một số trường hợp sau đơn vị vẫn được coi là hoạt động liên tục:

- Việc cổ phần hóa một doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần. Việc xử lý tài chính khi cổ phần hóa là trường hợp đặc biệt, mặc dù phải tiến hành xác định lại giá trị doanh nghiệp, đánh giá lại tài sản và nợ phải trả nhưng về bản chất doanh nghiệp vẫn duy trì hoạt động sản xuất, kinh doanh như bình thường;
- Việc thay đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp, ví dụ chuyển một công ty TNHH thành công ty cổ phần hoặc ngược lại;
- Việc chuyển một đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập thành một đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc hoặc ngược lại (ví

dụ chuyển một công ty con thành một chi nhánh hoặc ngược lại) vẫn được coi là hoạt động liên tục.

5.3. Khi không đáp ứng giả định hoạt động liên tục, doanh nghiệp vẫn phải trình bày đủ các Báo cáo tài chính và ghi rõ là:

- Bảng cân đối kế toán áp dụng cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục - Mẫu B 01/CDHĐ - DNKLT và được trình bày theo mẫu riêng;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh áp dụng cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục - Mẫu B 02/CDHĐ - DNKLT và được trình bày theo mẫu chung tương tự doanh nghiệp hoạt động bình thường;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ áp dụng cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục - Mẫu B 03/CDHĐ - DNKLT và được trình bày theo mẫu chung tương tự doanh nghiệp hoạt động bình thường;
- Thuyết minh Báo cáo tài chính áp dụng cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục - Mẫu B 09/CDHĐ - DNKLT và được trình bày theo mẫu riêng.

5.4. Trường hợp giả định về sự hoạt động liên tục không còn phù hợp tại thời điểm báo cáo, doanh nghiệp phải tái phân loại tài sản dài hạn và nợ phải trả dài hạn thành tài sản ngắn hạn và nợ phải trả ngắn hạn.

5.5. Trường hợp giả định về sự hoạt động liên tục không còn phù hợp tại thời điểm báo cáo, doanh nghiệp phải đánh giá lại toàn bộ tài sản và nợ phải trả trừ trường hợp có một bên thứ ba kế thừa quyền đối với tài sản hoặc nghĩa vụ đối với nợ phải trả theo giá trị sổ sách. Doanh nghiệp phải ghi nhận vào sổ kế toán theo giá đánh giá lại trước khi lập Bảng Cân đối kế toán.

5.5.1. Không phải đánh giá lại tài sản, nợ phải trả nếu bên thứ ba kế thừa quyền đối với tài sản hoặc nghĩa vụ đối với nợ phải trả trong một số trường hợp cụ thể như sau:

a) Trường hợp một đơn vị giải thể để sáp nhập vào đơn vị khác, nếu đơn vị nhận sáp nhập cam kết kế thừa mọi quyền và nghĩa vụ của đơn vị bị giải thể theo giá trị sổ sách;

b) Trường hợp một đơn vị giải thể để chia tách thành các đơn vị khác, nếu đơn vị sau khi chia tách cam kết kế thừa mọi quyền và nghĩa vụ của đơn vị bị giải thể theo giá trị sổ sách;

c) Từng khoản mục tài sản cụ thể được một bên khác cam kết, bảo lãnh thu hồi cho đơn vị bị giải thể theo giá trị sổ sách và việc thu hồi diễn ra trước thời điểm đơn vị chính thức ngừng hoạt động;

d) Từng khoản mục nợ phải trả cụ thể được một bên thứ ba cam kết, bảo lãnh thanh toán cho đơn vị bị giải thể và đơn vị bị giải thể chỉ có nghĩa vụ thanh toán lại cho bên thứ ba đó theo giá trị sổ sách;

5.5.2. Việc đánh giá lại được thực hiện đối với từng loại tài sản và nợ phải trả theo nguyên tắc:

a) Đối với tài sản:

- Hàng tồn kho, chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn, thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn được đánh giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được tại thời điểm báo cáo;
- TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, bất động sản đầu tư được đánh giá theo giá thấp hơn giữa giá trị còn lại và giá trị có thể thu hồi tại thời điểm báo cáo (là giá thanh lý trừ các chi phí thanh lý ước tính). Đối với TSCĐ thuê tài chính nếu có điều khoản bắt buộc phải mua lại thì đánh giá lại tương tự như TSCĐ của doanh nghiệp, nếu được trả lại cho bên cho thuê thì đánh giá lại theo số nợ thuê tài chính còn phải trả cho bên cho thuê;
- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang được đánh giá theo giá thấp hơn giữa giá trị ghi sổ và giá trị có thể thu hồi tại thời điểm báo cáo (là giá thanh lý trừ chi phí thanh lý ước tính);
- Chứng khoán kinh doanh được đánh giá theo giá trị hợp lý. Giá trị hợp lý của chứng khoán niêm yết hoặc chứng khoán trên sàn UPCOM được xác định là giá đóng cửa của phiên giao dịch tại ngày báo cáo (hoặc phiên trước liền kề nếu thị trường không giao dịch vào ngày báo cáo);
- Các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết và đơn vị khác được ghi nhận theo giá thấp hơn giữa giá trị ghi sổ và giá trị có thể thu hồi tại thời điểm báo cáo (giá có thể bán trừ chi phí bán ước tính);
- Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, các khoản phải thu được đánh giá theo số thực tế có thể thu hồi.

b) Đối với nợ phải trả: Trường hợp có sự thỏa thuận giữa các bên bằng văn bản về số phải trả thì đánh giá lại theo số thỏa thuận. Trường hợp không có thỏa thuận cụ thể thực hiện như sau:

- Nợ phải trả bằng tiền được đánh giá lại theo giá cao hơn giữa giá trị ghi sổ khoản nợ phải trả và giá trị khoản nợ trả trước thời hạn theo quy định của hợp đồng;
- Nợ phải trả bằng tài sản tài chính được đánh giá lại theo giá cao hơn giữa giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả và giá trị hợp lý của tài sản tài chính đó tại thời điểm báo cáo;
- Nợ phải trả bằng hàng tồn kho được đánh giá lại theo giá cao hơn giữa giá trị ghi sổ khoản nợ phải trả và giá mua (cộng các chi phí liên quan trực tiếp) hoặc giá thành sản xuất hàng tồn kho tại thời điểm báo cáo;
- Nợ phải trả bằng TSCĐ được đánh giá lại theo giá cao hơn giữa giá trị ghi sổ nợ phải trả và giá mua (cộng các chi phí liên quan trực tiếp) hoặc giá trị còn lại của TSCĐ tại thời điểm báo cáo.

c) Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được đánh giá lại theo tỷ giá thực tế tại thời điểm báo cáo như bình thường.

5.6. Phương pháp kế toán một số khoản mục tài sản khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục:

a) Việc trích lập dự phòng hoặc đánh giá tổn thất tài sản được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của tài sản, không thực hiện trích lập dự phòng trên TK 229 - "Dự phòng tổn thất tài sản";

b) Việc tính khấu hao hoặc ghi nhận tổn thất của TSCĐ, Bất động sản đầu tư được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của tài sản, không sử dụng TK 214 để phản ánh hao mòn lũy kế.

5.7. Khi giả định hoạt động liên tục không còn phù hợp, doanh nghiệp phải xử lý một số vấn đề tài chính sau:

- Thực hiện trích trước vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh đối với các khoản lỗ dự kiến phát sinh trong tương lai nếu khả năng phát sinh khoản lỗ là tương đối chắc chắn và giá trị khoản lỗ được ước tính một cách đáng tin cậy; Ghi nhận nghĩa vụ hiện tại đối với các khoản phải trả kể cả trong trường hợp chưa có đầy đủ hồ sơ tài liệu (như biên bản nghiệm thu khối lượng của nhà thầu..) nhưng chắc chắn phải thanh toán;
- Đối với khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản luỹ kế thuộc phần vốn chủ sở hữu, sau khi xử lý TSCĐ hữu hình, vô hình, BĐSĐT, phần còn lại được kết chuyển vào thu nhập khác (nếu lãi) hoặc chi phí khác (nếu lỗ);
- Đối với khoản chênh lệch tỷ giá đang phản ánh luỹ kế trên Bảng cân đối kế toán (như chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc chuyển đổi báo cáo tài chính), doanh nghiệp kết chuyển toàn bộ vào doanh thu tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ);
- Các khoản chi phí trả trước chưa phân bổ hết như lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, lợi thế kinh doanh khi cổ phần hóa, công cụ dụng cụ xuất dùng, chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí trong giai đoạn triển khai… được ghi giảm toàn bộ để tính vào chi phí trong kỳ. Riêng chi phí trả trước liên quan đến việc thuê tài sản, trả trước lãi vay được tính toán và phân bổ để phù hợp với thời gian trả trước thực tế còn lại cho đến khi chính thức dừng hoạt động;
- Công ty mẹ dừng ghi nhận lợi thế thương mại trên Báo cáo tài chính hợp nhất, phần lợi thế thương mại chưa phân bổ hết được tính ngay vào chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Các khoản chênh lệch lãi, lỗ khi đánh giá lại tài sản và nợ phải trả sau khi bù trừ với số dự phòng đã trích lập (nếu có) được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác hoặc chi phí tài chính, chi phí khác tùy từng khoản mục cụ thể tương tự như việc ghi nhận của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục.

5.8. Trường hợp giả định về sự hoạt động liên tục không còn phù hợp tại thời điểm báo cáo, doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về khả năng tạo tiền và thanh toán nợ phải trả, vốn chủ sở hữu cho các cổ đông và giải thích lý do về sự không so sánh được giữa thông tin của kỳ báo cáo và thông tin kỳ so sánh, cụ thể:

- Số tiền có khả năng thu hồi từ việc thanh lý, nhượng bán tài sản, thu hồi nợ phải thu;
- Khả năng thanh toán nợ phải trả theo thứ tự ưu tiên, như khả năng trả nợ ngân sách Nhà nước, trả nợ người lao động, trả nợ vay, nợ nhà cung cấp;
- Khả năng thanh toán cho chủ sở hữu, đối với công ty cổ phần cần công bố rõ khả năng mỗi cổ phiếu sẽ nhận được bao nhiêu tiền;
- Thời gian tiến hành thanh toán các khoản nợ phải trả và vốn chủ sở hữu.
- Lý do không so sánh được thông tin kỳ báo cáo và kỳ so sánh: Do kỳ trước doanh nghiệp trình bày Báo cáo tài chính theo nguyên tắc của doanh nghiệp hoạt động liên tục; Kỳ báo cáo vì doanh nghiệp chuẩn bị giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền (ghi rõ tên cơ quan, số quyết định) hoặc do Ban giám đốc có dự định theo văn bản (số, ngày, tháng, năm) nên trình bày Báo cáo tài chính theo nguyên tắc khác.

6. Đồng tiền sử dụng để lập Báo cáo tài chính khi công bố ra công chúng và nộp các cơ quan chức năng quản lý Nhà nước tại Việt Nam

6.1. Báo cáo tài chính được sử dụng để công bố ra công chúng và nộp các cơ quan chức năng quản lý Nhà nước tại Việt Nam phải được trình bày bằng Đồng Việt Nam. Trường hợp doanh nghiệp lập Báo cáo tài chính bằng đồng ngoại tệ thì phải chuyển đổi Báo cáo tài chính ra Đồng Việt Nam khi công bố ra công chúng và nộp các cơ quan chức năng quản lý Nhà nước tại Việt Nam.

6.2. Phương pháp chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam để công bố thông tin ra công chúng và nộp các cơ quan quản lý Nhà nước:

a) Khi chuyển đổi Báo cáo tài chính được lập bằng đồng ngoại tệ ra Đồng Việt Nam, kế toán phải quy đổi các chỉ tiêu của Báo cáo tài chính theo nguyên tắc sau:

- Tài sản và nợ phải trả được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế cuối kỳ (là tỷ giá chuyển khoản của một ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm báo cáo);
- Vốn chủ sở hữu (vốn góp của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, vốn khác, quyền chọn chuyển đổi trái phiếu) được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày góp vốn;
- Chênh lệch tỷ giá và chênh lệch đánh giá lại tài sản được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày đánh giá;
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, các quỹ trích từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phát sinh sau ngày đầu tư được quy đổi ra Đồng Việt Nam bằng cách tính toán theo các khoản mục của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;

- Lợi nhuận, cổ tức đã trả được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày trả lợi tức, cổ tức;

- Các khoản mục thuộc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh giao dịch. Trường hợp tỷ giá bình quân kỳ kế toán xấp xỉ với tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh giao dịch (chênh lệch không vượt quá 3%) thì có thể áp dụng theo tỷ giá bình quân (nếu lựa chọn).

b) Phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi Báo cáo tài chính được lập bằng đồng ngoại tệ ra ĐồngViệt Nam.

Chênh lệch tỷ giá phát sinh khi chuyển đổi Báo cáo tài chính được lập bằng đồng ngoại tệ ra Việt Nam Đồng được ghi nhận trên chỉ tiêu "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" - Mã số 417 thuộc phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán.

7. Nguyên tắc lập Báo cáo tài chính khi thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán

7.1. Khi thay đổi đơn vị tiền tệ kế toán, tại kỳ đầu tiên kể từ khi thay đổi, kế toán thực hiện chuyển đổi số dư sổ kế toán sang đơn vị tiền tệ trong kế toán mới theo tỷ giá chuyển khoản của một ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại ngày thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán.

7.2. Tỷ giá áp dụng đối với thông tin so sánh (cột kỳ trước) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ:

Khi trình bày thông tin so sánh trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và báo cáo lưu chuyển tiền tệ của kỳ có sự thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán, đơn vị áp dụng tỷ giá chuyển khoản bình quân kỳ trước liền kề với kỳ thay đổi (nếu tỷ giá bình quân xấp xỉ tỷ giá thực tế).

7.3. Khi thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán, doanh nghiệp phải trình bày rõ trên Bản thuyết minh Báo cáo tài chính lý do thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán và những ảnh hưởng (nếu có) đối với Báo cáo tài chính do việc thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán.

II. PHƯƠNG PHÁP LẬP MỘT SỐ CHỈ TIÊU QUAN TRỌNG TRÊN BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CỦA DOANH NGHIỆP ĐÁP ỨNG GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC

1. Tài sản ngắn hạn (Mã số 100)

1.1. Tiền và các khoản tương đương tiền

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ số tiền và các khoản tương đương tiền tại thời điểm báo cáo, gồm: Tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng (không kỳ hạn), tiền đang chuyển và các khoản tương đương tiền của doanh nghiệp.

- Khoản thấu chi ngân hàng không được ghi âm trong chỉ tiêu này mà được phản ánh tương tự như khoản vay ngân hàng;

- Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, phải quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá thực tế tại thời điểm giao dịch phát sinh. Tại thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư ngoại tệ theo tỷ giá theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm báo cáo.

+ *Tiền:* Là chỉ tiêu phản ánh toàn bộ số tiền hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo, gồm: Tiền mặt tại quỹ của doanh nghiệp, tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn và tiền đang chuyển.

+ *Các khoản tương đương tiền:* Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi không quá 3 tháng kể từ ngày đầu tư có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có rủi ro trong việc chuyển đổi thành tiền tại thời điểm báo cáo.

Chỉ tiêu này có thể gồm tiền gửi và các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn có kỳ hạn có kỳ hạn gốc không quá 3 tháng. Ngoài ra, trong quá trình lập báo cáo, nếu nhận thấy các khoản được phản ánh ở các TK khác thỏa mãn định nghĩa tương tương tiền thì kế toán được phép trình bày trong chỉ tiêu này. Các khoản trước đây được phân loại là tương đương tiền nhưng quá hạn chưa thu hồi được phải chuyển sang trình bày tại các chỉ tiêu khác, phù hợp với nội dung của từng khoản mục.

1.2. Đầu tư tài chính ngắn hạn (Mã số 120)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị của các khoản đầu tư ngắn hạn (sau khi đã trừ đi dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh), bao gồm: Chứng khoán nắm giữ vì mục đích kinh doanh, các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn và các khoản đầu tư khác có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo.

Các khoản đầu tư ngắn hạn được phản ánh trong chỉ tiêu này không bao gồm các khoản đầu tư ngắn hạn đã được trình bày trong chỉ tiêu "Các khoản tương đương tiền", chỉ tiêu "Phải thu về cho vay ngắn hạn".

Mã số 120 = Mã số 121+ Mã số 122 + Mã số 123.

+ Chứng khoán kinh doanh (Mã số 121)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các khoản chứng khoán và các công cụ tài chính khác nắm giữ vì mục đích kinh doanh tại thời điểm báo cáo (nắm giữ với mục đích chờ tăng giá để bán ra kiếm lời). Chỉ tiêu này có thể bao gồm cả các công cụ tài chính không được chứng khoán hóa, ví dụ như thương phiếu, hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng hoán đổi… nắm giữ vì mục đích kinh doanh. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 121 - "Chứng khoán kinh doanh".

+ Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (Mã số 122)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng giảm giá của các khoản chứng khoán kinh doanh tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2291 "Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (Mã số 123)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo, như tiền gửi có kỳ hạn, trái phiếu, thương phiếu và các loại chứng khoán nợ khác. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn đã được trình bày trong chỉ tiêu "Các khoản tương đương tiền", chỉ tiêu "Phải thu về cho vay ngắn hạn". Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 1281, TK 1282, 1288 (chi tiết các khoản có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng và không được phân loại là tương đương tiền).

1.3- Các khoản phải thu ngắn hạn (Mã số 130)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị của các khoản phải thu ngắn hạn có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo (sau khi trừ đi dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi), như: Phải thu của khách hàng, trả trước cho người bán, phải thu nội bộ, phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng, phải thu về cho vay và phải thu ngắn hạn khác. Mã số 130 = Mã số 131 + Mã số 132 + Mã số 133 + Mã số 134 + Mã số 135 + Mã số 136 + Mã số 137 + Mã số 139.

+ Phải thu ngắn hạn của khách hàng (Mã số 131)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải thu của khách hàng có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số dư Nợ chi tiết của TK 131 "Phải thu của khách hàng" mở theo từng khách hàng.

+ Trả trước cho người bán ngắn hạn (Mã số 132)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền đã trả trước cho người bán không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường để mua tài sản nhưng chưa nhận được tài sản tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số phát sinh Nợ chi tiết của TK 331 "Phải trả cho người bán" mở theo từng người bán.

+ Phải thu nội bộ ngắn hạn (Mã số 133)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên và các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc và giữa các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc với nhau trong các quan hệ thanh toán ngoài quan hệ giao vốn, có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của các TK 1362, 1363, 1368

trên Sổ kế toán chi tiết TK 136. Khi đơn vị cấp trên lập Báo cáo tài chính tổng hợp với đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu "Phải trả nội bộ ngắn hạn" trên Bảng cân đối kế toán của các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

+ Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (Mã số 134)

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa tổng số doanh thu đã ghi nhận luỹ kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành lớn hơn tổng số tiền luỹ kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch đến cuối kỳ báo cáo của các hợp đồng xây dựng dở dang. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ TK 337 "Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng".

+ Phải thu về cho vay ngắn hạn (Mã số 135)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản cho vay (không bao gồm các nội dung được phản ánh ở chỉ tiêu "Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn") có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, như cho các khoản vay bằng khế ước, hợp đồng vay giữa 2 bên. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 1283 - Cho vay.

+ Phải thu ngắn hạn khác (Mã số 136)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu khác có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, như: Phải thu về các khoản đã chi hộ, tiền lãi, cổ tức được chia, các khoản tạm ứng, cầm cố, ký cược, ký quỹ, cho mượn tạm thời,… mà doanh nghiệp được quyền thu hồi không quá 12 tháng. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của các TK: TK 1385, TK 1388, TK 334, TK 338, TK 141, TK 244.

+ Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (Mã số 137)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng cho các khoản phải thu ngắn hạn khó đòi tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 2293 "Dự phòng phải thu khó đòi", chi tiết dự phòng cho các khoản phải thu ngắn hạn khó đòi và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ Tài sản thiếu chờ xử lý (mã số 139)

Chỉ tiêu này phản ánh các tài sản thiếu hụt, mất mát chưa rõ nguyên nhân đang chờ xử lý tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ TK 1381 - "Tài sản thiếu chờ xử lý".

1.4- Hàng tồn kho (Mã số 140)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị hiện có các loại hàng tồn kho dự trữ cho quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp (sau khi trừ đi dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đến thời điểm báo cáo. Mã số 140 = Mã số 141 + Mã số 149.

+ Hàng tồn kho (Mã số 141)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá trị của hàng tồn kho thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, được luân chuyển trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm giá trị chi phí sản xuất kinh doanh dở dang dài hạn và giá trị thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của các TK 151 - "Hàng mua đang đi đường", TK 152 - "Nguyên liệu, vật liệu", TK 153 - "Công cụ, dụng cụ", TK 154 - "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang", TK 155 - "Thành phẩm", TK 156 - "Hàng hoá", TK 157 - "Hàng gửi đi bán", TK 158 - "Hàng hoá kho bảo thuế".

Khoản chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường không thỏa mãn định nghĩa về hàng tồn kho theo Chuẩn mực kế toán thì không được trình bày trong chỉ tiêu này mà trình bày tại chỉ tiêu "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang dài hạn" - Mã số 241.

Khoản thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế trên 12 tháng hoặc vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường không thỏa mãn định nghĩa về hàng tồn kho theo Chuẩn mực kế toán thì không được trình bày trong chỉ tiêu này mà trình bày tại chỉ tiêu "Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn" - Mã số 263.

+ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (Mã số 149)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng giảm giá của các loại hàng tồn kho tại thời điểm báo cáo sau khi trừ số dự phòng giảm giá đã lập cho các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2294 "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho", chi tiết dự phòng cho các khoản mục được trình bày là hàng tồn kho trong chỉ tiêu Mã số 141 và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn: (...).

Chỉ tiêu này không bao gồm số dự phòng giảm giá của chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn và thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn.

1.5- Tài sản ngắn hạn khác (Mã số 150)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các tài sản ngắn hạn khác có thời hạn thu hồi hoặc sử dụng không quá 12 tháng tại thời điểm báo cáo, như chi phí trả trước ngắn hạn, thuế GTGT còn được khấu trừ, các khoản thuế phải thu, giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và tài sản ngắn hạn khác tại thời điểm báo cáo. Mã số 150 = Mã số 151 + Mã số 152 + Mã số 153 + Mã số 154 + Mã số 155.

+ Chi phí trả trước ngắn hạn (Mã số 151)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền trả trước để được cung cấp hàng hóa, dịch vụ trong khoảng thời gian không quá 12 tháng hoặc một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường kể từ thời điểm trả trước. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Chi phí trả trước ngắn hạn" là số dư Nợ chi tiết của TK 242 "Chi phí trả trước".

+ Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ (Mã số 152)

Chỉ tiêu này phản ánh số thuế GTGT còn được khấu trừ và số thuế GTGT còn được hoàn lại đến cuối năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ" căn cứ vào số dư Nợ của TK 133 "Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ".

+ Thuế và các khoản khác phải thu nhà nước (Mã số 153)

Chỉ tiêu này phản ánh thuế và các khoản khác nộp thừa cho Nhà nước tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Thuế và các khoản khác phải thu nhà nước" căn cứ vào số dư Nợ chi tiết TK 333 "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước" trên Sổ kế toán chi tiết TK 333.

+ Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ (Mã số 154)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị trái phiếu Chính phủ của bên mua khi chưa kết thúc thời hạn hợp đồng mua bán lại tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ" là số dư Nợ của TK 171 - "Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ".

+ Tài sản ngắn hạn khác (Mã số 155)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị tài sản ngắn hạn khác, như: kim khí quý đã quý (không được phân loại là hàng tồn kho), các khoản đầu tư nắm giữ chờ tăng giá để bán kiếm lời không được phân loại là bất động sản đầu tư, như tranh, ảnh, vật phẩm khác có giá trị. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 2288 - "Đầu tư khác".

2. Tài sản dài hạn (Mã số 200)

Chỉ tiêu này phản ánh trị giá các loại tài sản không được phản ánh trong chỉ tiêu tài sản ngắn hạn. Tài sản dài hạn là các tài sản có thời hạn thu hồi hoặc sử dụng trên 12 tháng tại thời điểm báo cáo, như: Các khoản phải thu dài hạn, tài sản cố định, bất động sản đầu tư, các khoản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác. Mã số 200 = Mã số 210 + Mã số 220 + Mã số 230 + Mã số 240 + Mã số 250 + Mã số 260.

2.1- Các khoản phải thu dài hạn (Mã số 210)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị của các khoản phải thu có kỳ hạn thu hồi trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh tại thời điểm báo cáo, như: Phải thu của khách hàng, vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc, phải thu nội bộ, phải thu về cho vay, phải thu khác (sau khi trừ đi dự phòng phải thu dài hạn khó đòi). Mã số 210 = Mã số 211 + Mã số 212 + Mã số 213 + Mã số 214 + Mã số 215 + Mã số 216 + Mã số 219.

+ Phải thu dài hạn của khách hàng (Mã số 211)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải thu của khách hàng có kỳ hạn thu hồi trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời

điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào chi tiết số dư Nợ của TK 131 "Phải thu của khách hàng", mở chi tiết theo từng khách hàng.

+ Trả trước cho người bán dài hạn (Mã số 212)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền đã trả trước cho người bán trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ kinh doanh thông thường để mua tài sản nhưng chưa nhận được tài sản tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số phát sinh Nợ chi tiết của TK 331 "Phải trả cho người bán" mở theo từng người bán.

+ Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc (Mã số 213)

Chỉ tiêu này chỉ ghi trên Bảng cân đối kế toán của đơn vị cấp trên phản ánh số vốn kinh doanh đã giao cho các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc. Khi lập Bảng cân đối kế toán tổng hợp của toàn doanh nghiệp, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu "Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh" (Mã số 333) hoặc chỉ tiêu "Vốn góp của chủ sở hữu" (Mã số 411) trên Bảng cân đối kế toán của các đơn vị hạch toán phụ thuộc, chi tiết phần vốn nhận của đơn vị cấp trên. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ của TK 1361 "Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc".

+ Phải thu nội bộ dài hạn (Mã số 214)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên và các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc và giữa các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc với nhau trong các quan hệ thanh toán ngoài quan hệ giao vốn, có kỳ hạn thu hồi còn lại trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ chi tiết của các TK 1362, 1363, 1368 trên Sổ kế toán chi tiết TK 136. Khi đơn vị cấp trên lập Báo cáo tài chính tổng hợp với đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu "Phải trả nội bộ dài hạn" trên Bảng cân đối kế toán của các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

+ Phải thu về cho vay dài hạn (Mã số 215)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản cho vay bằng khế ước, hợp đồng, thỏa thuận vay giữa 2 bên (không bao gồm các nội dung được phản ánh ở chỉ tiêu "Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn") có kỳ hạn thu hồi còn lại hơn 12 tháng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ chi tiết TK 1283 - "Cho vay".

+ Phải thu dài hạn khác (Mã số 216)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu khác có kỳ hạn thu hồi còn lại trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, như: Phải thu về các khoản đã chi hộ, tiền lãi, cổ tức được chia; Các khoản tạm ứng, cầm cố, ký cược, ký quỹ, cho mượn…mà doanh nghiệp được quyền thu

hồi. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ chi tiết của các TK: TK 1385, TK1388, TK 334, TK 338, TK 141, TK 244.

+ Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (Mã số 219)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng cho các khoản phải thu dài hạn khó đòi tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 2293 "Dự phòng phải thu khó đòi", chi tiết dự phòng cho các khoản phải thu dài hạn khó đòi và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

2.2- Tài sản cố định (Mã số 220)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại (Nguyên giá trừ giá trị hao mòn lũy kế) của các loại tài sản cố định tại thời điểm báo cáo. Mã số 220 = Mã số 221 + Mã số 224 + Mã số 227.

- Tài sản cố định hữu hình (Mã số 221)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại tài sản cố định hữu hình tại thời điểm báo cáo. Mã số 221 = Mã số 222 + Mã số 223.

+ Nguyên giá (Mã số 222)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ nguyên giá các loại tài sản cố định hữu hình tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 211 "Tài sản cố định hữu hình".

+ Giá trị hao mòn luỹ kế (Mã số 223)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn của các loại tài sản cố định hữu hình luỹ kế tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2141 "Hao mòn TSCĐ hữu hình" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Tài sản cố định thuê tài chính (Mã số 224)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại tài sản cố định thuê tài chính tại thời điểm báo cáo. Mã số 224 = Mã số 225 + Mã số 226.

+ Nguyên giá (Mã số 225)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ nguyên giá các loại tài sản cố định thuê tài chính tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 212 "Tài sản cố định thuê tài chính".

+ Giá trị hao mòn luỹ kế (Mã số 226)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn của các loại tài sản cố định thuê tài chính luỹ kế tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2142 "Hao mòn tài sản cố định thuê tài chính" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Tài sản cố định vô hình (Mã số 227)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại tài sản cố định vô hình tại thời điểm báo cáo. Mã số 227 = Mã số 228 + Mã số 229.

+ Nguyên giá (Mã số 228)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ nguyên giá các loại tài sản cố định vô hình tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 213 "Tài sản cố định vô hình".

+ Giá trị hao mòn luỹ kế (Mã số 229)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn của các loại tài sản cố định vô hình luỹ kế tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2143 "Hao mòn TSCĐ vô hình" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

2.3- Bất động sản đầu tư (Mã số 230)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo. Mã số 230 = Mã số 231 + Mã số 232.

+ Nguyên giá (Mã số 231)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ nguyên giá của các loại bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo sau khi đã trừ số tổn thất do suy giảm giá trị của bất động sản đầu tư nắm giữ chờ tăng giá. Số liệu để phản ánh vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 217 "Bất động sản đầu tư".

+ Giá trị hao mòn luỹ kế (Mã số 232)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ giá trị hao mòn lũy kế của bất động sản đầu tư dùng để cho thuê tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2147 "Hao mòn bất động sản đầu tư" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

2.4.Tài sản dở dang dài hạn (Mã số 240)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh giá trị chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn và chi phí xây dựng cơ bản dở dang dài hạn tại thời điểm báo cáo. Mã số 240 = Mã số 241 + Mã số 242.

+ Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn (Mã số 241)

Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn là các chi phí dự định để sản xuất hàng tồn kho nhưng việc sản xuất bị chậm trễ, gián đoạn, tạm ngừng, vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo. Chỉ tiêu này thường dùng để trình bày các dự án dở dang của các chủ đầu tư xây dựng bất động sản để bán nhưng chậm triển khai, chậm tiến độ.

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị thuần có thể thực hiện được (là giá gốc trừ đi số dự phòng giảm giá đã trích lập riêng cho khoản này) của chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang vượt quá một chu kỳ kinh doanh, không thỏa mãn định nghĩa về

hàng tồn kho theo Chuẩn mực kế toán. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ chi tiết của TK 154 - "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" và số dư Có chi tiết của TK 2294 - "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho".

+ Chi phí xây dựng cơ bản dở dang (Mã số 242)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ trị giá tài sản cố định đang mua sắm, chi phí đầu tư xây dựng cơ bản, chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định dở dang hoặc đã hoàn thành chưa bàn giao hoặc chưa đưa vào sử dụng. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 241 "Xây dựng cơ bản dở dang".

2.5- Đầu tư tài chính dài hạn (Mã số 250)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản đầu tư tài chính dài hạn tại thời điểm báo cáo (sau khi trừ đi khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác), như: Đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh, đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có kỳ hạn còn lại trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh. Mã số 250 = Mã số 251 + Mã số 252 + Mã số 253 + Mã số 254 + Mã số 255.

+ Đầu tư vào công ty con (Mã số 251)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các khoản đầu tư vào công ty con và các đơn vị trực thuộc có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập về bản chất là công ty con (không phụ thuộc vào tên gọi hoặc hình thức của đơn vị) tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 221 "Đầu tư vào công ty con".

+ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (Mã số 252)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của TK 222 "Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết".

+ Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác (Mã số 253)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư vào vốn chủ sở hữu của đơn vị khác nhưng doanh nghiệp không có quyền kiểm soát, đồng kiểm soát, ảnh hưởng đáng kể (ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết). Số liệu để trình bày vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 2281 - "Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác".

+ Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn (Mã số 254)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác do đơn vị được đầu tư bị lỗ và nhà đầu tư có khả năng mất vốn tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 2292 "Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (Mã số 255)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có kỳ hạn còn lại trên 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo, như tiền gửi có kỳ hạn, trái phiếu, thương phiếu và các loại chứng khoán nợ khác. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản cho vay được trình bày trong chỉ tiêu "Phải thu về cho vay dài hạn". Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của các TK 1281, TK 1282, 1288.

2.6- Tài sản dài hạn khác (Mã số 260)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các tài sản dài hạn khác có thời hạn thu hồi hoặc sử dụng trên 12 tháng tại thời điểm báo cáo, như: Chi phí trả trước dài hạn, tài sản thuế thu nhập hoãn lại và tài sản dài hạn chưa được trình bày ở các chỉ tiêu khác tại thời điểm báo cáo. Mã số 260 = Mã số 261 + Mã số 262 + Mã số 268.

+ Chi phí trả trước dài hạn (Mã số 261)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền trả trước để được cung cấp hàng hóa, dịch vụ có thời hạn trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường kể từ thời điểm trả trước; Lợi thế thương mại và lợi thế kinh doanh còn chưa phân bổ vào chi phí tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào vào chỉ tiêu "Chi phí trả trước dài hạn" là số dư Nợ chi tiết của TK 242 "Chi phí trả trước". Doanh nghiệp không phải tái phân loại chi phí trả trước dài hạn thành chi phí trả trước ngắn hạn.

+ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Mã số 262)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Tài sản thuế thu nhập hoãn lại" được căn cứ vào số dư Nợ TK 243 "Tài sản thuế thu nhập hoãn lại".

Nếu các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế và chênh lệch tạm thời được khấu trừ liên quan đến cùng một đối tượng nộp thuế và được quyết toán với cùng một cơ quan thuế thì thuế hoãn lại phải trả được bù trừ với tài sản thuế hoãn lại. Trường hợp này, chỉ tiêu "Tài sản thuế thu nhập hoãn lại" phản ánh số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

+ Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn (Mã số 263)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị thuần (sau khi đã trừ dự phòng giảm giá) của thiết bị, vật tư, phụ tùng dùng để dự trữ, thay thế, phòng ngừa hư hỏng của tài sản nhưng không đủ tiêu chuẩn để phân loại là tài sản cố định và có thời gian dự trữ trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường nên không được phân loại là hàng tồn kho. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào số dư chi tiết TK 1534 - "Thiết bị, phụ tùng thay thế" (chi tiết số phụ tùng, thiết bị thay thế dự trữ dài hạn) và số dư Có chi tiết của TK 2294 - "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho".

+ Tài sản dài hạn khác (Mã số 268)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị tài sản dài hạn khác ngoài các tài sản dài hạn đã nêu trên, như các vật phẩm có giá trị để trưng bày, bảo tàng, giới thiệu truyền thống, lịch sử… nhưng không được phân loại là TSCĐ và không dự định bán trong vòng 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào số dư chi tiết TK 2288.

3. Tổng cộng tài sản (Mã số 270)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng trị giá tài sản hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo, bao gồm tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

Mã số 270 = Mã số 100 + Mã số 200.

4. Nợ phải trả (Mã số 300)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ số nợ phải trả tại thời điểm báo cáo, gồm: Nợ ngắn hạn và nợ dài hạn. Mã số 300 = Mã số 310 + Mã số 330.

4.1. Nợ ngắn hạn (Mã số 310)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản nợ còn phải trả có thời hạn thanh toán không quá 12 tháng hoặc dưới một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường, như: Các khoản vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn, phải trả cho người bán, thuế và các khoản phải nộp Nhà nước, phải trả người lao động, chi phí phải trả, phải trả nội bộ, doanh thu chưa thực hiện, dự phòng phải trả… tại thời điểm báo cáo. Mã số 310 = Mã số 311 + Mã số 312 + Mã số 313 + Mã số 314 + Mã số 315 + Mã số 316 + Mã số 317 + Mã số 318 + Mã số 319 + Mã số 320 + Mã số 321 + Mã số 322 + Mã số 323 + Mã số 324.

+ Phải trả người bán ngắn hạn (Mã số 311)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải trả cho người bán có thời hạn thanh toán còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 331 "Phải trả cho người bán" mở chi tiết cho từng người bán.

+ Người mua trả tiền trước ngắn hạn (Mã số 312)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền người mua ứng trước để mua sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định, bất động sản đầu tư và doanh nghiệp có nghĩa vụ cung cấp không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo (không bao gồm các khoản doanh thu nhận trước). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số phát sinh Có chi tiết của TK 131 "Phải thu của khách hàng" mở chi tiết cho từng khách hàng.

+ Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (Mã số 313)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số các khoản doanh nghiệp còn phải nộp cho Nhà nước tại thời điểm báo cáo, bao gồm cả các khoản thuế, phí, lệ phí và các

khoản phải nộp khác. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 333 "Thuế và các khoản phải nộp nhà nước".

+ Phải trả người lao động (Mã số 314)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh nghiệp còn phải trả cho người lao động tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 334 "Phải trả người lao động".

+ Chi phí phải trả ngắn hạn (Mã số 315)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các khoản nợ còn phải trả do đã nhận hàng hóa, dịch vụ nhưng chưa có hóa đơn hoặc các khoản chi phí của kỳ báo cáo chưa có đủ hồ sơ, tài liệu nhưng chắc chắn sẽ phát sinh cần phải được tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh và sẽ phải thanh toán trong vòng 12 tháng hoặc trong chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tiếp theo tại thời điểm báo cáo, như trích trước tiền lương nghỉ phép, lãi vay phải trả… Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 335 "Chi phí phải trả".

+ Phải trả nội bộ ngắn hạn (Mã số 316)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải trả nội bộ có kỳ hạn thanh toán còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo (ngoài phải trả về vốn kinh doanh) giữa đơn vị cấp trên và đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc và giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong một doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của các TK 3362, 3363, 3368. Khi đơn vị cấp trên lập Báo cáo tài chính tổng hợp với các đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu "Phải thu nội bộ ngắn hạn" trên Bảng cân đối kế toán của các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

+ Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (Mã số 317)

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa tổng số tiền luỹ kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch lớn hơn tổng số doanh thu đã ghi nhận luỹ kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành đến cuối kỳ báo cáo của các hợp đồng xây dựng dở dang. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có của TK 337 "Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng".

+ Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn (Mã số 318)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh thu chưa thực hiện tương ứng với phần nghĩa vụ mà doanh nghiệp sẽ phải thực hiện trong vòng 12 tháng tiếp theo hoặc trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 3387 "Doanh thu chưa thực hiện".

+ Phải trả ngắn hạn khác (Mã số 319)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải trả khác có kỳ hạn thanh toán còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, ngoài các khoản nợ phải trả đã được phản ánh trong các chỉ tiêu khác, như: Giá trị tài sản phát hiện thừa chưa rõ nguyên nhân, các khoản phải nộp cho cơ quan BHXH, KPCĐ, các khoản nhận ký cược, ký quỹ ngắn hạn… Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của các TK: TK 338, 138, 344.

+ Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn (Mã số 320)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá trị các khoản doanh nghiệp đi vay, còn nợ các ngân hàng, tổ chức, công ty tài chính và các đối tượng khác có kỳ hạn thanh toán còn lại không quá 12 tháng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 341 và 34311 (chi tiết phần đến hạn thanh toán trong 12 tháng tiếp theo).

+ Dự phòng phải trả ngắn hạn (Mã số 321)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng cho các khoản dự kiến phải trả không quá 12 tháng hoặc trong chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tiếp theo tại thời điểm báo cáo, như dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng, dự phòng tái cơ cấu, các khoản chi phí trích trước để sửa chữa TSCĐ định kỳ, chi phí hoàn nguyên môi trường trích trước… Các khoản dự phòng phải trả thường được ước tính, chưa chắc chắn về thời gian phải trả, giá trị phải trả và doanh nghiệp chưa nhận được hàng hóa, dịch vụ từ nhà cung cấp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 352 "Dự phòng phải trả".

+ Quỹ khen thưởng, phúc lợi (Mã số 322)

Chỉ tiêu này phản ánh Quỹ khen thưởng, Quỹ phúc lợi, Quỹ thưởng ban quản lý điều hành chưa sử dụng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 353 "Quỹ khen thưởng, phúc lợi".

+ Quỹ bình ổn giá (Mã số 323)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị Quỹ bình ổn giá hiện có tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 357 - Quỹ bình ổn giá.

+ Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ (Mã số 324)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị trái phiếu Chính phủ của bên bán khi chưa kết thúc thời hạn hợp đồng mua bán lại tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 171 "Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ".

4.2. Nợ dài hạn (Mã số 330)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản nợ dài hạn của doanh nghiệp bao gồm những khoản nợ có thời hạn thanh toán còn lại từ 12 tháng trở lên hoặc trên một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, như: Khoản phải trả người bán, phải trả nội bộ, các khoản phải trả dài hạn

khác, vay và nợ thuê tài chính dài hạn… tại thời điểm báo cáo. Mã số 330 = Mã số 331 + Mã số 332 + Mã số 333 + Mã số 334 + Mã số 335 + Mã số 336 + Mã số 337 + Mã số 338 + Mã số 339 + Mã số 340 + Mã số 341 + Mã số 342 + Mã số 343.

+ Phải trả người bán dài hạn (Mã số 331)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải trả cho người bán có thời hạn thanh toán còn lại trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 331 "Phải trả cho người bán", mở cho từng người bán.

+ Người mua trả tiền trước dài hạn (Mã số 332)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền người mua ứng trước để mua sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định, bất động sản đầu tư và doanh nghiệp có nghĩa vụ cung cấp trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo (không bao gồm các khoản doanh thu nhận trước). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số phát sinh Có chi tiết của TK 131 "Phải thu của khách hàng" mở chi tiết cho từng khách hàng.

+ Chi phí phải trả dài hạn (Mã số 333)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các khoản nợ còn phải trả do đã nhận hàng hóa, dịch vụ nhưng chưa có hóa đơn hoặc các khoản chi phí của kỳ báo cáo chưa có đủ hồ sơ, tài liệu nhưng chắc chắn sẽ phát sinh cần phải được tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh và chỉ phải thanh toán sau 12 tháng hoặc sau chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tiếp theo tại thời điểm báo cáo, như lãi vay phải trả của kỳ báo cáo nhưng chi phải thanh toán khi hợp đồng vay dài hạn đáo hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 335 "Chi phí phải trả".

+ Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh (Mã số 334)

Tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động và mô hình quản lý của từng đơn vị, doanh nghiệp thực hiện phân cấp và quy định cho đơn vị hạch toán phụ thuộc ghi nhận khoản vốn do doanh nghiệp cấp vào chỉ tiêu này hoặc chỉ tiêu "Vốn góp của chủ sở hữu" - Mã số 411.

Chỉ tiêu chỉ ghi ở Bảng cân đối kế toán đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc, phản ánh các khoản đơn vị cấp dưới phải trả cho đơn vị cấp trên về vốn kinh doanh.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào chi tiết số dư Có TK 3361 "Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh". Khi đơn vị cấp trên lập Bảng cân đối kế toán tổng hợp toàn doanh nghiệp, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu "Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc" trên Bảng cân đối kế toán của đơn vị cấp trên.

+ Phải trả nội bộ dài hạn (Mã số 335)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải trả nội bộ có kỳ hạn thanh toán còn lại trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo (ngoài phải trả về vốn kinh doanh) giữa đơn vị cấp trên và đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc và giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong một doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của các TK 3362, 3363, 3368. Khi đơn vị cấp trên lập Báo cáo tài chính tổng hợp với các đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu "Phải thu nội bộ dài hạn" trên Bảng cân đối kế toán của các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

+ Doanh thu chưa thực hiện dài hạn (Mã số 336)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh thu chưa thực hiện tương ứng với phần nghĩa vụ mà doanh nghiệp sẽ phải thực hiện trong sau 12 tháng hoặc sau một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tiếp theo tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 3387 - "Doanh thu chưa thực hiện".

+ Phải trả dài hạn khác (Mã số 337)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải trả khác có kỳ hạn thanh toán còn lại trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, ngoài các khoản nợ phải trả đã được phản ánh trong các chỉ tiêu khác, như: Các khoản nhận ký cược, ký quỹ dài hạn, cho mượn dài hạn, khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay dài hạn… Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của các TK: TK 338, 344.

+ Vay và nợ thuê tài chính dài hạn (Mã số 338)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh nghiệp vay, nợ của các ngân hàng, tổ chức, công ty tài chính và các đối tượng khác, có kỳ hạn thanh toán còn lại trên 12 tại thời điểm báo cáo, như: Số tiền vay ngân hàng, khoản phải trả về tài sản cố định thuê tài chính, tiền thu phát hành trái phiếu thường... Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết các TK: TK 341 và kết quả tìm được của số dư Có TK 34311 trừ (-) dư Nợ TK 34312 cộng (+) dư Có TK 34313.

+ Trái phiếu chuyển đổi (Mã số 339)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi do doanh nghiệp phát hành tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 3432 - "Trái phiếu chuyển đổi".

+ Cổ phiếu ưu đãi (Mã số 340)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị cổ phiếu ưu đãi theo mệnh giá mà bắt buộc người phát hành phải mua lại tại một thời điểm đã được xác định trong tương lai. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết TK 41112 - Cổ phiếu ưu đãi (chi tiết loại cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả).

+ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Mã số 341)

Chỉ tiêu này phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có TK 347 "Thuế thu nhập hoãn lại phải trả".

Nếu các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế và chênh lệch tạm thời được khấu trừ liên quan đến cùng một đối tượng nộp thuế và được quyết toán với cùng một cơ quan thuế thì thuế thu nhập hoãn lại phải trả được bù trừ với tài sản thuế hoãn lại. Trường hợp này chỉ tiêu "Thuế thu nhập hoãn lại phải trả" phản ánh số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả lớn hơn tài sản thuế hoãn lại.

+ Dự phòng phải trả dài hạn (Mã số 342)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng cho các khoản dự kiến phải trả sau 12 tháng hoặc sau chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường tiếp theo tại thời điểm báo cáo, như dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng, dự phòng tái cơ cấu, các khoản chi phí trích trước để sửa chữa TSCĐ định kỳ, chi phí hoàn nguyên môi trường trích trước… Các khoản dự phòng phải trả thường được ước tính, chưa chắc chắn về thời gian phải trả, giá trị phải trả và doanh nghiệp chưa nhận được hàng hóa, dịch vụ từ nhà cung cấp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết của TK 352 "Dự phòng phải trả".

+ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (Mã số 343)

Chỉ tiêu này phản ánh số Quỹ phát triển khoa học và công nghệ chưa sử dụng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 356 "Quỹ phát triển khoa học và công nghệ".

5. Vốn chủ sở hữu (Mã số 400 = Mã số 410 + Mã số 430)

5.1- Vốn chủ sở hữu (Mã số 410)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh các khoản vốn kinh doanh thuộc sở hữu của cổ đông, thành viên góp vốn, như: Vốn đầu tư của chủ sở hữu, các quỹ trích từ lợi nhuận sau thuế và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá…

Mã số 410 = Mã số 411 + Mã số 412 + Mã số 413 + Mã số 414 + Mã số 415 + Mã số 416 + Mã số 417 + Mã số 418 + Mã số 419 + Mã số 420 + Mã số 421 + Mã số 422.

- Vốn góp của chủ sở hữu (Mã số 411)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số vốn đã thực góp của các chủ sở hữu vào doanh nghiệp (đối với công ty cổ phần phản ánh vốn góp của các cổ đông theo mệnh giá cổ phiếu) tại thời điểm báo cáo. Tại đơn vị hạch toán phụ thuộc, chỉ tiêu này có thể phản ánh số vốn được cấp nếu doanh nghiệp quy định đơn vị hạch toán phụ thuộc ghi nhận vào TK 411. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 4111 "Vốn góp của chủ sở hữu". Đối với công ty cổ phần, Mã số 411 = Mã số 411a + Mã số 411b

+ Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết (Mã số 411a)

Chỉ tiêu này chỉ sử dụng tại công ty cổ phần, phản ánh mệnh giá của cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có TK 41111 - Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết.

+ Cổ phiếu ưu đãi (Mã số 411b)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị cổ phiếu ưu đãi theo mệnh giá nhưng người phát hành không có nghĩa vụ phải mua lại. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có chi tiết TK 41112 - Cổ phiếu ưu đãi (chi tiết loại cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu).

- Thặng dư vốn cổ phần (Mã số 412)

Chỉ tiêu này phản ánh thặng dư vốn cổ phần ở thời điểm báo cáo của công ty cổ phần. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 4112 "Thặng dư vốn cổ phần". Nếu TK 4112 có số dư Nợ thì chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu (Mã số 413)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi do doanh nghiệp phát hành tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 4113 - "Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu ".

- Vốn khác của chủ sở hữu (Mã số 414)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các khoản vốn khác của chủ sở hữu tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có TK 4118 "Vốn khác".

- Cổ phiếu quỹ (Mã số 415)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị cổ phiếu quỹ hiện có ở thời điểm báo cáo của công ty cổ phần. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 419 "Cổ phiếu quỹ" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Mã số 416)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số chênh lệch do đánh giá lại tài sản được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu hiện có tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 412 "Chênh lệch đánh giá lại tài sản". Trường hợp TK 412 có số dư Nợ thì chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái (Mã số 417)

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thực hiện nhiệm vụ an ninh, quốc phòng, ổn định kinh tế vĩ mô chưa được xử lý tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái". Trường hợp TK 413 có số dư Nợ thì chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

Trường hợp đơn vị sử dụng ngoại tệ làm đơn vị tiền tệ trong kế toán, chỉ tiêu này còn phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

- Quỹ đầu tư phát triển (Mã số 418)

Chỉ tiêu này phản ánh số Quỹ đầu tư phát triển chưa sử dụng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 414 "Quỹ đầu tư phát triển".

- Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp (Mã số 419)

Chỉ tiêu này phản ánh số Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp chưa sử dụng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 417 - "Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp".

- Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (Mã số 420)

Chỉ tiêu này phản ánh số quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu doanh nghiệp trích lập từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối hiện có tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có TK 418 "Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu".

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Mã số 421)

Chỉ tiêu này phản ánh số lãi (hoặc lỗ) sau thuế chưa được quyết toán hoặc chưa phân phối tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 421 "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối". Trường hợp TK 421 có số dư Nợ thì số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...). Mã số 421 = Mã số 421a + Mã số 421b

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (Mã số 421a)

Chỉ tiêu này phản ánh số lãi (hoặc lỗ) chưa được quyết toán hoặc chưa phân phối lũy kế đến thời điểm cuối kỳ trước (đầu kỳ báo cáo).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước" trên Bảng cân đối kế toán quý là số dư Có của TK 4211 "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước" cộng với số dư Có chi tiết của TK 4212 "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay", chi tiết số lợi nhuận lũy kế từ đầu năm đến đầu kỳ báo cáo. Trường hợp TK 4211, 4212 có số dư Nợ thì số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đến cuối kỳ trước" trên Bảng cân đối kế toán năm là số dư Có của TK 4211 "Lợi nhuận sau

thuế chưa phân phối năm trước". Trường hợp TK 4211, 4212 có số dư Nợ thì số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (Mã số 421b)

Chỉ tiêu này phản ánh số lãi (hoặc lỗ) chưa được quyết toán hoặc chưa phân phối phát sinh trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này" trên Bảng cân đối kế toán quý là số dư Có của TK 4212 "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay", chi tiết số lợi nhuận phát sinh trong quý báo cáo. Trường hợp TK 4212 có số dư Nợ thì số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này" trên Bảng cân đối kế toán năm là số dư Có của TK 4212 "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay". Trường hợp TK 4212 có số dư Nợ thì số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (Mã số 422)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản hiện có tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 441 "Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản".

5.2. Nguồn kinh phí và quỹ khác (Mã số 430)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng số kinh phí sự nghiệp, dự án được cấp để chi tiêu cho hoạt động sự nghiệp, dự án (sau khi trừ đi các khoản chi sự nghiệp, dự án); Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ tại thời điểm báo cáo. Mã số 430 = Mã số 431 + Mã số 432.

+ Nguồn kinh phí (Mã số 431)

Chỉ tiêu này phản ánh nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án được cấp nhưng chưa sử dụng hết, hoặc số chi sự nghiệp, dự án lớn hơn nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số chênh lệch giữa số dư Có của TK 461 "Nguồn kinh phí sự nghiệp" với số dư Nợ TK 161 "Chi sự nghiệp". Trường hợp số dư Nợ TK 161 lớn hơn số dư Có TK 461 thì chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (Mã số 432)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ hiện có tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 466 "Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ".

III. LẬP VÀ TRÌNH BÀY BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CỦA DOANH NGHIỆP KHÔNG ĐÁP ỨNG GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC (Mẫu số B 01/CDHĐ - DNKLT)

1. Việc trình bày các chỉ tiêu của Bảng cân đối kế toán khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục được thực hiện tương tự như Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp khi đang hoạt động ngoại trừ một số điều chỉnh sau:

a) Không phân biệt ngắn hạn và dài hạn: Các chỉ tiêu được lập không căn cứ vào thời hạn còn lại kể từ ngày lập báo cáo là trên 12 tháng hay không quá 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ kinh doanh thông thường hay trong một chu kỳ kinh doanh thông thường;

b) Không trình bày các chỉ tiêu dự phòng do toàn bộ tài sản, nợ phải trả đã được đánh giá lại theo giá trị thuần có thể thực hiện được, giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị hợp lý;

2. Một số chỉ tiêu có phương pháp lập khác với Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục như sau:

a) Chỉ tiêu "Chứng khoán kinh doanh" (Mã số 121)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị ghi sổ của chứng khoán kinh doanh sau khi đã đánh giá lại. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu "Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh" do số dự phòng giảm giá được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của chứng khoán kinh doanh.

b) Các chỉ tiêu liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, góp vốn đầu tư vào đơn vị khác phản ánh theo giá trị ghi sổ sau khi đã đánh giá lại các khoản đầu tư trên. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu "Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn" do số dự phòng được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của các khoản đầu tư.

c) Các chỉ tiêu liên quan đến các khoản phải thu phản ánh theo giá trị ghi sổ sau khi đã đánh giá lại các khoản phải thu. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu "Dự phòng phải thu khó đòi" do số dự phòng được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của các khoản phải thu.

d) Chỉ tiêu "Hàng tồn kho" Mã số 140:

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị ghi sổ của hàng tồn kho sau khi đã đánh giá lại. Số liệu chỉ tiêu này bao gồm cả các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang và thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế được phân loại là dài hạn trên Bảng Cân đối kế toán của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho" do số dự phòng giảm giá được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của hàng tồn kho.

e) Các chỉ tiêu liên quan đến TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính, Bất động sản đầu tư phản ánh theo giá trị ghi sổ sau khi đã đánh giá lại các tài sản trên. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu "Nguyên giá" do giá trị sổ sách là giá đánh giá lại, không trình bày chỉ tiêu "Hao mòn lũy kế" do số khấu hao đã được ghi giảm trực tiếp vào giá trị sổ sách của tài sản.

3. Các chỉ tiêu khác được lập trình bày bằng cách gộp nội dung và số liệu của các chỉ tiêu tương ứng ở phần dài hạn và ngắn hạn của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục.

IV. HƯỚNG DẪN LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH (Mẫu số B 02 - DN)

1. Nội dung và kết cấu báo cáo:

a) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phản ánh tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm kết quả từ hoạt động kinh doanh chính và kết quả từ các hoạt động tài chính và hoạt động khác của doanh nghiệp.

Khi lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tổng hợp giữa doanh nghiệp và đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc, doanh nghiệp phải loại trừ toàn bộ các khoản doanh thu, thu nhập, chi phí phát sinh từ các giao dịch nội bộ.

b) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh gồm có 5 cột:

- Cột số 1: Các chỉ tiêu báo cáo;
- Cột số 2: Mã số của các chỉ tiêu tương ứng;
- Cột số 3: Số hiệu tương ứng với các chỉ tiêu của báo cáo này được thể hiện chỉ tiêu trên Bản thuyết minh Báo cáo tài chính;
- Cột số 4: Tổng số phát sinh trong kỳ báo cáo năm;
- Cột số 5: Số liệu của năm trước (để so sánh).

2. Cơ sở lập báo cáo

- Căn cứ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm trước.
- Căn cứ vào sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết trong kỳ dùng cho các TK từ loại 5 đến loại 9.

3. Nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu trong Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh

3.1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Mã số 01):

- Chỉ tiêu này phản ánh tổng doanh thu bán hàng hóa, thành phẩm, bất động sản đầu tư, doanh thu cung cấp dịch vụ và doanh thu khác trong năm báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Có của TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" trong kỳ báo cáo.

Khi đơn vị cấp trên lập báo cáo tổng hợp với các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân, các khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải loại trừ.

- Chỉ tiêu này không bao gồm các loại thuế gián thu, như thuế GTGT (kể cả thuế GTGT nộp theo phương pháp trực tiếp), thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế, phí gián thu khác.

3.2. Các khoản giảm trừ doanh thu (Mã số 02):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng hợp các khoản được ghi giảm trừ vào tổng doanh thu trong năm, bao gồm: Các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Nợ TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" đối ứng với bên Có các TK 521 "Các khoản giảm trừ doanh thu" trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản thuế gián thu, phí mà doanh nghiệp không được hưởng phải nộp NSNN (được kế toán ghi giảm doanh thu trên sổ kế toán TK 511) do các khoản này về bản chất là các khoản thu hộ Nhà nước, không nằm trong cơ cấu doanh thu và không được coi là khoản giảm trừ doanh thu.

3.3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (Mã số 10):

Chỉ tiêu này phản ánh số doanh thu bán hàng hóa, thành phẩm, BĐSĐT, doanh thu cung cấp dịch vụ và doanh thu khác đã trừ các khoản giảm trừ (chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại) trong kỳ báo cáo, làm căn cứ tính kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mã số 10 = Mã số 01 - Mã số 02.

3.4. Giá vốn hàng bán (Mã số 11):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá vốn của hàng hóa, BĐSĐT, giá thành sản xuất của thành phẩm đã bán, chi phí trực tiếp của khối lượng dịch vụ hoàn thành đã cung cấp, chi phí khác được tính vào giá vốn hoặc ghi giảm giá vốn hàng bán trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Có của TK 632 "Giá vốn hàng bán" trong kỳ báo cáo đối ứng bên Nợ của TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Khi đơn vị cấp trên lập báo cáo tổng hợp với các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân, các khoản giá vốn hàng bán phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải loại trừ.

3.5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (Mã số 20):

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa doanh thu thuần về bán hàng hoá, thành phẩm, BĐSĐT và cung cấp dịch vụ với giá vốn hàng bán phát sinh trong kỳ báo cáo. Mã số 20 = Mã số 10 - Mã số 11.

3.6. Doanh thu hoạt động tài chính (Mã số 21):

Chỉ tiêu này phản ánh doanh thu hoạt động tài chính thuần phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Nợ của TK 515 "Doanh thu hoạt động tài chính" đối ứng với bên Có TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

Khi đơn vị cấp trên lập báo cáo tổng hợp với các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân, các khoản doanh thu hoạt động tài chính phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải loại trừ.

3.7. Chi phí tài chính (Mã số 22):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí tài chính, gồm tiền lãi vay phải trả, chi phí bản quyền, chi phí hoạt động liên doanh,... phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Có TK 635 "Chi phí tài chính" đối ứng với bên Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

Khi đơn vị cấp trên lập báo cáo tổng hợp với các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân, các khoản chi phí tài chính phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải loại trừ.

3.8. Chi phí lãi vay (Mã số 23):

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí lãi vay phải trả được tính vào chi phí tài chính trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào Sổ kế toán chi tiết TK 635.

3.9. Chi phí bán hàng (Mã số 25):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí bán hàng hóa, thành phẩm đã bán, dịch vụ đã cung cấp phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng cộng số phát sinh bên Có của TK 641 "Chi phí bán hàng", đối ứng với bên Nợ của TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

3.10. Chi phí quản lý doanh nghiệp (Mã số 26):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng cộng số phát sinh bên Có của TK 642 "Chi phí quản lý doanh nghiệp", đối ứng với bên Nợ của TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

3.11. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (Mã số 30):

Chỉ tiêu này phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính toán trên cơ sở lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ cộng (+) Doanh thu hoạt động tài chính trừ (-) Chi phí tài chính, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ báo cáo. Mã số 30 = Mã số 20 + (Mã số 21 - Mã số 22) - Mã số 25 - Mã số 26.

3.12. Thu nhập khác (Mã số 31):

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản thu nhập khác, phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Nợ của TK 711 "Thu nhập khác" đối ứng với bên Có của TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

Riêng đối với giao dịch thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT, thì số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là phần chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ, BĐSĐT và chi phí thanh lý.

Khi đơn vị cấp trên lập báo cáo tổng hợp với các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân, các khoản thu nhập khác phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải loại trừ.

3.13. Chi phí khác (Mã số 32):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng các khoản chi phí khác phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có của TK 811 "Chi phí khác" đối ứng với bên Nợ của TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

Riêng đối với giao dịch thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT, thì số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là phần chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ, BĐSĐT và chi phí thanh lý.

Khi đơn vị cấp trên lập báo cáo tổng hợp với các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân, các khoản chi phí khác phát sinh từ các giao dịch nội bộ đều phải loại trừ.

3.14. Lợi nhuận khác (Mã số 40):

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa thu nhập khác (sau khi đã trừ thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp) với chi phí khác phát sinh trong kỳ báo cáo. Mã số 40 = Mã số 31 - Mã số 32.

3.15. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (Mã số 50):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận kế toán thực hiện trong năm báo cáo của doanh nghiệp trước khi trừ chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp từ hoạt động kinh doanh, hoạt động khác phát sinh trong kỳ báo cáo. Mã số 50 = Mã số 30 + Mã số 40.

3.16. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (Mã số 51):

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có TK 8211 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" đối ứng với bên Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trên sổ kế toán chi tiết TK 8211, hoặc căn cứ vào số phát sinh bên Nợ TK 8211 đối ứng với bên Có TK 911 trong kỳ báo cáo, (trường hợp này số liệu được ghi vào chỉ tiêu này bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...) trên sổ kế toán chi tiết TK 8211).

3.17. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (Mã số 52):

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thu nhập thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có TK 8212 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" đối ứng với bên Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh" trên sổ kế toán chi tiết TK 8212, hoặc căn cứ vào số phát sinh bên Nợ TK 8212 đối ứng với bên Có TK 911 trong kỳ báo cáo, (trường hợp này số liệu được ghi vào chỉ tiêu này bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...) trên sổ kế toán chi tiết TK 8212).

3.18. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (Mã số 60):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận thuần (hoặc lỗ) sau thuế từ các hoạt động của doanh nghiệp (sau khi trừ chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp) phát sinh trong năm báo cáo. Mã số 60 = Mã số 50 - (Mã số 51+ Mã số 52).

3.19. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (Mã số 70):

Chỉ tiêu này phản ánh lãi cơ bản trên cổ phiếu, chưa tính đến các công cụ được phát hành trong tương lai có khả năng pha loãng giá trị cổ phiếu. Chỉ tiêu này được trình bày trên Báo cáo tài chính của công ty cổ phần là doanh nghiệp độc lập. Đối với công ty mẹ là công ty cổ phần, chỉ tiêu này chỉ được trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất, không trình bày trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

Trường hợp Quỹ khen thưởng, phúc lợi được trích từ lợi nhuận sau thuế, lãi cơ bản trên cổ phiếu được xác định theo công thức sau:

$$\text{Lãi cơ bản trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông} - \text{Số trích quỹ khen thưởng, phúc lợi}}{\text{Số lượng bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ}}$$

Việc xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông và số lượng bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ được thực hiện theo hướng dẫn của Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính và các văn bản sửa đổi, bổ sung thay thế.

3.20. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (Mã số 71)

3.20.1. Chỉ tiêu này phản ánh lãi suy giảm trên cổ phiếu, có tính đến sự tác động của các công cụ trong tương lai có thể được chuyển đổi thành cổ phiếu và pha loãng giá trị cổ phiếu.

Chỉ tiêu này được trình bày trên Báo cáo tài chính của công ty cổ phần là doanh nghiệp độc lập. Đối với công ty mẹ là công ty cổ phần, chỉ tiêu này chỉ

được trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất, không trình bày trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

3.20.2. Lãi suy giảm trên cổ phiếu được xác định như sau

$$\text{Lãi suy giảm trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông} - \text{Số trích quỹ khen thưởng, phúc lợi}}{\text{Số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ} + \text{Số lượng cổ phiếu phổ thông dự kiến được phát hành thêm}}$$

3.20.3. Xác định lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu:

$$\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông} = \text{Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN} - \text{Các khoản điều chỉnh giảm} + \text{Các khoản điều chỉnh tăng}$$

Trường hợp công ty trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu trên Báo cáo tài chính hợp nhất thì lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp được tính trên cơ sở thông tin hợp nhất. Trường hợp công ty trình bày trên Báo cáo tài chính riêng thì lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế của riêng công ty.

a. Các khoản điều chỉnh giảm lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp để tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông khi xác định lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi bao gồm: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo và cổ tức của cổ phiếu ưu đãi luỹ kế phát sinh trong kỳ báo cáo. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính như sau:

$$\text{Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi} = \text{Tỷ lệ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi} \times \text{Mệnh giá cổ phiếu ưu đãi}$$

- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu.
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc.
- Các khoản cổ tức hoặc các khoản khác liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm;

- Các khoản lãi được ghi nhận trong kỳ liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

- Các yếu tố khác làm giảm lợi nhuận sau thuế nếu chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm thành cổ phiếu phổ thông.Ví dụ: các khoản chi phí để chuyển đổi trái phiếu chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông làm giảm lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ.

b. Xác định các khoản điều chỉnh tăng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp:

- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu.

- Các yếu tố làm tăng lợi nhuận sau thuế nếu chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm thành cổ phiếu phổ thông.Ví dụ, khi chuyển đổi trái phiếu chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông thì doanh nghiệp sẽ được giảm chi phí lãi vay liên quan tới trái phiếu chuyển đổi và việc làm tăng lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ.

3.20.4. Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được xác định là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ cộng (+) với số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành thêm 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.

a. Việc xác định số lượng bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ được thực hiện theo hướng dẫn của Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế.

b. Xác định số lượng bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành thêm trong kỳ:

Cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành thêm trong kỳ được coi là cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động làm suy giảm lãi trên cổ phiếu, gồm:

- Quyền chọn mua chứng quyền và các công cụ tương đương;
- Công cụ tài chính có thể chuyển đổi;
- Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện;
- Hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền;
- Các quyền chọn đã được mua;
- Quyền chọn bán đã phát hành.

Việc xác định số lượng cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành thêm trong kỳ được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Lãi trên cổ phiếu”.

V. HƯỚNG DẪN LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (Mẫu số B03 - DN)

1. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

1.1. Việc lập và trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ hàng năm và các kỳ kế toán giữa niên độ phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực kế toán "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ" và Chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính giữa niên độ". Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được hướng dẫn cho các giao dịch phổ biến nhất, doanh nghiệp căn cứ bản chất từng giao dịch để trình bày các luồng tiền một cách phù hợp nếu chưa có hướng dẫn cụ thể trong Thông tư này. Các chỉ tiêu không có số liệu thì không phải trình bày, doanh nghiệp được đánh lại số thứ tự nhưng không được thay đổi mã số của các chỉ tiêu.

1.2. Các khoản đầu tư ngắn hạn được coi là tương đương tiền trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ chỉ bao gồm các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có rủi ro trong chuyển đổi thành tiền kể từ ngày mua khoản đầu tư đó tại thời điểm báo cáo. Ví dụ kỳ phiếu ngân hàng, tín phiếu kho bạc, chứng chỉ tiền gửi… có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua.

1.3. Doanh nghiệp phải trình bày các luồng tiền trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo ba loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo quy định của chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ":

- Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là các hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính;
- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không được phân loại là các khoản tương đương tiền;
- Luồng tiền từ hoạt động tài chính là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra các thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp.

1.4. Doanh nghiệp được trình bày luồng tiền từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo cách thức phù hợp nhất với đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp.

1.5. Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính sau đây được báo cáo trên cơ sở thuần:

- Thu tiền và chi trả tiền hộ khách hàng như tiền thuê thu hộ, chi hộ và trả lại cho chủ sở hữu tài sản;
- Thu tiền và chi tiền đối với các khoản có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn như: Mua, bán ngoại tệ; Mua, bán các khoản đầu tư; Các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn thanh toán không quá 3 tháng.

1.6. Các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền chính thức sử dụng trong ghi sổ kế toán và lập Báo cáo tài chính theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch.

1.7. 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, Ví dụ:

- Việc mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;
- Việc mua một doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;
- Việc chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu.

1.8. Các khoản mục tiền và 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 có cuối kỳ phải được trình bày thành các chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ để đối chiếu số liệu với các khoản mục tương ứng trên Bảng Cân đối kế toán.

1.9. Doanh nghiệp phải trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền có số dư cuối kỳ 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.

1.10. Trường hợp doanh nghiệp đi vay để thanh toán thẳng cho nhà thầu, người cung cấp hàng hoá, dịch vụ (tiền vay được chuyển thẳng từ bên cho vay sang nhà thầu, người cung cấp mà không chuyển qua TK của doanh nghiệp) thì doanh nghiệp vẫn phải trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ, cụ thể:

- Số tiền đi vay được trình bày là luồng tiền vào của hoạt động tài chính;
- Số tiền trả cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc trả cho nhà thầu được trình bày là luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động đầu tư tùy thuộc vào từng giao dịch.

1.11. Trường hợp doanh nghiệp phát sinh khoản thanh toán bù trừ với cùng một đối tượng, việc trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thực hiện theo nguyên tắc:

- Nếu việc thanh toán bù trừ liên quan đến các giao dịch được phân loại trong cùng một luồng tiền thì được trình bày trên cơ sở thuần (ví dụ trong giao dịch hàng đổi hàng không tương tự…);
- Nếu việc thanh toán bù trừ liên quan đến các giao dịch được phân loại trong các luồng tiền khác nhau thì doanh nghiệp không được trình bày trên cơ sở thuần mà phải trình bày riêng rẽ giá trị của từng giao dịch (Ví dụ bù trừ tiền bán hàng phải thu với khoản đi vay…).

1.12. Đối với luồng tiền từ giao dịch mua, bán lại trái phiếu chính phủ và các giao dịch REPO chứng khoán: Bên bán trình bày là luồng tiền từ hoạt động tài chính; Bên mua trình bày là luồng tiền từ hoạt động đầu tư.

2. Cơ sở lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Việc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được căn cứ vào:

- Bảng Cân đối kế toán;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;
- Bản thuyết minh Báo cáo tài chính;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước;
- Các tài liệu kế toán khác, như: Sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết các TK "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển"; Sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết của các TK liên quan khác, bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ và các tài liệu kế toán chi tiết khác...

3. Yêu cầu về mở và ghi sổ kế toán phục vụ lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

- Sổ kế toán chi tiết các TK phải thu, phải trả, hàng tồn kho phải được theo dõi chi tiết cho từng giao dịch để có thể trình bày luồng tiền thu hồi hoặc thanh toán theo 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Ví dụ: Khoản tiền trả nợ cho nhà thầu liên quan đến hoạt động XDCB được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, khoản trả tiền nợ người bán cung cấp hàng hóa dịch vụ cho sản xuất, kinh doanh được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.
- Đối với sổ kế toán chi tiết các TK phản ánh tiền phải được chi tiết để theo dõi các luồng tiền thu và chi liên quan đến 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính làm căn cứ tổng hợp khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Ví dụ, đối với khoản tiền trả ngân hàng về gốc và lãi vay, kế toán phải phản ánh riêng số tiền trả lãi vay là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh hoặc đầu tư và số tiền trả gốc vay là luồng tiền từ hoạt động tài chính.
- Tại thời điểm cuối niên độ kế toán, khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, doanh nghiệp phải xác định các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua thoả mãn định nghĩa được coi là tương đương tiền phù hợp với quy định của Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ" để loại trừ ra khỏi luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Giá trị của các khoản tương đương tiền được cộng (+) vào chỉ tiêu "Tiền và các khoản tương đương tiền cuối kỳ" trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

4. Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm

4.1. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động kinh doanh:

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh phản ánh các luồng tiền vào và luồng tiền ra liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong kỳ, bao gồm cả luồng tiền liên quan đến chứng khoán nắm giữ vì mục đích kinh doanh.

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được lập theo một trong hai phương pháp: Phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp.

4.1.1. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo phương pháp trực tiếp (Xem Mẫu số B 03 - DN)

a. Nguyên tắc lập:

Theo phương pháp trực tiếp, các luồng tiền vào và luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được xác định và trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết của doanh nghiệp.

b. Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể

- *Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác (Mã số 01)*

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu (tổng giá thanh toán) trong kỳ do bán hàng hóa, thành phẩm, cung cấp dịch vụ, tiền bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản doanh thu khác (như bán chứng khoán kinh doanh), kể cả các khoản tiền đã thu từ các khoản nợ phải thu liên quan đến các giao dịch bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác phát sinh từ các kỳ trước nhưng kỳ này mới thu được tiền và số tiền ứng trước của người mua hàng hoá, dịch vụ.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT, tiền thu hồi các khoản cho vay, góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, cổ tức và lợi nhuận được chia và các khoản tiền thu khác được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư; Các khoản tiền thu được do đi vay, nhận vốn góp của chủ sở hữu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112 (phần thu tiền), sổ kế toán các TK phải thu (chi tiết tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả), sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 511, 131 (chi tiết các khoản doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ thu tiền ngay, số tiền thu hồi các khoản phải thu hoặc thu tiền ứng trước trong kỳ) hoặc các TK 515, 121 (chi tiết số tiền thu từ bán chứng khoán kinh doanh).

- *Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ (Mã số 02)*

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả trong kỳ do mua hàng hóa, dịch vụ, thanh toán các khoản chi phí phục vụ cho sản xuất, kinh doanh, kể cả số tiền chi mua chứng khoán kinh doanh và số tiền đã thanh toán các khoản nợ phải trả hoặc ứng trước cho người bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ, BĐSĐT, XDCB (kể cả chi mua NVL để sử dụng cho XDCB), tiền chi cho vay, góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, và các khoản tiền chi khác được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư; Các khoản tiền chi trả nợ gốc vay, trả lại

vốn góp cho chủ sở hữu, cổ tức và lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112 (phần chi tiền), sổ kế toán các TK phải thu và đi vay (chi tiết tiền đi vay nhận được hoặc thu nợ phải thu chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả), sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 331, các TK phản ánh hàng tồn kho. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền chi trả cho người lao động (Mã số 03)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cho người lao động trong kỳ báo cáo về tiền lương, tiền công, phụ cấp, tiền thưởng... do doanh nghiệp đã thanh toán hoặc tạm ứng.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112 (chi tiết tiền trả cho người lao động), sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 334 (chi tiết số đã trả bằng tiền) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền lãi vay đã trả (Mã số 04)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền lãi vay phát sinh trong kỳ và trả ngay kỳ này, tiền lãi vay phải trả của các kỳ trước đã trả trong kỳ này, lãi tiền vay trả trước trong kỳ này.

Chỉ tiêu này không bao gồm số tiền lãi vay đã trả trong kỳ được vốn hóa vào giá trị các tài sản dở dang được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Trường hợp số lãi vay đã trả trong kỳ vừa được vốn hóa, vừa được tính vào chi phí tài chính thì kế toán căn cứ tỷ lệ vốn hóa lãi vay áp dụng cho kỳ báo cáo theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay" để xác định số lãi vay đã trả của luồng tiền từ hoạt động kinh doanh và luồng tiền hoạt động đầu tư.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết tiền chi trả lãi tiền vay); sổ kế toán các TK phải thu (chi tiết tiền trả lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 335, 635, 242 và các TK liên quan khác. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Thuế TNDN đã nộp (Mã số 05)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nộp thuế TNDN cho Nhà nước trong kỳ báo cáo, bao gồm số tiền thuế TNDN đã nộp của kỳ này, số thuế TNDN còn nợ từ các kỳ trước đã nộp trong kỳ này và số thuế TNDN nộp trước (nếu có).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết tiền nộp thuế TNDN), sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 3334. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh (Mã số 06)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ các khoản khác từ hoạt động kinh doanh, ngoài khoản tiền thu được phản ánh ở Mã số 01, như: Tiền thu từ khoản thu nhập khác (tiền thu về được bồi thường, được phạt, tiền thưởng và các khoản tiền thu khác...); Tiền đã thu do được hoàn thuế; Tiền thu được do nhận ký quỹ, ký cược; Tiền thu hồi các khoản đưa đi ký cược, ký quỹ; Tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án (nếu có); Tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ; Tiền nhận được ghi tăng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp...

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 711, 133, 141, 244 và sổ kế toán các TK khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh (Mã số 07)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi cho các khoản khác, ngoài các khoản tiền chi liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong kỳ báo cáo được phản ánh ở Mã số 02, 03, 04, 05, như: Tiền chi bồi thường, bị phạt và các khoản chi phí khác; Tiền nộp các loại thuế (không bao gồm thuế TNDN); Tiền nộp các loại phí, lệ phí, tiền thuê đất; Tiền nộp các khoản BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ; Tiền chi đưa đi ký cược, ký quỹ; Tiền trả lại các khoản nhận ký cược, ký quỹ, tiền chi trực tiếp bằng nguồn dự phòng phải trả; Tiền chi trực tiếp từ quỹ khen thưởng, phúc lợi; Quỹ phát triển khoa học và công nghệ; Tiền chi trực tiếp từ các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu; Tiền chi trực tiếp từ nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án,…

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 811, 161, 244, 333, 338, 344, 352, 353, 356 và các TK liên quan khác. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh (Mã số 20)

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu từ Mã số 01 đến Mã số 07. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (…).

Mã số 20 = Mã số 01 + Mã số 02 + Mã số 03 + Mã số 04 + Mã số 05 + Mã số 06 + Mã số 07

4.1.2. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo phương pháp gián tiếp (Xem Mẫu số B 03 - DN)

a. Nguyên tắc lập:

Theo phương pháp gián tiếp, các luồng tiền vào và các luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được tính và xác định trước hết bằng cách điều chỉnh lợi nhuận trước thuế TNDN của hoạt động kinh doanh khỏi ảnh hưởng của các khoản mục không phải bằng tiền, các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu, phải trả từ hoạt động kinh doanh và các khoản mà ảnh hưởng về tiền của chúng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm:

- Các khoản chi phí không bằng tiền, như: Khấu hao TSCĐ, dự phòng...
- Các khoản lãi, lỗ không bằng tiền, như lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái, góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ;
- Các khoản lãi, lỗ được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, như: Lãi, lỗ về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư, tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia...;
- Chi phí lãi vay đã ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.
- Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được điều chỉnh tiếp tục với sự thay đổi vốn lưu động, chi phí trả trước dài hạn và các khoản thu, chi khác từ hoạt động kinh doanh, như:

+ Các thay đổi trong kỳ báo cáo của khoản mục hàng tồn kho, các khoản phải thu, các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;

+ Các thay đổi của chi phí trả trước;

+ Lãi tiền vay đã trả;

+ Thuế TNDN đã nộp;

+ Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh;

+ Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh.

b. Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể

- *Lợi nhuận trước thuế (Mã số 01)*

Chỉ tiêu này được lấy từ chỉ tiêu Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (Mã số 50) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Nếu số liệu này là số âm (trường hợp lỗ), thì ghi trong ngoặc đơn (…).

- *Khấu hao TSCĐ và BĐSĐT (Mã số 02)*

+ Trường hợp doanh nghiệp bóc tách riêng được số khấu hao còn nằm trong hàng tồn kho và số khấu hao đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ: Chỉ tiêu "Khấu hao TSCĐ và BĐSĐT" chỉ bao gồm số khấu hao đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ; Chỉ tiêu "Tăng, giảm hàng tồn kho" không bao gồm số khấu hao nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ);

+ Trường hợp doanh nghiệp không thể bóc tách riêng được số khấu hao còn nằm trong hàng tồn kho và khấu hao số đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ thì thực hiện theo nguyên tắc: Chỉ tiêu "Khấu hao

TSCĐ và BĐSĐT" bao gồm số khấu hao đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ cộng với số khấu hao liên quan đến hàng tồn kho chưa tiêu thụ; Chỉ tiêu "Tăng, giảm hàng tồn kho" bao gồm cả số khấu hao TSCĐ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ).

Trong mọi trường hợp, doanh nghiệp đều phải loại trừ khỏi Báo cáo lưu chuyển tiền tệ số khấu hao nằm trong giá trị xây dựng cơ bản dở dang, số hao mòn đã ghi giảm nguồn kinh phí, quỹ khen thưởng phúc lợi đã hình thành TSCĐ, giảm Quỹ phát triển KH&CN đã hình thành TSCĐ phát sinh trong kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế".

- Các khoản dự phòng (Mã số 03)

Chỉ tiêu này phản ánh ảnh hưởng của việc trích lập, hoàn nhập và sử dụng các khoản dự phòng đến các luồng tiền trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số chênh lệch giữa số dư đầu kỳ và số dư cuối kỳ của các khoản dự phòng tổn thất tài sản (dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư tài chính, dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng nợ phải thu khó đòi) và dự phòng phải trả trên Bảng cân đối kế toán.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" nếu tổng số dư cuối kỳ của các khoản dự phòng lớn hơn tổng số dư đầu kỳ hoặc được trừ vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" nếu tổng số dư cuối kỳ của các khoản dự phòng nhỏ hơn tổng số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Lãi/lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (Mã số 04)

Chỉ tiêu này phản ánh lãi (hoặc lỗ) chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào chênh lệch số phát sinh Có và phát sinh Nợ TK 4131 đối chiếu sổ kế toán TK 515 (chi tiết lãi do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ) hoặc TK 635 (chi tiết lỗ do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ).

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế", nếu có lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái, hoặc được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế", nếu có lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Lãi/lỗ từ hoạt động đầu tư (Mã số 05)

Chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số lãi, lỗ phát sinh trong kỳ đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế nhưng được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm:

+ Lãi, lỗ từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT;

+ Lãi, lỗ từ việc đánh giá lại tài sản phi tiền tệ mang đi góp vốn, đầu tư vào đơn vị khác

+ Lãi, lỗ từ việc bán, thu hồi các khoản đầu tư tài chính (không bao gồm lãi, lỗ mua bán chứng khoán kinh doanh), như: Các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết; Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;

+ Khoản tổn thất hoặc hoàn nhập tổn thất của các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;

+ Lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 5117, 515, 711, 632, 635, 811 và các TK khác có liên quan (chi tiết phần lãi, lỗ được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư) trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" nếu hoạt động đầu tư có lãi thuần và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…); hoặc được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế", nếu hoạt động đầu tư có lỗ thuần.

- Chi phí lãi vay (Mã số 06)

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí lãi vay đã ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo, kể cả chi phí phát hành trái phiếu của trái phiếu thường và trái phiếu chuyển đổi; Số chi phí lãi vay hàng kỳ tính theo lãi suất thực tế được ghi tăng cấu phần nợ của trái phiếu chuyển đổi. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán TK 635 (chi tiết chi phí lãi vay kỳ báo cáo) sau khi đối chiếu với chỉ tiêu "Chi phí lãi vay" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế".

- Các khoản điều chỉnh khác (Mã số 07)

Chỉ tiêu này phản ánh số trích lập hoặc hoàn nhập Quỹ Bình ổn giá hoặc Quỹ phát triển khoa học và công nghệ trong kỳ. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 356, 357.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" nếu trong kỳ trích lập thêm các Quỹ hoặc được trừ khỏi chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" nếu trong kỳ hoàn nhập các quỹ.

- Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động (Mã số 08)

Chỉ tiêu này phản ánh luồng tiền được tạo ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo sau khi đã loại trừ ảnh hưởng của các khoản mục thu nhập và chi phí không phải bằng tiền. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào lợi nhuận trước thuế TNDN cộng (+) các khoản điều chỉnh. Mã số 08 = Mã số 01 + Mã số 02 + Mã số 03 + Mã số 04 + Mã số 05 + Mã số 06 + Mã số 07. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tăng, giảm các khoản phải thu (Mã số 09)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các TK phải thu (chi tiết phần liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh), như: TK 131, 136, 138, 133, 141, 244, 331 (chi tiết số trả trước cho người bán) trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải thu liên quan đến hoạt động đầu tư, như: Số tiền ứng trước cho nhà thầu XDCB; Phải thu về cho vay (cả gốc và lãi); Phải thu về lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia; Phải thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT, các khoản đầu tư tài chính; Giá trị TSCĐ mang đi cầm cố, thế chấp…

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tăng, giảm hàng tồn kho (Mã số 10)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các TK hàng tồn kho (không bao gồm số dư của TK "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho" trên cơ sở đã loại trừ: Giá trị hàng tồn kho dùng cho hoạt động đầu tư XDCB hoặc hàng tồn kho dùng để trao đổi lấy TSCĐ, BĐSĐT; Chi phí sản xuất thử được tính vào nguyên giá TSCĐ hình thành từ XDCB. Trường hợp trong kỳ mua hàng tồn kho nhưng chưa xác định được mục đích sử dụng (cho hoạt động kinh doanh hay đầu tư XDCB) thì giá trị hàng tồn kho được tính trong chỉ tiêu này.

Trường hợp doanh nghiệp bóc tách riêng được số khấu hao TSCĐ còn nằm trong hàng tồn kho và khấu hao số đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (chỉ tiêu "Khấu hao TSCĐ" - mã số 02 chỉ bao gồm số khấu hao TSCĐ đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ) thì chỉ tiêu này không bao gồm số khấu hao TSCĐ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ);

Trường hợp doanh nghiệp không thể bóc tách riêng được số khấu hao TSCĐ còn nằm trong hàng tồn kho và khấu hao số đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (chỉ tiêu "Khấu hao TSCĐ" - mã số 02 bao gồm cả số khấu hao TSCĐ liên quan đến hàng tồn kho chưa tiêu thụ) thì chỉ tiêu này bao gồm cả số khấu hao TSCĐ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ).

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tăng, giảm các khoản phải trả (Mã số 11)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ với số dư đầu kỳ của các TK nợ phải trả (chi tiết phần liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh), như: TK 331, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 344, 131 (chi tiết người mua trả tiền trước).

Chỉ tiêu này không bao gồm số thuế TNDN phải nộp (phát sinh Có TK 3334), lãi tiền vay phải trả (phát sinh Có TK 335, chi tiết lãi vay phải trả).

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải trả liên quan đến hoạt động đầu tư, như: Số tiền người mua trả trước liên quan đến việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT; Các khoản phải trả liên quan đến hoạt động mua sắm, xây dựng TSCĐ, BĐSĐT; Các khoản phải trả mua các công cụ vốn và công cụ nợ và các khoản phải trả liên quan đến hoạt động tài chính, như: Phải trả gốc vay, gốc trái phiếu, nợ thuê tài chính; Cổ tức, lợi nhuận phải trả.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tăng, giảm chi phí trả trước (Mã số 12)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của TK 242 "Chi phí trả trước" trong kỳ báo cáo trên cơ sở đã loại trừ khoản chi phí trả trước liên quan đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư, như khoản trả trước lãi vay được vốn hóa.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu số dư cuối kỳ nhỏ hơn số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu số dư cuối kỳ lớn hơn số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tăng, giảm chứng khoán kinh doanh (Mã số 13)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của TK 121 "Chứng khoán kinh doanh" trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu số dư cuối kỳ nhỏ hơn số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu số dư cuối kỳ lớn hơn số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền lãi vay đã trả (Mã số 14)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền lãi vay phát sinh trong kỳ và trả ngay kỳ này, tiền lãi vay phải trả của các kỳ trước đã trả trong kỳ này, lãi tiền vay trả trước trong kỳ này.

Chỉ tiêu này không bao gồm số tiền lãi vay đã trả trong kỳ được vốn hóa vào giá trị các tài sản dở dang được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Trường hợp số lãi vay đã trả trong kỳ vừa được vốn hóa, vừa được tính vào chi phí tài chính thì kế toán căn cứ tỷ lệ vốn hóa lãi vay áp dụng cho kỳ báo cáo theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay" để xác định số lãi vay đã trả của luồng tiền từ hoạt động kinh doanh và luồng tiền hoạt động đầu tư.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết tiền chi trả lãi tiền vay); sổ kế toán các TK phải thu (chi tiết tiền trả lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 335, 635, 242 và các TK liên quan khác.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Thuế TNDN đã nộp (Mã số 15)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nộp thuế TNDN cho Nhà nước trong kỳ báo cáo, bao gồm số tiền thuế TNDN đã nộp của kỳ này, số thuế TNDN còn nợ từ các kỳ trước đã nộp trong kỳ này và số thuế TNDN nộp trước (nếu có).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết tiền nộp thuế TNDN), sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 3334. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh (Mã số 16)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền thu khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu ở các Mã số từ 01 đến 14, như: Tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án (nếu có); Tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài

thưởng, hỗ trợ ghi tăng các quỹ của doanh nghiệp; Tiền nhận được ghi tăng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp; Lãi tiền gửi của Quỹ bình ổn giá (nếu không được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính mà ghi tăng Quỹ trực tiếp); Tiền thu từ cổ phần hóa tại các doanh nghiệp được cổ phần hóa... trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK có liên quan trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động".

- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh (Mã số 17)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền chi khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu ở các Mã số từ 01 đến 14, như: Tiền chi từ Quỹ khen thưởng, phúc lợi, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ; Tiền chi trực tiếp bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án; Tiền chi trực tiếp từ tiền thu cổ phần hóa nộp lên cấp trên, nộp cho chủ sở hữu; Tiền chi phí cổ phần hóa, tiền hỗ trợ người lao động theo chính sách...

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK có liên quan trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động".

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh (Mã số 20)

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 08 đến Mã số 16. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì sẽ được ghi dưới hình thức trong ngoặc đơn (…).

Mã số 20 = Mã số 08 + Mã số 09 + Mã số 10 + Mã số 11 + Mã số 12 + Mã số 13 + Mã số 14 + Mã số 15 + Mã số 16 + Mã số 17

4.2. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động đầu tư

a) Nguyên tắc lập:

- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư được lập và trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ một cách riêng biệt các luồng tiền vào và các luồng tiền ra, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần đề cập trong đoạn 18 của Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ".

- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư được lập theo phương pháp trực tiếp hoặc trực tiếp có điều chỉnh.

+ Theo phương pháp trực tiếp, các luồng tiền vào, ra trong kỳ từ hoạt động đầu tư được xác định bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu

vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

+ Theo phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, các luồng tiền vào và ra trong kỳ được xác định bằng số chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán có liên quan sau đó điều chỉnh cho ảnh hưởng của các khoản mục phi tiền tệ.

+ Thông tư này hướng dẫn lập luồng tiền từ hoạt động đầu tư theo phương pháp trực tiếp. Trường hợp lập theo phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, doanh nghiệp vận dụng phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được quy định tại Thông tư số 202/2014/TT - BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế.

b) Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể theo phương pháp trực tiếp (Xem Mẫu số B 03 - DN)

- Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác (Mã số 21)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thực chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, tiền chi cho giai đoạn triển khai đã được vốn hoá thành TSCĐ vô hình, tiền chi cho hoạt động đầu tư xây dựng dở dang, đầu tư bất động sản trong kỳ báo cáo. Chi phí sản xuất thử sau khi bù trừ với số tiền thu từ bán sản phẩm sản xuất thử của TSCĐ hình thành từ hoạt động XDCB được cộng vào chỉ tiêu này (nếu chi lớn hơn thu) hoặc trừ vào chỉ tiêu này (nếu thu lớn hơn chi).

Chỉ tiêu này phản ánh cả số tiền đã thực trả để mua nguyên vật liệu, tài sản, sử dụng cho XDCB nhưng đến cuối kỳ chưa xuất dùng cho hoạt động đầu tư XDCB; Số tiền đã ứng trước cho nhà thầu XDCB nhưng chưa nghiệm thu khối lượng; Số tiền đã trả để trả nợ người bán trong kỳ liên quan trực tiếp tới việc mua sắm, đầu tư XDCB.

Trường hợp mua nguyên vật liệu, tài sản sử dụng chung cho cả mục đích sản xuất, kinh doanh và đầu tư XDCB nhưng cuối kỳ chưa xác định được giá trị nguyên vật liệu, tài sản sẽ sử dụng cho hoạt động đầu tư XDCB hay hoạt động sản xuất, kinh doanh thì số tiền đã trả không phản ánh vào chỉ tiêu này mà phản ánh ở luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.

Chỉ tiêu này không bao gồm số nhận nợ thuê tài chính, giá trị tài sản phi tiền tệ khác dùng để thanh toán khi mua sắm TSCĐ, BĐSDT, XDCB hoặc giá trị TSCĐ, BĐSĐT, XDCB tăng trong kỳ nhưng chưa được trả bằng tiền.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết số tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác, kể cả số

tiền lãi vay đã trả được vốn hóa), sổ kế toán các TK phải thu (chi tiết tiền thu nợ chuyển trả ngay cho hoạt động mua sắm, XDCB), sổ kế toán TK 3411 (chi tiết số tiền vay nhận được chuyển trả ngay cho người bán), sổ kế toán TK 331 (chi tiết khoản ứng trước hoặc trả nợ cho nhà thầu XDCB, trả nợ cho người bán TSCĐ, BĐSĐT), sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 211, 213, 217, 241 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác (Mã số 22)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thuần đã thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và bất động sản đầu tư trong kỳ báo cáo, kể cả số tiền thu hồi các khoản nợ phải thu liên quan trực tiếp tới việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và tài sản dài hạn khác.

Chỉ tiêu này không bao gồm số thu bằng tài sản phi tiền tệ hoặc số tiền phải thu nhưng chưa thu được trong kỳ báo cáo từ việc thanh lý nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT và tài sản dài hạn khác; Không bao gồm các khoản chi phí phi tiền tệ liên quan đến hoạt động thanh lý nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT và giá trị còn lại của TSCĐ, BĐSĐT do đem đi góp vốn liên doanh, liên kết hoặc các khoản tổn thất.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là chênh lệch giữa số tiền thu và số tiền chi cho việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT và các tài sản dài hạn khác. Số tiền thu được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 711, 5117, 131 (chi tiết tiền thu thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT và các tài sản dài hạn khác) trong kỳ báo cáo. Số tiền chi được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 632, 811 (Chi tiết chi về thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…) nếu số tiền thực thu nhỏ hơn số tiền thực chi.

- Tiền chi cho vay và mua các công cụ nợ của đơn vị khác (Mã số 23)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã gửi vào ngân hàng có kỳ hạn trên 3 tháng, tiền đã chi cho bên khác vay, tiền chi của bên mua trong giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán, chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác (trái phiếu, thương phiếu, cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả…) vì mục đích đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ nắm giữ vì mục đích kinh doanh (kiếm lời từ chênh lệch giá mua, bán); Các khoản cho vay, mua các công cụ nợ đã trả bằng tài sản phi tiền tệ hoặc đảo nợ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 128, 171 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền thu hồi cho vay, bán lại công cụ nợ của đơn vị khác (Mã số 24)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ việc rút tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn trên 3 tháng; Tiền thu của bên mua trong giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán; Tiền thu hồi lại gốc đã cho vay, gốc trái phiếu, cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả và các công cụ nợ của đơn vị khác trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm tiền thu từ bán các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và bán các công cụ nợ được phân loại là chứng khoán kinh doanh; Không bao gồm các khoản thu hồi bằng tài sản phi tiền tệ hoặc chuyển công cụ nợ thành công cụ vốn của đơn vị khác.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 128, 171 trong kỳ báo cáo.

- Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác (Mã số 25)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác trong kỳ báo cáo (kể cả tiền chi trả nợ để mua công cụ vốn từ kỳ trước), bao gồm tiền chi đầu tư vốn dưới hình thức mua cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết, mua cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu, góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết,…

Chỉ tiêu này không bao gồm tiền chi mua cổ phiếu nắm giữ vì mục đích kinh doanh; Chi mua cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả, Đầu tư vào đơn vị khác bằng tài sản phi tiền tệ; đầu tư dưới hình thức phát hành cổ phiếu hoặc trái phiếu; Chuyển công cụ nợ thành vốn góp hoặc còn nợ chưa thanh toán.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 221, 222, 2281, 331 trong kỳ báo cáo và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

- Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác (Mã số 26)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu hồi do bán lại hoặc thanh lý các khoản vốn đã đầu tư vào đơn vị khác trong kỳ báo cáo (kể cả tiền thu nợ phải thu bán công cụ vốn từ kỳ trước).

Chỉ tiêu này không bao gồm tiền thu do bán cổ phiếu nắm giữ vì mục đích kinh doanh; Giá trị khoản đầu tư được thu hồi bằng tài sản phi tiền tệ, bằng công cụ nợ hoặc công cụ vốn của đơn vị khác; Hoặc chưa được thanh toán bằng tiền.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 221, 222, 2281, 131 trong kỳ báo cáo.

- Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia (Mã số 27)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thu về các khoản tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi trái phiếu, cổ tức và lợi nhuận nhận được từ đầu tư vốn vào các đơn vị khác trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản lãi, cổ tức nhận được bằng cổ phiếu hoặc bằng tài sản phi tiền tệ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 515.

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư (Mã số 30)

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động đầu tư trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 21 đến Mã số 27. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì được ghi dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

Mã số 30 = Mã số 21 + Mã số 22 + Mã số 23 + Mã số 24 + Mã số 25 + Mã số 26 + Mã số 27

4.3. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động tài chính

a. Nguyên tắc lập:

- Luồng tiền từ hoạt động tài chính được lập và trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ một cách riêng biệt các luồng tiền vào và các luồng tiền ra, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần được đề cập trong Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ".

- Luồng tiền từ hoạt động tài chính được lập theo phương pháp trực tiếp hoặc trực tiếp có điều chỉnh.

+ Theo phương pháp trực tiếp, các luồng tiền vào và ra trong kỳ từ hoạt động tài chính được xác định bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

+ Theo phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, các luồng tiền vào và ra trong kỳ được xác định bằng số chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán có liên quan sau đó điều chỉnh cho ảnh hưởng của các khoản mục phi tiền tệ.

+ Thông tư này hướng dẫn lập luồng tiền từ hoạt động tài chính theo phương pháp trực tiếp. Trường hợp lập theo phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, doanh nghiệp vận dụng phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp

nhất được quy định tại Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế.

b. Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể theo phương pháp trực tiếp (Xem Mẫu số B03-DN)

- Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu (Mã số 31)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu do các chủ sở hữu của doanh nghiệp góp vốn trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản vay và nợ được chuyển thành vốn, khoản lợi nhuận sau thuế chưa phân phối chuyển thành vốn góp (kể cả trả cổ tức bằng cổ phiếu) hoặc nhận vốn góp của chủ sở hữu bằng tài sản phi tiền tệ.

Đối với công ty cổ phần, chỉ tiêu này phản ánh số tiền đã thu do phát hành cổ phiếu phổ thông theo giá thực tế phát hành, kể cả tiền thu từ phát hành cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu và phần quyền chọn của trái phiếu chuyển đổi nhưng không bao gồm số tiền đã thu do phát hành cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 411 trong kỳ báo cáo.

- Tiền trả lại vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành (Mã số 32)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả do hoàn lại vốn góp cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp dưới các hình thức hoàn trả bằng tiền hoặc mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành bằng tiền để huỷ bỏ hoặc sử dụng làm cổ phiếu quỹ trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản trả lại cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả, vốn góp của chủ sở hữu bằng tài sản phi tiền tệ hoặc sử dụng vốn góp để bù lỗ kinh doanh.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 411, 419 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Tiền thu từ đi vay (Mã số 33)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nhận được trong kỳ do doanh nghiệp đi vay các tổ chức tài chính, tín dụng và các đối tượng khác trong kỳ báo cáo, kể cả vay dưới hình thức phát hành trái phiếu thông thường hoặc trái phiếu chuyển đổi hoặc phát hành cổ phiếu ưu đãi có điều khoản bắt buộc người phát hành phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai (được phân loại là nợ phải trả). Chỉ tiêu này cũng bao gồm số tiền bên bán nhận được trong giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và các giao dịch REPO chứng khoán

khác. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản đi vay bằng tài sản phi tiền tệ hoặc nợ thuê tài chính.

Trường hợp vay dưới hình thức phát hành trái phiếu thường, chỉ tiêu này phản ánh tổng số tiền đã nhận được trong kỳ (bằng mệnh giá trái phiếu điều chỉnh với các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu hoặc lãi trái phiếu trả trước - nếu có);

Trường hợp vay dưới hình thức phát hành trái phiếu chuyển đổi, chỉ tiêu này phản ánh số tiền tương ứng với phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi;

Trường hợp vay dưới hình thức phát hành cổ phiếu ưu đãi, chỉ tiêu này phản ánh tổng số tiền đã nhận được trong kỳ do doanh nghiệp phát hành cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả do kèm theo điều kiện người phát hành phải mua lại cổ phiếu tại một thời điểm nhất định trong tương lai. Trường hợp điều khoản quy định người phát hành chỉ có nghĩa vụ mua lại cổ phiếu từ người nắm giữ theo mệnh giá, chỉ tiêu này chỉ phản ánh số tiền thu được theo mệnh giá cổ phiếu ưu đãi (số tiền thu được cao hơn mệnh giá đã được kế toán là thặng dư vốn cổ phần được trình bày ở chỉ tiêu "Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu" (Mã số 31));

Trường hợp vay dưới trong giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ, chỉ tiêu này phản ánh tổng số tiền đã nhận được trong kỳ tại bên bán trong giao dịch mua, bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, các TK phải trả (chi tiết tiền vay nhận được chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả) sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 171, 3411, 3431, 3432, 41112 và các TK khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

- Tiền trả nợ gốc vay (Mã số 34)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ gốc vay, kể cả tiền trả nợ gốc trái phiếu thông thường, trái phiếu chuyển đổi hoặc cổ phiếu ưu đãi có điều khoản bắt buộc người phát hành phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai (được phân loại là nợ phải trả) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này cũng bao gồm số tiền bên bán đã trả lại cho bên mua trong giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và các giao dịch Repo chứng khoán khác.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản trả gốc vay bằng tài sản phi tiền tệ hoặc chuyển nợ vay thành vốn góp.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, sổ kế toán các TK phải thu (phần tiền trả nợ vay từ tiền thu các khoản phải thu), sau khi

đối chiếu với sổ kế toán TK 171, 3411, 3431, 3432, 41112 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 171 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Tiền trả nợ gốc thuê tài chính (Mã số 35)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ thuê tài chính trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu không bao gồm khoản trả nợ thuê tài chính bằng tài sản phi tiền tệ hoặc chuyển nợ thuê tài chính thành vốn góp.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sổ kế toán các TK phải thu (chi tiết tiền trả nợ thuê tài chính từ tiền thu các khoản phải thu), sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 3412 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu (Mã số 36)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền cổ tức và lợi nhuận đã trả cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp (kể cả số thuế thu nhập cá nhân đã nộp thay cho chủ sở hữu) trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm khoản lợi nhuận được chuyển thành vốn góp của chủ sở hữu, trả cổ tức bằng cổ phiếu hoặc trả bằng tài sản phi tiền tệ và các khoản lợi nhuận đã dùng để trích lập các quỹ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 421, 338 (chi tiết số tiền đã trả về cổ tức và lợi nhuận) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính (Mã số 40)

Chỉ tiêu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động tài chính trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 31 đến Mã số 36. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (...). Mã số 40 = Mã số 31 + Mã số 32 + Mã số 33 + Mã số 34 + Mã số 35 + Mã số 36.

4.4. Tổng hợp các luồng tiền trong kỳ (Xem Mẫu số B03-DN)

- Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (Mã số 50)

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ ba loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Mã số 50 = Mã số 20 + Mã số 30 + Mã số 40. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (...).

- *Tiền và tương đương tiền đầu kỳ (Mã số 60)*

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số liệu chỉ tiêu "Tiền và tương đương tiền" đầu kỳ báo cáo (Mã số 110, cột "Số đầu kỳ" trên Bảng Cân đối kế toán).

- *Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ (Mã số 61)*

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối kỳ của tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ (Mã số 110 của Bảng cân đối kế toán) tại thời điểm cuối kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, 128 và các TK liên quan (chi tiết các khoản thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền), sau khi đối chiếu với sổ kế toán chi tiết TK 4131 trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số dương nếu có lãi tỷ giá và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…) nếu phát sinh lỗ tỷ giá.

- *Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (Mã số 70)*

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số liệu chỉ tiêu "Tiền và tương đương tiền" cuối kỳ báo cáo (Mã số 110, cột "Số cuối kỳ" trên Bảng Cân đối kế toán).

Chỉ tiêu này bằng số "Tổng cộng" của các chỉ tiêu Mã số 50, 60 và 61 và bằng chỉ tiêu Mã số 110 trên Bảng cân đối kế toán kỳ đó. Mã số 70 = Mã số 50 + Mã số 60 + Mã số 61.

PHẦN 5
BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

CHƯƠNG I
QUY ĐỊNH CHUNG

1. Xác định công ty mẹ

1.1. 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 mà không chỉ xét tới hình thức pháp lý, hay tên gọi của công ty đó. Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động trong các trường hợp sau đây:

a) Nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trực tiếp hoặc gián tiếp ở công ty con. Trường hợp có sự khác biệt giữa tỷ lệ quyền biểu quyết theo giấy đăng ký kinh doanh và tỷ lệ quyền biểu quyết tính trên cơ sở vốn thực góp thì quyền biểu quyết được xác định theo điều lệ doanh nghiệp hoặc theo sự thống nhất giữa các bên;

b) 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) Có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;

d) 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) Có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận.

1.2. Khi xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ, ngoài các quy định tại mục 1.1 trên, doanh nghiệp phải xem xét quyền biểu quyết tiềm năng phát sinh từ các quyền chọn mua hoặc các công cụ nợ và công cụ vốn có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm hiện tại. Nếu các công cụ nợ và công cụ vốn nêu trên không được phép chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm hiện tại, ví dụ không thể chuyển đổi trước một thời điểm nào đó trong tương lai hoặc cho đến khi một sự kiện trong tương lai xảy ra thì không được sử dụng để xác định quyền kiểm soát.

2. Nguyên tắc xác định quyền kiểm soát, tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát nắm giữ trong công ty con

2.1. Quyền kiểm soát được thiết lập khi công ty mẹ nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con khác trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con trừ những trường hợp đặc biệt khi có thể chứng minh được rằng việc nắm giữ nói trên không gắn liền với quyền kiểm soát.

2.2. Lợi ích công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát nắm giữ tại công ty con bao gồm lợi ích trực tiếp và gián tiếp có được thông qua công ty con khác. Việc xác định lợi ích của các bên được căn cứ vào tỷ lệ vốn góp (trực tiếp và gián tiếp) tương ứng của từng bên trong công ty con, trừ khi có thoả thuận khác. Trường hợp có sự khác biệt giữa tỷ lệ vốn góp theo giấy đăng ký kinh doanh và tỷ lệ vốn thực góp thì tỷ lệ lợi ích được xác định theo điều lệ doanh nghiệp hoặc theo sự thống nhất giữa các bên.

2.3. Khi có quyền biểu quyết tiềm năng hoặc các công cụ tài chính phái sinh khác có quyền biểu quyết tiềm năng, lợi ích của công ty mẹ chỉ được xác định trên cơ sở phần vốn góp nắm giữ (trực tiếp và gián tiếp) trong công ty con tại thời điểm hiện tại, không tính đến việc thực hiện hoặc chuyển đổi quyền biểu quyết tiềm năng, ngoại trừ có thoả thuận khác với cổ đông không kiểm soát.

2.4. Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi cổ tức luỹ kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi của công ty con phải trả cho dù cổ tức đã được công bố hay chưa.

2.5. Xác định quyền kiểm soát và tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ, cổ đông không kiểm soát trong một số trường hợp:

a) Xác định quyền biểu quyết: Công ty mẹ có thể nắm giữ trực tiếp quyền biểu quyết ở công ty con thông qua số vốn công ty mẹ đầu tư trực tiếp vào công ty con.

- Ví dụ 1: Công ty A sở hữu 2.600 cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết trong tổng số 5.000 cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết đang lưu hành của công ty cổ phần B. Như vậy công ty A nắm giữ trực tiếp 52% (2.600/5.000) quyền biểu quyết tại công ty B. Theo đó, công ty A là công ty mẹ của công ty cổ phần B, công ty cổ phần B là công ty con của công ty A. Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát sẽ tương ứng với số vốn góp của các bên, trừ khi có thoả thuận khác.

- Ví dụ 2: Công ty mẹ có thể nắm giữ gián tiếp quyền biểu quyết tại một công ty con thông qua một công ty con khác trong tập đoàn.

Công ty cổ phần X sở hữu 8.000 cổ phiếu có quyền biểu quyết trong tổng số 10.000 cổ phiếu có quyền biểu quyết đang lưu hành của công ty cổ phần Y. Công ty Y đầu tư vào Công ty TNHH Z với tổng số vốn là: 600 triệu đồng trong tổng số 1.000 triệu đồng vốn điều lệ đã góp đủ của Z. Công ty cổ phần X đầu tư tiếp vào công ty TNHH Z là 200 triệu đồng trong 1.000 triệu đồng vốn điều lệ đã góp đủ của Z.

Quyền biểu quyết trực tiếp của Công ty X tại Công ty Y là:
(8.000 Cổ phiếu/10.000 cổ phiếu) x 100% = 80% .

Quyền biểu quyết trực tiếp của Công ty Y tại Công ty Z là:
(600/1.000) x 100% = 60%.

Như vậy, quyền biểu quyết của công ty cổ phần X với công ty TNHH Z gồm hai phần: Quyền biểu quyết trực tiếp là 20% (200/1.000); Quyền biểu quyết gián tiếp qua công ty cổ phần Y là 60%. Tổng tỷ lệ biểu quyết của công ty X nắm giữ trực tiếp và gián tiếp là 80% quyền biểu quyết của công ty TNHH Z. Theo đó công ty Z là công ty con của công ty X.

b) Xác định tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ và các cổ đông không kiểm soát đối với công ty con

- Xác định tỷ lệ lợi ích trực tiếp

Công ty mẹ có lợi ích trực tiếp trong công ty con nếu công ty mẹ sở hữu một phần hoặc toàn bộ tài sản thuần của công ty con. Nếu công ty con không bị sở hữu toàn bộ bởi công ty mẹ thì các cổ đông không kiểm soát của công ty con cũng có lợi ích trực tiếp trong công ty con. Lợi ích trực tiếp được xác định trên cơ sở tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị tài sản thuần của bên nhận đầu tư.

Ví dụ 3: Công ty mẹ A đầu tư trực tiếp vào ba công ty con B1, B2, B3 với tỷ lệ sở hữu tài sản thuần của các công ty này lần lượt là 75%,100% và 60%. Lợi ích trực tiếp của công ty mẹ A và lợi ích trực tiếp của các cổ đông không kiểm soát trong các công ty B1, B2, B3 được tính toán như sau:

	B1	B2	B3
Lợi ích trực tiếp của công ty mẹ	75%	100%	60%
Lợi ích trực tiếp của cổ đông không kiểm soát	25%	0%	40%
	100%	100%	100%

Theo ví dụ nêu trên, công ty mẹ A có tỷ lệ lợi ích trực tiếp trong các công ty con B1, B2 và B3 lần lượt là 75%; 100% và 60%. Cổ đông không kiểm soát có tỷ lệ lợi ích trực tiếp trong các công ty B1, B2 và B3 lần lượt là 25%; 0% và 40%.

- Xác định tỷ lệ lợi ích gián tiếp: Công ty mẹ nắm giữ lợi ích gián tiếp trong một công ty con nếu một phần tài sản thuần của công ty con này được nắm giữ trực tiếp bởi một công ty con khác trong tập đoàn.

Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của công ty mẹ ở công ty con được xác định thông qua tỷ lệ lợi ích của công ty con đầu tư trực tiếp.

Tỷ lệ (%) lợi ích gián tiếp của công ty mẹ tại công ty con	=	Tỷ lệ (%) lợi ích tại công ty con đầu tư trực tiếp	x	Tỷ lệ (%) lợi ích của công ty con đầu tư trực tiếp tại công ty con đầu tư gián tiếp

Ví dụ 4: Công ty mẹ A sở hữu 80% giá trị tài sản thuần của công ty B. Công ty B sở hữu 75% giá trị tài sản thuần của công ty C. Công ty A kiểm soát công ty C thông qua công ty B do đó công ty C là công ty con của công ty A. Trường hợp này lợi ích của công ty mẹ A trong công ty con B và C được xác định như sau:

	B	C
Công ty mẹ A		
Lợi ích trực tiếp	80%	-
Lợi ích gián tiếp		60%

Cổ đông không kiểm soát	-	
Lợi ích trực tiếp	20%	25%
Lợi ích gián tiếp		15%

Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của Công ty mẹ A trong công ty con C được xác định là 60% (80% x 75%).

Tỷ lệ lợi ích của các cổ đông không kiểm soát trong công ty C là 40% trong đó tỷ lệ lợi ích gián tiếp là 15% ((100% - 80%) x 75%) và tỷ lệ lợi ích trực tiếp là 25% (100% - 75%).

Ví dụ 5: Công ty A sở hữu 80% giá trị tài sản thuần của công ty B và 15% giá trị tài sản thuần của công ty C. Công ty B sở hữu 60% giá trị tài sản thuần của công ty C. Trường hợp này công ty A kiểm soát công ty C. Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ A trong các công ty con B và C được xác định như sau:

	B	C
Công ty mẹ A		
Lợi ích trực tiếp	80%	15%
Lợi ích gián tiếp		48%
Cổ đông không kiểm soát	-	
Lợi ích trực tiếp	20%	25%
Lợi ích gián tiếp		12%
	100%	100%

Tỷ lệ lợi ích trực tiếp của công ty A trong công ty B là 80% và công ty C là 15%. Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của công ty mẹ A trong công ty C là 48% (80% x 60%). Vậy tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ A trong công ty C là 63% (15% + 48%);

Tỷ lệ lợi ích trực tiếp của các cổ đông không kiểm soát trong Công ty B và C lần lượt là 20% (100% - 80%) và 25% (100% - 60% - 15%);

Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của các cổ đông không kiểm soát trong công ty C là 12% {(100% - 80%) x 60%}.

3. Nguyên tắc chung khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất

3.1. Công ty mẹ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất Báo cáo tài chính riêng của mình và của tất cả các công ty con ở trong nước và ngoài nước do công ty mẹ kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp, trừ các trường hợp:

a) 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 thời gian không quá 12 tháng.

- Quyền kiểm soát tạm thời phải được xác định ngay tại thời điểm mua công ty con và khoản đầu tư có quyền kiểm soát tạm thời không được trình bày là

khoản đầu tư vào công ty con mà phải phân loại là đầu tư ngắn hạn nắm giữ vì mục đích kinh doanh.

- Nếu tại thời điểm mua, công ty mẹ đã phân loại khoản đầu tư là công ty con, sau đó công ty mẹ dự kiến thoái vốn trong thời gian dưới 12 tháng hoặc công ty con dự kiến phá sản, giải thể, chia tách, sáp nhập, chấm dứt hoạt động trong thời gian dưới 12 tháng thì không được coi quyền kiểm soát là tạm thời.

b) Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian trên 12 tháng và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.

3.2. Công ty mẹ không được loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất đối với:

a) Công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của công ty mẹ và công ty con khác trong tập đoàn;

b) Công ty con là Quỹ tín thác, Quỹ tương hỗ, Quỹ đầu tư mạo hiểm hoặc các doanh nghiệp tương tự.

3.3. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo các nguyên tắc kế toán như Báo cáo tài chính của doanh nghiệp độc lập theo qui định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam "Trình bày báo cáo tài chính" và qui định của các Chuẩn mực kế toán khác có liên quan.

3.4. Báo cáo tài chính 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.

a) 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 Báo cáo tài chính được sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh lại theo chính sách chung của tập đoàn. Công ty mẹ có trách nhiệm hướng dẫn công ty con thực hiện việc điều chỉnh lại Báo cáo tài chính dựa trên bản chất của các giao dịch và sự kiện.

Ví dụ 6: Sử dụng chính sách kế toán thống nhất:

- Công ty con ở nước ngoài áp dụng mô hình đánh giá lại đối với TSCĐ, công ty mẹ ở Việt Nam áp dụng mô hình giá gốc. Trước khi hợp nhất Báo cáo tài chính, tập đoàn phải chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con theo mô hình giá gốc;

- Công ty mẹ tại Việt Nam áp dụng phương pháp vốn hóa lãi vay đối với việc xây dựng tài sản dở dang, công ty con ở nước ngoài ghi nhận chi phí lãi vay đối với tài sản dở dang vào chi phí trong kỳ. Trước khi hợp nhất Báo cáo tài chính, tập đoàn phải chuyển đổi Báo cáo tài chính của công ty con theo phương pháp vốn hóa lãi vay đối với tài sản dở dang.

b) Trường hợp công ty con không thể sử dụng cùng một chính sách kế toán với chính sách chung của tập đoàn thì trong Bản thuyết minh Báo cáo tài chính 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.

3.5. Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và Báo cáo tài chính của công ty con sử dụng để hợp nhất 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 Báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của công ty mẹ. Nếu điều này không thể thực hiện được, các Báo cáo tài chính 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 tài chính 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 Báo cáo tài chính phải được thống nhất qua các kỳ.

3.6. Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con phải được đưa vào Báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày công ty mẹ 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. Khoản đầu tư vào 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 và cũng không trở thành công ty liên doanh, liên kết.

3.7. Phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần có thể xác định được của công ty con tại ngày mua phải được trình bày theo giá trị hợp lý, cụ thể:

a) Tài sản thuần của công ty con tại ngày mua được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất theo giá trị hợp lý. Nếu công ty mẹ không sở hữu 100% công ty con thì phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý phải phân bổ cho cả cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát.

b) Sau ngày mua, nếu các tài sản của công ty con tại ngày mua (có giá trị hợp lý khác biệt so với giá trị ghi sổ) được khấu hao, thanh lý hoặc bán thì phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ được coi là đã thực hiện và phải điều chỉnh vào:

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tương ứng với phần sở hữu của cổ đông mẹ;
- Lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát.

3.8. Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua, công ty mẹ phải ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh.

3.9. Lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua rẻ được xác định là chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư và giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty con tại ngày mua do công ty mẹ nắm giữ (thời điểm công ty mẹ nắm giữ quyền kiểm soát công ty con).

a) Thời gian phân bổ lợi thế thương mại không quá 10 năm, bắt đầu kể từ ngày công ty mẹ kiểm soát công ty con theo nguyên tắc: Việc phân bổ phải thực hiện dần đều qua các năm. Định kỳ công ty mẹ phải đánh giá tổn thất lợi thế thương mại tại công ty con, nếu có bằng chứng cho thấy số lợi thế thương mại bị tổn thất lớn hơn số phân bổ hàng năm thì phân bổ theo số lợi thế thương mại bị tổn thất ngay trong kỳ phát sinh. Một số bằng chứng về việc lợi thế thương mại bị tổn thất như:

- Sau ngày kiểm soát công ty con, nếu giá phí khoản đầu tư thêm nhỏ hơn phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con được mua thêm;
- Giá trị thị trường của công ty con bị giảm (ví dụ giá trị thị trường cổ phiếu công ty con bị giảm đáng kể do công ty con liên tục làm ăn thua lỗ);
- Hạng sắp xếp tín nhiệm bị giảm trong thời gian dài; Công ty con lâm vào tình trạng mất khả năng thanh toán, tạm ngừng hoạt động hoặc có nguy cơ giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động;
- Các chỉ tiêu về tài chính bị suy giảm một cách nghiêm trọng và có hệ thống…

Ví dụ 7: Giả sử lợi thế thương mại phát sinh là 10 tỉ đồng được phân bổ 10 năm (mỗi năm 1 tỉ đồng). Sau khi phân bổ 3 năm (3 tỉ đồng), nếu có bằng chứng cho thấy lợi thế thương mại đã tổn thất hết thì năm thứ 4 số lợi thế thương mại được phân bổ là 7 tỉ đồng.

b) Trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn, khi xác định lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ (lợi thế thương mại âm), giá phí khoản đầu tư vào công ty con được tính là tổng của giá phí khoản đầu tư tại ngày đạt được quyền kiểm soát công ty con cộng với giá phí khoản đầu tư của những lần trao đổi trước đã được đánh giá lại theo giá trị hợp lý tại ngày công ty mẹ kiểm soát công ty con.

3.10. Nếu sau khi đã kiểm soát công ty con, nếu công ty mẹ tiếp tục đầu tư vào công ty con để tăng tỷ lệ lợi ích nắm giữ, phần chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư thêm và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con mua thêm phải được ghi nhận trực tiếp vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và được coi là các giao dịch vốn chủ sở hữu (không ghi nhận như lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ). Trong trường hợp này, công ty mẹ không thực hiện việc ghi

nhận tài sản thuần của công ty con theo giá trị hợp lý như tại thời điểm kiểm soát công ty con.

3.11. Các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất được lập bằng cách cộng từng chỉ tiêu thuộc 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 sau đó thực hiện điều chỉnh cho các nội dung sau:

a) 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 hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ (nếu có);

b) Phân bổ lợi thế thương mại;

c) Lợi ích cổ đông không kiểm soát được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng thuộc phần vốn chủ sở hữu. Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong Báo cáo kết quả kinh doanh của tập đoàn cũng phải được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

d) Số dư các khoản mục phải thu, phải trả, cho vay... giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn;

đ) Các khoản doanh thu, thu nhập, chi phí phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ;

e) 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 (hàng tồn kho, tài sản cố định…) cũng phải được loại bỏ trừ khi chi phí gây ra khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

3.12. Số chênh lệch giữa số thu từ việc thoái vốn tại công ty con và giá trị phần tài sản thuần của công ty con bị thoái vốn cộng với (+) giá trị phần lợi thế thương mại chưa phân bổ hết được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh theo nguyên tắc:

- Nếu giao dịch thoái vốn không làm công ty mẹ mất quyền kiểm soát đối với công ty con, toàn bộ chênh lệch nêu trên được ghi nhận vào chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.
- Nếu giao dịch thoái vốn dẫn đến việc công ty mẹ mất quyền kiểm soát đối với công ty con, toàn bộ chênh lệch nêu trên được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất. Khoản đầu tư vào công ty con sẽ được hạch toán như một khoản đầu tư tài chính thông thường hoặc kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ khi công ty mẹ không còn nắm quyền kiểm soát công ty con.

3.13. Sau khi thực hiện tất cả các bút toán điều chỉnh, phần chênh lệch phát sinh do việc điều chỉnh các chỉ tiêu thuộc Báo cáo kết quả kinh doanh phải được kết chuyển vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

3.14. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập căn cứ vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và các công ty con theo nguyên tắc:

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất chỉ trình bày luồng tiền giữa tập đoàn với các đơn vị bên ngoài tập đoàn, bao gồm cả luồng tiền phát sinh từ các giao dịch với các công ty liên doanh, liên kết và cổ đông không kiểm soát của tập đoàn và được trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất theo 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Toàn bộ các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch giữa công ty mẹ và công ty con trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.

3.15. Trường hợp công ty mẹ có các công ty con lập Báo cáo tài chính bằng đồng tiền khác với đồng tiền báo cáo của công ty mẹ, trước khi hợp nhất Báo cáo tài chính, công ty mẹ phải chuyển đổi toàn bộ Báo cáo tài chính của các công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ theo quy định tại Phần VI - Chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ .

3.16. Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất được lập để giải thích thêm các thông tin về tài chính và phi tài chính, được căn cứ vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất và các tài liệu có liên quan trong quá trình hợp nhất Báo cáo tài chính.

4. Trình tự hợp nhất Bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh giữa công ty mẹ và công ty con

4.1. 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.

4.2. Loại trừ toàn bộ giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con, phần tài sản thuần của công ty mẹ nắm giữ trong vốn chủ sở hữu của công ty con và ghi nhận lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ (nếu có).

4.3. Phân bổ lợi thế thương mại (nếu có).

4.4. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát.

4.5. Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ trong tập đoàn.

4.6. Lập Bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất. Sau khi lập các bút toán điều chỉnh, căn cứ vào chênh lệch giữa số điều chỉnh tăng và số điều chỉnh giảm của các chỉ tiêu thuộc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán thực hiện bút toán kết chuyển để phản ánh tổng ảnh hưởng phát sinh từ việc điều chỉnh doanh thu, chi phí tới lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

4.7. Lập Báo cáo tài chính hợp nhất căn cứ vào Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất sau khi đã được điều chỉnh và loại trừ cho các giao dịch phát sinh trong nội bộ tập đoàn.

5. Bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất

6. Các Bảng tổng hợp

6.1. Bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh được lập cho từng chỉ tiêu nhằm tổng hợp các khoản được điều chỉnh và loại trừ khi hợp nhất Báo cáo tài chính (theo mẫu số BTH 01 – HN).

6.2. Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất được lập để tổng hợp các chỉ tiêu trên Báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn đồng thời phản ánh tổng ảnh hưởng của các bút toán loại trừ và điều chỉnh khi hợp nhất đến mỗi chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính hợp nhất (mẫu số BTH 02 – HN).

7. Biểu mẫu Báo cáo tài chính hợp nhất

a) Bổ sung các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất:

- 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 chỉ tiêu "Lợi ích cổ đông không kiểm soát" - Mã số 429 và được trình bày là một chỉ tiêu thuộc phần vốn chủ sở hữu để phản ánh giá trị lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong các công ty con.

b) Bổ sung các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Bổ sung chỉ tiêu "Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết" – Mã số 24 để phản ánh phần lãi hoặc lỗ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên doanh, liên kết khi nhà đầu tư áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Bổ sung chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ" - Mã số 61 để phản ánh giá trị phần lợi nhuận sau thuế thuộc cổ đông mẹ trong kỳ.

- Bổ sung chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát" - Mã số 62 để phản ánh giá trị phần lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát trong kỳ.

CHƯƠNG II
PHƯƠNG PHÁP HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH MỘT SỐ GIAO DỊCH CƠ BẢN GIỮA CÔNG TY MẸ VÀ CÁC CÔNG TY CON

A - Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

1. Nguyên tắc kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh đạt được quyền kiểm soát qua một lần mua

1.1 Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con và phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua phải được loại trừ hoàn toàn, theo nguyên tắc:

- Công ty mẹ phải ghi nhận tài sản, nợ phải trả của công ty con theo giá trị hợp lý tại ngày mua;

- Công ty mẹ phải ghi nhận riêng rẽ phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua.

- Công ty mẹ ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả đối với các tài sản, nợ phải trả của công ty con có giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ; Ghi nhận tài sản thuế hoãn lại đối với các tài sản, nợ phải trả của công ty con có giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ;

- Trường hợp sau ngày mua, công ty con khấu hao, thanh lý, nhượng bán hoặc thanh toán những tài sản và nợ phải trả đã được ghi nhận theo giá trị hợp lý thì phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản, nợ phải trả tại ngày mua tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ được coi là đã thực hiện và được ghi nhận trực tiếp vào khoản mục "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối".

1.2. Khoản lợi thế thương mại hoặc khoản lãi phát sinh từ giao dịch mua rẻ trong quá trình mua công ty con (nếu có) được ghi nhận đồng thời khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con. Trường hợp sau khi nắm giữ quyền kiểm soát tại công ty con, công ty mẹ tiếp tục mua thêm tài sản thuần của công ty con từ các cổ đông không kiểm soát để nâng tỷ lệ sở hữu thì thực hiện như sau:

- Nếu giá phí khoản đầu tư thêm lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản thuần được mua thì phần chênh lệch được điều chỉnh trực tiếp làm giảm lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

- Nếu giá phí khoản đầu tư thêm nhỏ hơn giá trị ghi sổ của tài sản thuần được mua thì phần chênh lệch được điều chỉnh trực tiếp làm tăng lợi nhuận sau thuế chưa phân phối. Trường hợp này là dấu hiệu của sự tổn thất lợi thế thương mại tại ngày mua, công ty mẹ phải đánh giá tổn thất, nếu giá trị tổn thất lớn hơn số phân bổ định kỳ thì ghi giảm lợi thế thương mại theo số tổn thất.

- Trường hợp công ty mẹ đầu tư thêm vào công ty con do công ty con huy động thêm vốn từ các chủ sở hữu thì thực hiện theo quy định tại khoản 1 mục B phần V - Hợp nhất BCTC trong trường hợp công ty con huy động thêm vốn góp từ chủ sở hữu.

1.3. Các biến động làm thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty con phát sinh sau ngày mua, như: Biến động của các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá (nếu có) không được loại trừ ra khỏi Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

1.4. Trường hợp công ty con sử dụng thặng dư vốn cổ phần, quỹ đầu tư phát triển hoặc lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phát sinh sau ngày mua để tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, công ty mẹ ghi nhận giá trị phần vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con) tăng thêm (tương ứng với phần công ty mẹ được hưởng) vào chỉ tiêu vốn khác của chủ sở hữu.

Đối với các doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, nếu pháp luật quy định phải ghi nhận doanh thu đối với khoản cổ tức bằng cổ phiếu thì phải ghi giảm khoản doanh thu cổ tức bằng cổ phiếu đã được ghi nhận.

1.5. Đối với các công ty mẹ được cổ phần hoá từ công ty Nhà nước, khi xác định giá trị doanh nghiệp, công ty mẹ phải đánh giá lại giá trị các khoản đầu tư vào công ty con. Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ và phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con (nếu có) được trình bày vào chỉ tiêu "Chênh lệch đánh giá lại tài sản" của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

1.6. Trường hợp cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua có sự thay đổi (do phân phối lợi nhuận sau thuế tại ngày mua, sử dụng thặng dư vốn cổ phần, các quỹ tại ngày mua để tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu) thì khi loại trừ giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty con, kế toán phải xác định lại phần sở hữu của công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua để thực hiện bút toán loại trừ một cách thích hợp.

2. Nguyên tắc kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn

2.1. Trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn, trước khi thực hiện việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty con, kế toán phải thực hiện một số điều chỉnh đối với giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ trên Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

a) Trường hợp trước ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát, công ty mẹ không có ảnh hưởng đáng kể với công ty con và khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp giá gốc: Khi đạt được quyền kiểm soát đối với công ty con, trên Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ phải đánh giá lại giá trị khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày kiểm soát công ty con. Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại và giá gốc khoản đầu tư được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

b) Trường hợp trước ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát, công ty con là công ty liên kết của công ty mẹ và đã được trình bày theo phương pháp vốn chủ sở hữu: Khi đạt được quyền kiểm soát, trên Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ phải đánh giá lại giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý. Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất; Phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu và giá gốc khoản đầu tư được ghi nhận trực tiếp vào các chỉ tiêu thuộc phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

2.2. Sau khi điều chỉnh giá phí khoản đầu tư, công ty mẹ thực hiện loại trừ khoản đầu tư vào công ty con theo nguyên tắc chung quy định tại khoản 1 Mục A, Phần II - Nguyên tắc kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh đạt được quyền kiểm soát qua một lần mua này.

Ví dụ 8: Xác định lợi thế thương mại trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua một lần mua

Ngày 01/01/20X0, Công ty mẹ mua 60% cổ phần của Công ty con với trị giá là 200 tỉ đồng. Cùng ngày này, Tài sản thuần của công ty con theo giá trị hợp lý là 250 tỉ đồng (Bao gồm vốn cổ phần là 100 tỉ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 150 tỉ đồng). Lợi thế thương mại được xác định như sau (Đơn vị tính: Tỉ đồng):

Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ	200
Phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con 250 x 60%	150
Lợi thế thương mại	50

Ví dụ 9: Xác định lợi thế thương mại và giá phí hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn

Công ty mẹ mua một công ty con như sau:

Đơn vị tính: Triệu đồng

Thời điểm	Số lượng cổ phiếu mua	Giá phí	Số dư LNSTCPP
1/1/20X1	1.000.000	15.000	20.000
1/1/20X2	1.500.000	40.000	30.000
1/1/20X3	3.000.000	75.000	50.000
Cộng	5.500.000	130.000	100.000

Biết rằng công ty con có tổng cộng 10.000.000 cổ phiếu. Tại ngày 1/1/20x3, giá trị thị trường của cổ phiếu công ty con là 25.000đ/cp. Việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh và lợi thế thương mại được thực hiện như sau:

		Mẹ 55%
Giá phí khoản đầu tư tại ngày mua (mua thêm 30%)		75.000
Giá phí khoản đầu tư của 2 lần mua trước tính theo giá trị hợp lý tại lần mua đạt được quyền kiểm soát (10%+15%)x25.000/cp		62.500
Tổng giá phí đầu tư vào công ty con	(a)	137.500
Giá trị hợp lý tài sản thuần công ty con tại ngày mua	150.000	
Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con (150.000x55%)	(b)	82.500
Lợi thế thương mại	(a) - (b)	55.000

3. Phương pháp kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

3.1. Trước khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, trên Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải điều chỉnh giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con nếu việc kiểm soát công ty con được thực hiện qua nhiều lần mua (Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giao đoạn).

a) Trường hợp trước ngày kiểm soát, công ty mẹ không có ảnh hưởng đáng kể với công ty con, khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp giá gốc: Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ đánh giá lại khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát và ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá gốc khoản đầu tư:

- Trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lãi trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty con

Có Doanh thu hoạt động tài chính (kỳ có quyền kiểm soát)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

- Trường hợp giá trị hợp lý nhỏ hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lỗ trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Chi phí tài chính (lỗ) (kỳ đạt được quyền kiểm soát)

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau)

Có Đầu tư vào công ty con

b) Trường hợp trước ngày kiểm soát, công ty con là công ty liên kết của công ty mẹ, khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp vốn chủ sở hữu: Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ đánh giá lại khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát và thực hiện các điều chỉnh sau:

b1) Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu (chênh lệch giữa giá gốc và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu):

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây:

Nợ Đầu tư vào công ty con

Có các chỉ tiêu liên quan thuộc phần vốn chủ sở hữu

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây:

Nợ các chỉ tiêu liên quan thuộc phần vốn chủ sở hữu

Có Đầu tư vào công ty con.

b2) Ghi phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lãi trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty con

Có Doanh thu hoạt động tài chính (kỳ có quyền kiểm soát)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

- Trường hợp giá trị hợp lý nhỏ hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lỗ trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Chi phí tài chính (lỗ) (kỳ đạt được quyền kiểm soát)

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau)

Có Đầu tư vào công ty con.

Ví dụ 10: Minh họa việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con tại ngày mua trong giao dịch Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn

Ví dụ 10a: Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn – Trường hợp trước khi kiểm soát công ty con, nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể với bên được đầu tư, khoản đầu tư được ghi nhận theo phương pháp giá gốc

Nhà đầu tư mua 20% cổ phần của công ty A (tương đương 1 triệu cổ phiếu) vào ngày 01/01/20X3 với trị giá là 35 tỉ đồng bằng tiền. Tại ngày này, giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty A là 100 tỉ đồng và giá trị ghi sổ của tài sản thuần là 80 tỉ đồng. Công ty A không có các khoản nợ tiềm tàng tại ngày mua. BCĐKT của công ty A tại ngày 01/01/20X3 như sau (Đơn vị tính: triệu đồng)

Bảng cân đối kế toán tại ngày 1/1/20X3 của công ty A	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
Tiền mặt và các khoản phải thu	20.000	20.000
Bất động sản đầu tư	60.000	80.000
Cộng	80.000	100.000
Vốn cổ phần: 5.000.000 cổ phiếu	50.000	
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối Cộng	30.000 80.000	

Trong năm 20X3, trên Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty A có 60 tỉ đồng lợi nhuận sau thuế (biết rằng trong năm công ty A chưa trả cổ tức). Ngoài ra, giá trị Bất động sản đầu tư của công ty A đã tăng thêm 30 tỉ đồng lên 110 tỉ đồng. Trên Bảng cân đối kế toán của Công ty A, giá trị bất động sản đầu tư vẫn ghi nhận theo giá gốc là 60 tỉ đồng. Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X3 của công ty A và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định được như sau:

Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X3 của công ty A	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
Tiền và các khoản phải thu	80.000	80.000
Bất động sản đầu tư	60.000	110.000
Cộng	140.000	190.000
Vốn cổ phần: 5.000.000 cổ phiếu	50.000	
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	90.000	
Cộng	140.000	

Ngày 01/01/20X4, nhà đầu tư mua thêm 60% cổ phần của công ty A với giá 220 tỉ đồng, do đó đạt được quyền kiểm soát. Trước khi đạt được quyền kiểm soát, nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty A, khoản đầu tư vào công ty A được ghi nhận theo giá gốc. Giá thị trường của cổ phiếu của công ty A tại ngày 1/1/20X4 là 60.000đ/cổ phiếu. Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ tại 31/12/20X3 như sau

(đơn vị tính: triệu đồng)

Tiền và các khoản phải thu	265.000

Đầu tư vào công ty A	35.000
Cộng	300.000
Vốn cổ phần:	300.000
Cộng	300.000

Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh và lợi thế thương mại

Giá mua 60% cổ phần của công ty A tại ngày 01/01/20X4		220.000
Giá trị hợp lý của khoản đầu tư ban đầu (1 triệu cổ phiếu)		60.000
Cộng		280.000
Giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty A tại ngày mua	190.000	
Phần sở hữu của công ty mẹ		152.000
Lợi thế thương mại: 280.000 – 152.000		128.000

Trên BCTC riêng của công ty mẹ, khoản đầu tư ban đầu vào công ty A được ghi nhận theo giá gốc là 35 tỉ đồng. Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, khoản đầu tư đó được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát (1/1/20X4) là 60 tỉ đồng. Phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá gốc khoản đầu tư là 25 tỉ đồng được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Các bút toán hợp nhất như sau (đơn vị tính: triệu đồng):

a) Điều chỉnh giá phí khoản đầu tư trước đây vào công ty con theo giá trị hợp lý tại ngày mua:

Nợ Đầu tư vào công ty con:	25.000	
Có Doanh thu hoạt động tài chính		25.000

b) Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x80%)	40.000	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x80%)	72.000	
Nợ Bất động sản đầu tư	50.000	
Nợ Lợi thế thương mại	128.000	
Có Đầu tư vào công ty con		280.000
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		10.000

c) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x20%)	10.000	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x20%)	18.000	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		28.000

Tổng Lợi ích cổ đông không kiểm soát sau 2 bút toán trên là 38.000

d) Bút toán kết chuyển: Do điều chỉnh khoản đầu tư theo giá trị hợp lý làm phát sinh khoản lãi 25.000 được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính, vì vậy

phải kết chuyển khoản lãi sau thuế lên lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQHĐKD) 25.000
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) 25.000

Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20X4:

Chỉ tiêu	**Công ty mẹ**	**Công ty con**	**Điều chỉnh**		**Hợp nhất**
			Nợ	**Có**	
Bảng cân đối kế toán					
Tiền mặt và các khoản phải thu	45.000	80.000			125.000
Đầu tư vào công ty con	255.000		25.000a	280.000b	-
Bất động sản đầu tư		60.000	50.000b		110.000
Lợi thế thương mại			128.000b		128.000
Cộng	300.000	140.000			363.000
Vốn cổ phần	300.000	50.000	40.000b 10.000c		300.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước		90.000	72.000b 18.000c		-
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này				25.000d	25.000
Lợi ích của cổ đông không kiểm soát				10.000b 28.000c	38.000
Cộng					363.000
Báo cáo kết quả kinh doanh					
Doanh thu hoạt động tài chính				25.000a	25.000
Lợi nhuận sau thuế			25.000d		25.000
Cộng điều chỉnh			368.000	368.000	

Ví dụ 10b: Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn – Trường hợp khoản đầu tư ban đầu được coi như một khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Ví dụ này sử dụng các dữ liệu như ví dụ 10a ở trên, nhưng nhà đầu tư có những ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư.

Ngày 31/12/20X3, khoản đầu tư ban đầu 20% vào công ty A đã được trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Theo đó, khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu với giá gốc là 35 tỉ đồng và được điều chỉnh tăng tương ứng với phần lợi nhuận trong kết quả kinh doanh của công ty liên kết là 12 tỉ đồng (20%x 60 tỉ đồng). Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư tại

ngày 31/12/20X3, trước khi việc mua thêm 60% vốn cả công ty A như sau (Đơn vị tính: triệu đồng):

Bút toán điều chỉnh giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết 12.000

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 12.000

Bảng Cân đối kế toán hợp nhất tại 31/12/20X3 của nhà đầu tư trước khi đạt được quyền kiểm soát đối với công ty A:

Tiền và các khoản phải thu	265.000
Đầu tư vào công ty liên kết (theo phương pháp vốn chủ sở hữu)	47.000
Cộng	312.000
Vốn cổ phần	300.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	12.000
Cộng	312.000

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X3

Phần Lãi, lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 12.000

Việc lập Báo cáo tài chính tại ngày 1/1/20X4 được thực hiện như sau:

Xác định lợi thế thương mại:

Việc xác định lợi thế thương mại được thực hiện tương tự ví dụ 3a nêu trên, theo đó lợi thế thương mại khi đầu tư vào công ty A là 128.000.

Bút toán điều chỉnh

a) Ghi nhận khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

Nợ đầu tư vào công ty con (công ty liên kết trước đây) 12.000

Có LNST chưa phân phối lũy kế đên cuối kỳ trước 12.000

b) Tại ngày 1/1/20X4, ngày nhà đầu tư kiểm soát công ty A, giá trị thị trường cổ phiếu của công ty A là 60.000đ/cp, giá trị khoản đầu tư vào công ty A là 60 tỉ đồng. Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải ghi nhận khoản lãi là chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu (47 tỉ đồng) trên Báo cáo tài chính hợp nhất tại 1/1/20X4:

Nợ Đầu tư vào công ty con 13.000

Có Doanh thu hoạt động tài chính 13.000

c) Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x80%)	40.000
Nợ LNST chưa phân phối (90.000 x80%)	72.000
Nợ Bất động sản đầu tư	50.000
Nợ Lợi thế thương mại	128.000

Có Đầu tư vào công ty con 280.000
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 10.000

d) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát:
Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x20%) 10.000
Nợ LNST chưa phân phối (90.000 x20%) 18.000
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 28.000
Tổng Lợi ích cổ đông không kiểm soát là: 38.000

e) Bút toán kết chuyển: Do điều chỉnh khoản đầu tư theo giá trị hợp lý làm phát sinh khoản lãi 13.000 được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính, vì vậy phải kết chuyển khoản lãi sau thuế lên lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất:
Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQHĐKD) 13.000
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) 13.000

Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20X4 như sau:

Chỉ tiêu	**Công ty mẹ**	**Công ty con A**	**Điều chỉnh**		**Hợp nhất**
			Nợ	**Có**	
Tiền mặt và các khoản phải thu	45.000	80.000			125.000
Đầu tư vào công ty con	255.000		12.000a 13.000b	280.000c	-
Bất động sản đầu tư		60.000	50.000c		110.000
Lợi thế thương mại			128.000c		128.000
Cộng	300.000	140.000			363.000
Vốn cổ phần	300.000	50.000	40.000c 10.000d		300.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước		90.000	72.000c 18.000d	12.000a	12.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này				13.000e	13.000
Lợi ích của cổ đông không kiểm soát				10.000c 28.000d	38.000
Cộng	300.000	140.000			363.000
Doanh thu hoạt động tài chính				13.000b	13.000
Lợi nhuận sau thuế			13.000e		13.000
Cộng			356.000	356.000	

3.2. Để loại trừ giá trị ghi sổ khoản mục "Đầu tư vào công ty con" trong Báo cáo tài chính của công ty mẹ với phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị hợp lý của tài sản thuần tại ngày mua của các công ty con, kế toán phải tính toán giá trị phần sở hữu của công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua của công ty con, đồng thời tính toán lợi thế thương mại phát sinh (hoặc lãi từ giao dịch mua rẻ - nếu có) tại ngày mua, xác định phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của từng tài sản, nợ phải trả của công ty con tại ngày mua, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ)

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM)

Nợ các khoản mục tài sản (giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ)

Nợ các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL thấp hơn GTGS)

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa trị trị hợp lý của tài sản thuần nhỏ hơn GTGS)

Có các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL cao hơn GTGS)

Có các khoản mục tài sản (giá trị hợp lý thấp hơn GTGS)

Có Thu nhập khác (lãi từ giao dịch mua rẻ)

Có Đầu tư vào công ty con

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần cao hơn giá trị ghi sổ)

- Trường hợp các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua có giá trị âm thì khi loại trừ các chỉ tiêu này kế toán ghi Có vào chỉ tiêu đó thay vì ghi Nợ như bút toán trên. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho các kỳ sau khi mua tài sản thuần của công ty con, khoản lãi phát sinh từ việc mua rẻ được điều chỉnh tăng khoản mục "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước", không ghi tăng "Thu nhập khác".

- Khi cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua có biến động, kế toán phải tính toán lại các chỉ tiêu phải loại trừ một cách thích hợp.

3.3. Trường hợp công ty mẹ và công ty con cùng đầu tư vào một công ty con khác mà trong Báo cáo tài chính riêng của công ty con khoản đầu tư vào công ty con kia trong tập đoàn được phản ánh trong chỉ tiêu "Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết" hoặc "Đầu tư khác vào công cụ vốn" thì khi loại trừ giá trị khoản đầu tư được ghi nhận bởi công ty con của tập đoàn:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ)

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM)

Nợ các khoản mục tài sản (giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ)

Nợ các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL thấp hơn GTGS)

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa GTHL của tài sản thuần nhỏ hơn GTGS)

Có các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL cao hơn GTGS)

Có các khoản mục tài sản (giá trị hợp lý thấp hơn GTGS)

Có Thu nhập khác (lãi từ giao dịch mua rẻ)

Có Đầu tư vào công ty con

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa GTHL của tài sản thuần cao hơn GTGS)

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác.

3.4. Trường hợp công ty con sử dụng thặng dư vốn cổ phần, quỹ đầu tư phát triển hoặc lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phát sinh sau ngày mua để phát hành thêm cổ phiếu, công ty mẹ ghi nhận giá trị phần vốn cổ phần của công ty con tăng thêm tương ứng với phần công ty mẹ được hưởng vào chỉ tiêu vốn khác của chủ sở hữu, ghi:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu

Có Vốn khác của chủ sở hữu.

3.5. Đối với các công ty mẹ được cổ phần hoá từ công ty Nhà nước, khi phát sinh khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ và phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con (nếu có), ghi:

Nợ Các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ)

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản (phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư cao hơn giá trị phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con)

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản (phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư

của công ty mẹ thấp hơn giá trị phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con)

Có Đầu tư vào công ty con.

3.6. Trường hợp sau ngày kiểm soát công ty con, công ty mẹ đầu tư tiếp tục vào công ty con:

Khi đầu thêm vào công ty con, kế toán phải xác định giá phí khoản đầu tư thêm và phần sở hữu tăng thêm trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con (không tính theo giá trị hợp lý như tại ngày mua). Khoản chênh lệch giữa giá phí đầu tư thêm và giá trị ghi sổ tài sản thuần được ghi nhận trực tiếp vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (như giao dịch giữa các cổ đông nội bộ)

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (nếu giá trị khoản đầu tư thêm vào công ty con lớn hơn phần giá trị tài sản thuần của cổ đông không kiểm soát chuyển nhượng cho công ty mẹ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (nếu giá trị khoản đầu tư thêm vào công ty con nhỏ hơn phần giá trị tài sản thuần giá trị tài sản thuần của cổ đông không kiểm soát chuyển nhượng cho công ty mẹ)

Có Đầu tư vào công ty con.

Ví dụ 11: Minh họa việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con tại ngày mua trong giao dịch Hợp nhất kinh doanh qua một lần mua

Ngày 1/1/20X6, công ty A mua lại 80% tài sản thuần của công ty B với số tiền là 18.000 triệu đồng. Bảng cân đối kế toán riêng của công ty A và B tại ngày 1/1/20X6 như sau, biết rằng TSCĐ của công ty B được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong vòng 5 năm kể từ ngày 1/1/20X6:

Đơn vị tính: triệu đồng

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	
		Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
Tiền	20.000	15.000	15.000
Đầu tư vào công ty con	18.000		
TSCĐ - Nguyên giá - Hao mòn luỹ kế	1.000 2.000 (1.000)	5.000 5.000	6.000 6.000
Tài sản thuần khác	11.000		
Cộng tài sản thuần	50.000	20.000	21.000
Vốn chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối - Chênh lệch đánh giá lại tài sản	 40.000 10.000	 17.000 3.000	 17.000 3.000 1.000
Cộng vốn chủ sở hữu	50.000	20.000	21.000

Trích tình hình biến động vốn chủ sở hữu trong Thuyết minh báo cáo tài chính năm 20X6 của công ty B như sau:

Đơn vị: Triệu đồng

	Vốn góp của chủ sở hữu	Quỹ đầu tư phát triển	LNST chưa phân phối
Tại ngày 1/1/20X6	17.000	-	3.000
Lãi trong năm	-	-	1.400
Trích lập quỹ	-	- 1.000	
Trả cổ tức năm trước		-	2.000
Trích các quỹ	-	-	1.000
Tại ngày 31/12/20X6	17.000	1.000	1.400

(1) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại 1/1/20X6 cho tập đoàn gồm có công ty mẹ A và công ty con B, để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ A vào công ty con B kế toán phải thực hiện các bước công việc sau:

1.1. Xác định lợi ích của công ty mẹ A và cổ đông không kiểm soát trong giá trị hợp lý cuả tài sản thuần của công ty B tại ngày mua.

	Vốn chủ sở hữu tại ngày mua theo GTHL	Công ty mẹ 80%	Cổ đông không KS 20%
Vốn góp của chủ sở hữu	17.000	13.600	3.400
Lợi nhuận chưa phân phối	3.000	2.400	600
Chênh lệch đánh giá lại tài sản	1000	800	200
Cộng Tài sản thuần	21.000	16.800	4.200

1.2. Xác định lợi thế thương mại.

Giá phí của khoản đầu tư	18.000
Phần sở hữu của công ty mẹ A trong tài sản thuần công ty con tại ngày mua	16.800
Lợi thế thương mại	1.200

1.3. Lập bút toán điều chỉnh:

a) Báo cáo tài chính hợp nhất được lập tại ngày 1/1/20X6 thì bút toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con sẽ được ghi nhận như sau:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu	13.600	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	2.400	
Nợ Lợi thế thương mại	1.200	
Nợ TSCĐ	1.000	
Có Đầu tư vào công ty con		18.000
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		200

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu	3.400	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	600	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		4.000

Tổng LICĐKKS từ bút toán (a) và (b) là 4.200

1.4. Mô tả BCĐKT hợp nhất được lập tại ngày 1/1/20X6:

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Điều chỉnh		Hợp nhất
			Nợ	Có	
Tiền	20.000	15.000			35.000
Đầu tư vào công ty con	18.000			18.000a	-
TSCĐ - Nguyên giá - Hao mòn luỹ kế	1.000 2.000 (1.000)	5.000 5.000	1.000a		7.000 8.000 (1.000)
Lợi thế thương mại			1.200a		1.200
Tài sản thuần khác	11.000				11.000
Cộng tài sản thuần	50.000	20.000			54.200
Vốn cổ phần	40.000	17.000	13.600a 3.400b		40.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	10.000	3.000	2.400a 600b		10.000
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				200a 4.000c	4.200
Cộng vốn chủ sở hữu	50.000	20.000			54.200
Cộng điều chỉnh			22.200	22.200	

(2) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho tập đoàn gồm công ty mẹ A và công ty con B tại 31/12/20X6, để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ A vào công ty con B kế toán phải xác định ảnh hưởng của việc phân phối lợi nhuận sau khi mua.

- Cổ tức mà công ty A nhận được từ việc phân phối lợi nhuận năm trước của công ty B là 1.600 triệu đồng (80%x 2.000triệu). Số tiền này không được ghi tăng thu nhập của công ty A từ hoạt động đầu tư mà phải ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty con vì đây không phải là cổ tức nhận được từ kết quả kinh doanh của công ty B sau ngày mua. Do đó, tại ngày 31/12/20X6 giá trị khoản mục Đầu tư vào công ty con trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ A là 16.400 triệu đồng (18.000 triệu -1.600 triệu).

- Phần sở hữu của công ty mẹ A và cổ đông không kiểm soát trong giá trị tài sản thuần của công ty con B tại ngày hợp nhất kinh doanh (1/1/20X6) trong Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X6 như sau:

	Công ty mẹ 80%	Cổ đông không kiểm soát 20%
Vốn chủ sở hữu tại ngày mua		

		13.600	3.400
Vốn góp của chủ sở hữu	17.000		
Quỹ đầu tư phát triển	1.000	800	200
Chênh lệch đánh giá lại tài sản	1.000	800	200
LNST chưa phân phối	-	-	-
Cộng Tài sản thuần	19.000	15.200	3.800

- Lợi thế thương mại không thay đổi, là chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư (16.400) và giá trị tài sản thuần công ty mẹ nắm giữ tại công ty con (15.200).

Bút toán điều chỉnh như sau:

a) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày 31/12/20X6, kế toán loại trừ giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ trong phần vốn chủ sở hữu của công ty con:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu	13.600	
Nợ Quỹ đầu tư phát triển	800	
Nợ TSCĐ	1.000	
Nợ Lợi thế thương mại	1.200	
Có Đầu tư vào công ty con		16.400
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		200

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu	3.400	
Nợ Quỹ đầu tư phát triển	200	
Có lợi ích cổ đông không kiểm soát		3.600

c) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong kỳ

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát	240	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		240

d) Việc khấu hao TSCĐ theo giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý như sau (Thời gian khấu hao 5 năm kể từ ngày mua):

Khoản mục	Nguyên giá		Khấu hao		Chênh lệch khấu hao theo GTGS và GTHL
	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	
TSCĐ	5.000	6.000	1.000	1.200	200

Điều chỉnh hao mòn luỹ kế và chi phí khấu hao trong trường hợp giá trị hợp lý của tài sản cố định, bất động sản đầu tư cao hơn giá trị ghi sổ, ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp	200	

Có Giá trị hao mòn luỹ kế 200

e) Bút toán kết chuyển:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này 440

Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) 440

Mô tả BCĐKT hợp nhất được lập tại ngày 1/12/20X6 (Bỏ qua khấu hao TSCĐ) như sau:

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Điều chỉnh		Hợp nhất
			Nợ	Có	
Tiền	21.600	14.400			36.000
Đầu tư vào công ty con	16.400			16.400a	-
TSCĐ - Nguyên giá - Hao mòn luỹ kế	1.000 2.000 (1.000)	5.000 5.000	1.000a	200d	6.800 8.000 (1.200)
Lợi thế thương mại			1.200a		1.200
Tài sản thuần khác	11.000				11.000
Cộng tài sản thuần	50.000	19.400			55.000
Vốn cổ phần	40.000	17.000	13.600a 3.400b		40.000
Quỹ đầu tư phát triển		1.000	800a 200b		
LNST chưa phân phối - LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước - LNST chưa phân phối kỳ này	10.000	1.400	440d		10.960 10.000 960
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				200a 3.600b 240c	4.040
Cộng vốn chủ sở hữu	50.000	19.400			55.000
Chi phí quản lý			200d		(200)
LNST, trong đó: - LNST của cổ đông		1.400		440d	1.200 960

mẹ - LNST của cổ đông không kiểm soát			240c		240
Cộng điều chỉnh			21.080	21.080	

4. Phân bổ lợi thế thương mại

4.1. Lợi thế thương mại phát sinh tại ngày mua được phân bổ dần đều vào kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất theo phương pháp đường thẳng trong thời gian không quá 10 năm. Trường hợp số lợi thế thương mại bị tổn thất trong năm cao hơn số phân bổ hàng năm theo phương pháp đường thẳng thì thực hiện phân bổ theo số bị tổn thất.

4.2. Trường hợp phân bổ lợi thế thương mại trong kỳ đầu tiên, kế toán xác định lợi thế thương mại phải phân bổ trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (LTTM phân bổ trong kỳ)

Có Lợi thế thương mại (LTTM phát sinh trong kỳ)

4.3. Trường hợp phân bổ lợi thế thương mại từ kỳ thứ hai trở đi, kế toán phải phản ánh số phân bổ trong kỳ này và số luỹ kế đã phân bổ từ ngày mua đến ngày đầu kỳ báo cáo và ghi nhận như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số LTTM đã phân bổ luỹ kế đến cuối kỳ trước)

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (LTTM phân bổ kỳ báo cáo)

Có Lợi thế thương mại (Số đã phân bổ luỹ kế đến cuối kỳ)

4.4. Sau khi đã phân bổ hết lợi thế thương mại, bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Lợi thế thương mại.

Ví dụ 13: Minh họa việc phân bổ lợi thế thương mại: Tiếp tục ví dụ 11, giả sử lợi thế thương mại là 2.000 triệu đồng, tập đoàn phân bổ lợi thế thương mại trong 10 năm. Số phân bổ một năm là 200 triệu đồng (2.000/10).

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6, bút toán phân bổ lợi thế thương mại như sau:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 200

Có Lợi thế thương mại 200

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7, bút toán phân bổ lợi thế thương mại như sau:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 200

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 200

Có Lợi thế thương mại 400

- Từ năm thứ 11 trở đi cho đến khi thanh lý công ty con, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 2.000

Có Lợi thế thương mại 2.000

- Giả sử sau khi phân bổ lợi thế thương mại 4 năm, công ty mẹ đánh giá lợi thế thương mại đã tổn thất hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 1.200

Có Lợi thế thương mại 1.200

5. Tách lợi ích của cổ đông không kiểm soát

5.1. Nguyên tắc xác định giá trị và tách lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ

a. Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất, lợi ích cổ đông không kiểm soát trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của các Công ty con được xác định và trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt thuộc phần vốn chủ sở hữu. Giá trị lợi ích cổ đông không kiểm soát trong giá trị tài sản thuần của các công ty con hợp nhất, gồm:

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua được xác định theo giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con tại ngày mua;

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày mua đến đầu kỳ báo cáo;

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu phát sinh trong kỳ báo cáo.

b. Các khoản lỗ phát sinh tại công ty con phải được phân bổ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát, kể cả trường hợp số lỗ đó lớn hơn phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con.

c. Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, lợi ích cổ đông không kiểm soát được xác định và trình bày riêng biệt trong mục "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát". Lợi ích cổ đông không kiểm soát được xác định căn cứ vào tỷ lệ lợi ích cổ đông không kiểm soát và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con. Thu nhập của cổ đông không kiểm soát trong kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con được phản ánh trong mục “Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát - Mã số 62”.

d. Khi xác định giá trị phần lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ phải loại trừ ảnh hưởng của:

- Cổ tức ưu đãi phải trả;
- Quỹ khen thưởng phúc lợi phải trích lập trong kỳ.

e. Ngoài những quy định trên, lợi ích cổ đông không kiểm soát còn bị ảnh hưởng bởi các giao dịch nội bộ khác.

5.2. Phương pháp kế toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con tại thời điểm cuối kỳ

5.2.1. Phương pháp 1:

Lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ	=	Lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ	+	Lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ

a) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày đầu kỳ báo cáo

- Căn cứ vào lợi ích cổ đông không kiểm soát đã được xác định tại ngày đầu kỳ báo cáo, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Trường hợp giá trị các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày đầu kỳ là số âm thì kế toán ghi Có các khoản mục đó thay vì ghi Nợ vào các khoản mục đó như trong bút toán trên.

- Trường hợp tại thời điểm mua giá trị hợp lý của tài sản thuần tại các công ty con không bằng với giá trị ghi sổ của nó thì kế toán phải lập bút toán điều chỉnh theo quy định tại mục A phần này để ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả thuộc sở hữu của cổ đông không kiểm soát.

b) Ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát từ kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

- Trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh trong năm có lãi, kế toán xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát trong thu nhập sau thuế của công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh trong năm lỗ, kế toán xác định số lỗ cổ đông không kiểm soát phải gánh chịu trong tổng số lỗ của công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp trong kỳ đơn vị trích lập các quỹ từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, kế toán ghi:

Nợ các Quỹ thuộc vốn chủ sở hữu (chi tiết từng Quỹ)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

- Trường hợp trong năm đơn vị phân phối lợi nhuận và trả cổ tức bằng tiền cho các cổ đông, kế toán căn cứ vào số phân chia cho các cổ đông không kiểm soát ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

5.2.2. Phương pháp 2: Áp dụng trong trường hợp trong kỳ không có các giao dịch theo chiều ngược (công ty con không phải là bên bán) và công ty con không thu được các khoản cổ tức từ các đơn vị trong nội bộ tập đoàn.

a) Giá trị phần lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con (ngoài phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần tại ngày mua) được xác định theo công thức sau:

Lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ	=	Vốn chủ sở hữu của công ty con tại cuối kỳ	x	Tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát tại thời điểm cuối kỳ

b) Do lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ được tách từ vốn chủ của công ty con cuối kỳ nên các bút toán điều chỉnh khi công ty con trích lập các quỹ và trả cổ tức cho cổ đông không kiểm soát không được tiếp tục thực hiện.

c) Để tách riêng giá trị khoản mục "Lợi ích cổ đông không kiểm soát" trong tài sản thuần của công ty con trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải điều chỉnh giảm các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu như "Vốn góp của chủ sở hữu", "Quỹ đầu tư phát triển", "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối",… và điều chỉnh tăng khoản mục "Lợi ích cổ đông không kiểm soát" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

d) Căn cứ vào báo cáo tài chính riêng của từng công ty con cuối kỳ, kế toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu

Nợ Thặng dư vốn cổ phần

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Nợ Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

….

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Trường hợp giá trị các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày đầu kỳ là số âm thì kế toán ghi Có các khoản mục đó thay vì ghi Nợ vào các khoản mục đó như trong bút toán trên.

Ví dụ 14: Minh họa việc tách lợi ích cổ đông không kiểm soát

(1) Ví dụ 14a: Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong trường hợp trong kỳ công ty con trả cổ tức và trích lập các quỹ.

Tiếp tục sử dụng số liệu ví dụ 11, để tách riêng lợi ích cổ đông không kiểm soát trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6 kế toán tính toán và thực hiện các bút toán sau:

a) Loại trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát tại đầu kỳ báo cáo.

	Vốn chủ sở hữu tại ngày 01/01/20X6	Cổ đông không kiểm soát 20%
Vốn góp của chủ sở hữu	17.000	3.400
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	3.000	600
Cộng tài sản thuần	20.000	4.000

Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày đầu kỳ báo cáo như sau:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu	3.400	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	600	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		4.000

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong năm.

Tổng lợi nhuận sau thuế trong năm của công ty con B là 1.400 triệu, phần sở hữu của các cổ đông không kiểm soát là 280 triệu (20%x1.400 triệu), ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát	280	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		280

c) Điều chỉnh việc trích lập các quỹ trong kỳ

Nợ Quỹ đầu tư phát triển	200	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		200

d) Điều chỉnh việc trả cổ tức trong kỳ

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát	400	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		400

Sau bước này, lợi ích cổ đông không kiểm soát là: 3.880

(2) Ví dụ 14b: Áp dụng trong trường hợp trong kỳ không có các giao dịch theo chiều ngược (công ty con không phải là bên bán) và công ty con không thu được các khoản cổ tức từ các đơn vị trong nội bộ tập đoàn.

Tiếp tục ví dụ 11 ở phần trên, tại thời điểm 31/12/20X6, giá trị vốn chủ sở hữu của công ty con gồm:

- Vốn cổ phần 17.000
- Quỹ đầu tư phát triển 1.000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 1.400

Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại thời điểm cuối kỳ được thực hiện như sau:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu	3.400	
Nợ Quỹ đầu tư phát triển	200	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		280
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		3.880

5.2.3. Xử lý cổ tức ưu đãi của cổ đông không kiểm soát và quỹ khen thưởng, phúc lợi

Trước khi xác định phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trong công ty con, công ty mẹ phải thực hiện một số điều chỉnh sau đây:

5.2.3.1. Cổ tức ưu đãi của cổ đông không kiểm soát

a) Đối với cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả: Cổ tức ưu đãi được hạch toán là chi phí tài chính, công ty mẹ không phải thực hiện điều chỉnh khi hợp nhất báo cáo tài chính.

b) Đối với cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu: Công ty mẹ phải xác định riêng phần cổ tức ưu đãi của cổ đông không kiểm soát theo nguyên tắc:

- Xác định riêng phần cổ tức ưu đãi từ lợi nhuận sau thuế trong kỳ trước khi phân bổ lợi nhuận sau thuế cho các cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông. Giá trị của cổ tức ưu đãi phân bổ cho cổ đông không kiểm soát được căn cứ theo tỷ lệ nắm giữ cổ phiếu ưu đãi.

- Phần cổ tức ưu đãi luỹ kế của các kỳ trước chưa trả cho cổ đông không kiểm soát phải được tách ra khỏi lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ trên Bảng cân đối kế toán của công ty con trước khi tính phần sở hữu của cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông.

- Việc tách cổ tức ưu đãi phải được thực hiện trước khi trích quỹ khen thưởng, phúc lợi.

- Do tỷ lệ nắm giữ cổ phiếu ưu đãi và cổ phiếu phổ thông của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát có thể khác nhau, việc xác định phần sở hữu của các cổ đông trong tài sản thuần của công ty con và lợi thế thương mại (nếu có) được thực hiện theo nguyên tắc:

+ Phân bổ cho cổ đông nắm giữ cổ phiếu ưu đãi giá trị của vốn cổ phần ưu đãi tương ứng với tỷ lệ sở hữu của từng cổ đông;

+ Phân bổ cho cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông tổng giá trị của vốn chủ sở hữu còn lại sau khi trừ phần vốn cổ phần ưu đãi.

5.2.3.2. Đối với quỹ khen thưởng, phúc lợi

- Trường hợp báo cáo tài chính của công ty con dùng để hợp nhất đã trích quỹ khen thưởng, phúc lợi theo điều lệ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ chỉ thực hiện điều chỉnh phần Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp báo cáo tài chính của công ty con dùng để hợp nhất chưa trích quỹ khen thưởng, phúc lợi theo điều lệ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ phải ước tính số quỹ khen thưởng phúc lợi công ty con phải trích trong kỳ và loại trừ ra khỏi lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trước khi xác định phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát.

6. Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng tồn kho trong nội bộ tập đoàn

6.1. Nguyên tắc loại trừ

- Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, doanh thu và giá vốn của hàng tiêu thụ trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi, lỗ chưa thực hiện từ các giao dịch bán hàng đang phản ánh trong giá trị của hàng tồn kho cũng phải được loại trừ hoàn toàn.

- Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ	=	Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ theo giá bán nội bộ	-	Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng

- Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phải được loại trừ khỏi giá trị hàng tồn kho cuối kỳ, đồng thời lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ cũng phải được loại trừ khỏi giá vốn hàng bán trong kỳ.

- Việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch công ty mẹ bán hàng cho công ty con không ảnh hưởng đến việc phân chia lợi ích cho các cổ

đông không kiểm soát của công ty con vì toàn bộ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện thuộc về công ty mẹ.

- Trường hợp công ty con ghi nhận lãi hoặc lỗ từ giao dịch bán hàng nội bộ trong tập đoàn thì lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho phải được phân bổ giữa công ty mẹ và các cổ đông không kiểm soát theo tỷ lệ lợi ích của các bên.

- Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch bán hàng nội bộ cũng phải được loại bỏ, trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Trường hợp giá bán hàng nội bộ thấp hơn giá gốc của hàng hóa mua vào, kế toán phải đánh giá khả năng bên mua hàng sẽ bán được hàng tồn kho này với giá cao hơn giá gốc của tập đoàn. Trường hợp xét thấy bên mua hàng không thể bán được hàng với giá cao hơn giá gốc của tập đoàn thì việc phản ánh khoản lỗ chưa thực hiện là phù hợp với việc ghi nhận hàng tồn kho theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được của tập đoàn do đó không cần phải thực hiện việc loại trừ.

- Nếu đến cuối kỳ kế toán bên mua hàng vẫn chưa trả hết tiền thì khoản mục phải thu của khách hàng và khoản mục phải trả cho người bán trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất cũng phải loại trừ số tiền còn nợ giữa các đơn vị trong tập đoàn.

- Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính hợp nhất đã loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch nội bộ, tuy nhiên cơ sở tính thuế của hàng tồn kho được xác định trên cơ sở hoá đơn mua hàng đã có lãi hoặc lỗ từ các giao dịch bán hàng nội bộ.

- Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn sẽ làm cho giá trị ghi sổ của hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó. Trường hợp này sẽ phát sinh một khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp". Khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ này sẽ làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại, đồng thời làm giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong kỳ của cả tập đoàn. Do đó, kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Việc loại trừ khoản lỗ trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch nội bộ chỉ được thực hiện khi chắc chắn rằng giá vốn xét trên phương diện tập đoàn đối với lô hàng này vẫn nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được. Trong trường hợp đó, việc loại trừ khoản lỗ trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn sẽ làm cho giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính hợp nhất lớn hơn cơ sở tính thuế của nó. Trường hợp này sẽ tạo ra chênh lệch tạm thời phải chịu thuế và

làm phát sinh thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả và làm tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại của cả tập đoàn. Do đó, kế toán phải phản ánh thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong BCĐKT hợp nhất.

6.2. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ doanh thu, giá vốn hàng bán và lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong kỳ: Kế toán phải tính toán, xác định số lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ các giao dịch bán hàng nội bộ, ghi:

- Trường hợp có lãi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ - Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ)

Có Hàng tồn kho (Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ).

- Trường hợp lỗ:

+ Nếu giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc của số hàng tồn kho tiêu thụ nội bộ (giá trị tại bên bán) thì kế toán không thực hiện loại trừ lỗ chưa thực hiện mà chỉ loại trừ doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán như sau:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ).

+ Khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong kỳ lớn hơn giá gốc của số hàng tồn kho trong nội bộ (giá trị tại bên bán) thì kế toán thực hiện loại trừ khoản lỗ chưa thực hiện. Trường hợp này kế toán ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Nợ Hàng tồn kho (lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ + lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ).

b) Loại trừ giá vốn hàng bán và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ do ảnh hưởng của lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi bán hàng ở kỳ sau.

Lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ sẽ được chuyển vào giá vốn hàng bán trong kỳ khi bên mua hàng bán hàng tồn kho được mua từ các đơn vị trong nội bộ ra ngoài tập đoàn làm tăng chỉ tiêu giá vốn hàng bán của cả tập đoàn. Do đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất kế toán phải loại trừ ảnh hưởng của lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ đã được ghi nhận vào chỉ tiêu giá vốn hàng bán của kỳ này bằng cách ghi giảm giá vốn hàng bán, đồng thời ghi giảm lợi nhuận chưa phân phối (đầu kỳ).

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ này, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ).

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ này, kế toán ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (lỗ chưa thực hiện trong HTK đầu kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ).

c) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ.

- Trường hợp loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ, kế toán phải xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi nhận như sau:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

- Trường hợp loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh chênh lệch tạm thời phải chịu thuế, kế toán phải xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi nhận như sau:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

d) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ.

Sang kỳ sau khi bên mua đã bán hàng tồn kho mua từ các đơn vị trong nội bộ ra ngoài tập đoàn, cùng với việc loại trừ lãi, lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ, kế toán phải tính toán ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và ghi nhận như sau:

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho kế toán phải tính toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho kế toán phải tính toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

đ) Điều chỉnh ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch Công ty con bán hàng hoá cho Công ty mẹ đến lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện của Công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện đến lợi ích cổ đông không kiểm soát và ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

Khi loại trừ lỗ chưa thực hiện của Công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lỗ chưa thực hiện đến lợi ích cổ đông không kiểm soát và ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Ví dụ 16: Minh họa việc xác định lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ và loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối năm

Ví dụ 16 a: Ngày 25/12/20X7, công ty mẹ A bán hàng cho công ty con B với giá bán 1.000 triệu đồng. Giá vốn mà công ty mẹ mua là 600 triệu đồng. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%.

a) Trường hợp 1: Đến ngày 31/12/20X7, toàn bộ số hàng mua của công ty mẹ vẫn tồn trong kho của công ty con B. Trường hợp này lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ của tập đoàn được xác định như sau:

Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ	=	Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ	-	Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng
400	=	1.000	-	600

Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	1.000	
Có Giá vốn hàng bán		600
Có Hàng tồn kho		400

Do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ nên giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 400 triệu làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 100 triệu đồng, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	100	
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại		100

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Hợp nhất
Tiền	21.900	13.400	35.300
Đầu tư vào công ty con	16.400		-
Hàng tồn kho		1.000	600
Tài sản thuế hoãn lại			100
Tài sản thuần khác	12.000	5.000	17.000
Lợi thế thương mại			1.600
Cộng tài sản thuần	50.300	19.400	54.600
Vốn chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Quỹ đầu tư phát triển - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	 40.000 10.300	 17.000 1.000 1.400	 40.000 10.720
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			3.880
Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐKKS	50.300	19.400	54.600
Tổng doanh thu	1.000		-
Tổng giá vốn	(600)		-
Chi phí quản lý			(200)
Lợi nhuận trước thuế	400		(200)
Chi phí thuế hiện hành	(100)		(100)
Chi phí thuế hoãn lại			100
Lợi nhuận sau thuế	300		(200)

b) Trường hợp 2: Giả sử đến ngày 31/12/20X7, công ty con B đã bán được 30% số hàng hoá mua của công ty mẹ A cho các đơn vị ngoài tập đoàn. Trong trường hợp này giá trị hàng mua nội bộ còn tồn tại công ty con B là 700 triệu đồng. Giá vốn mà công ty mẹ A mua vào của lô hàng này là 420 triệu đồng (70% x 600 triệu đồng). Lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ	=	Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ	-	Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng
280	=	700	-	420

Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện trong trường hợp này là:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 1.000

Có Giá vốn hàng bán 720

Có Hàng tồn kho 280

Do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ nên giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 280 triệu làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 70 triệu đồng (280 triệu đồng x 25%), kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 70

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 70

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Hợp nhất
Tiền	21.900	13.745	35.645
Đầu tư vào công ty con	16.400		-
Hàng tồn kho		700	420
Tài sản thuế hoãn lại			70
Tài sản thuần khác	12.000	5.000	17.000
Lợi thế thương mại			1.600
Cộng tài sản thuần	50.300	19.445	54.735
Vốn chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Quỹ đầu tư phát triển - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	 40.000 10.300	 17.000 1.000 1.445	 40.000 10.855
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			3.880
Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐKKS	50.300	19.445	54.735
Tổng doanh thu	1.000	360	360
Tổng giá vốn	(600)	300	(180)
Chi phí quản lý			(200)
Lợi nhuận trước thuế	400	60	(20)
Chi phí thuế hiện hành	(100)	(15)	(115)
Chi phí thuế hoãn lại			70
Lợi nhuận sau thuế	300	45	(65)

Ví dụ 16b: Loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi hàng tồn kho được mua trong nội bộ tập đoàn đã được bán ở kỳ tiếp theo: Tiếp tục ví dụ 16a nêu trên, giả sử sang năm 20X8 toàn bộ 70% số hàng còn lại mà công ty B mua của công ty mẹ A đã được bán ra ngoài tập đoàn. Giá vốn hàng bán trong Báo cáo tài chính riêng của B được ghi nhận trên cơ sở giá gốc mua vào của B là 700 triệu đồng (gồm cả 280 triệu đồng lãi chưa thực hiện của tập đoàn tại thời điểm 31/12/20X7). Trên phương diện tập đoàn, số hàng này chỉ có giá gốc là 420 triệu đồng do đó để phản ánh trung thực hợp lý chỉ tiêu giá vốn hàng bán trong Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, kế toán phải ghi giảm giá vốn hàng bán đi 280 triệu đồng.

Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi hàng tồn kho được mua từ công ty mẹ A đã được bán trong kỳ như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 280
Có Giá vốn hàng bán 280

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong kỳ trước đã được hoàn nhập trong kỳ này khi hàng đã được bán ra ngoài tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 70
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 70

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Hợp nhất
Tiền	21.900	14.550	36.450
Đầu tư vào công ty con	16.400		-
Hàng tồn kho			
Tài sản thuế hoãn lại			
Tài sản thuần khác	12.000	5.000	17.000
Lợi thế thương mại			1.400
Cộng tài sản thuần	50.300	19.550	54.850
Vốn chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Quỹ đầu tư phát triển - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	 40.000 10.300	 17.000 1.000 1.550	 40.000 10.970
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			3.880
Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐKKS	50.300	19.550	54.850
Tổng doanh thu		840	840
Tổng giá vốn		(700)	420
Chi phí quản lý			(200)
Lợi nhuận trước thuế		140	220
Chi phí thuế hiện hành		(35)	(35)
Chi phí thuế hoãn lại			(70)
Lợi nhuận sau thuế		105	115

Ví dụ 16c: Trường hợp công ty con bán hàng cho công ty mẹ

Theo ví dụ trên, nhưng giả sử giao dịch bán hàng nội bộ là giao dịch của công ty con C bán hàng cho công ty mẹ A với mức lãi gộp bằng 25% giá vốn của công ty con C thì bên cạnh các bút toán điều chỉnh như trên, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện của công ty con C đến lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ, như sau:

Xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện đến kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con C trong năm.

Đơn vị: Triệu đồng

	Hàng tồn kho cuối kỳ	Hàng tồn kho đầu kỳ	Cộng
Loại trừ lãi chưa thực hiện	-60	20	-40
Chi phí thuế TNDN hoãn lại	15	-5	10
Cộng			-30
Cổ đông không kiểm soát (20%)			-6

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ và đầu kỳ làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh của công ty C là 40 triệu đồng, giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là 10 triệu đồng theo đó lãi sau thuế sẽ giảm 30 triệu đồng. Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong kết quả kinh doanh trong năm cũng phải giảm đi 6 triệu đồng tương ứng với 20% sở hữu của cổ đông không kiểm soát. Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát 6

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát 6

7. Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ

7.1. Nguyên tắc điều chỉnh

- Các khoản thu nhập khác, chi phí khác, lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn. Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của TSCĐ (nguyên giá, hao mòn lũy kế) phải được điều chỉnh lại như thể không phát sinh giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn.

- Trường hợp tài sản cố định được bán có lãi thì chi phí khấu hao đang được ghi nhận trong Báo cáo tài chính riêng của bên mua tài sản cố định sẽ cao hơn chi phí khấu hao xét trên phương diện của cả tập đoàn, do đó trong Báo cáo tài chính hợp nhất kế toán phải điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn luỹ kế do ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn.

- Khi loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định trong Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó nên kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lãi chưa thực hiện bị loại trừ khỏi giá trị TSCĐ. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, khoản mục chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cũng phải được ghi giảm số tiền tương ứng với thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện của tập đoàn. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh giảm chi phí khấu hao của tập đoàn.

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị thuộc tập đoàn làm phát sinh một khoản lỗ thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định xét trên phương diện tập đoàn sẽ lớn hơn cơ sở tính thuế của nó nên Báo cáo tài chính hợp nhất phải phản ánh được phần thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lỗ chưa thực hiện nằm trong giá trị TSCĐ. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh được số tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại tương ứng với việc tăng lợi nhuận của tập đoàn. Thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh tăng chi phí khấu hao của tập đoàn.

- Trường hợp phát sinh lãi hoặc lỗ chưa thực hiện từ giao dịch công ty con bán TSCĐ trong nội bộ tập đoàn thì khi xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát, kế toán phải xác định phần lãi hoặc lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông không kiểm soát và điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát.

7.2. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ thu nhập khác, chi phí khác, lợi nhuận chưa thực hiện và điều chỉnh lại giá trị ghi sổ của tài sản cố định phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn trong kỳ.

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ có lãi và giá bán nhỏ hơn nguyên giá TSCĐ:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (nguyên giá > giá bán)

Nợ Thu nhập khác (chênh lệch giữa giá bán TSCĐ < GTCL TSCĐ)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (hao mòn luỹ kế đến ngày bán).

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ có lãi và giá bán lớn hơn nguyên giá TSCĐ:

Nợ Thu nhập khác (chênh lệch giữa giá bán TSCĐ > GTCL TSCĐ)

Có Nguyên giá TSCĐ (giá bán > nguyên giá)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (hao mòn luỹ kế đến ngày bán)

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ phát sinh lỗ, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (phần chênh lệch giữa nguyên giá - giá bán)

Có Giá trị hao mòn lũy kế (hao mòn luỹ kế đến ngày bán)

Có Chi phí khác (giá bán < GTCL TSCĐ và chi phí thanh lý TSCĐ)

b) Loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn trong kỳ trước.

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lãi và nguyên giá tài sản cố định lớn hơn giá bán, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (nguyên giá > giá bán)

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (lãi gộp từ bán TSCĐ)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (hao mòn luỹ kế).

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lãi và nguyên giá tài sản cố định nhỏ hơn giá bán, kế toán ghi:

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (lãi từ giao dịch bán TSCĐ)

Có Nguyên giá TSCĐ (giá bán > nguyên giá)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (hao mòn luỹ kế).

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ phát sinh lỗ, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (nguyên giá > giá bán)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (lỗ từ bán TSCĐ)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (Hao mòn luỹ kế).

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn luỹ kế do ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện phản ánh trong giá trị TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ. Tuỳ thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ loại trừ chi phí khấu hao vào các khoản mục chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn luỹ kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động quản lý, hoạt động bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (điều chỉnh luỹ kế đến cuối kỳ)

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh trong kỳ)

Có Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ trước).

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong sản xuất sản phẩm, hoặc kinh doanh dịch vụ, kế toán phải xác định ảnh hưởng của chi phí khấu hao đến giá vốn hàng bán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (điều chỉnh luỹ kế đến cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳtrước (số hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ trước)

- Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ chi phí khấu hao phải loại trừ giữa giá vốn

hàng bán và hàng tồn kho để loại trừ cho phù hợp. Trong trường hợp đó bút toán loại trừ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (điều chỉnh luỹ kế đến cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ trước).

d) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lỗ chưa thực hiện trong giá trị còn lại của TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lỗ chưa thực hiện phản ánh trong giá trị còn lại của TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ. Tuỳ thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ bổ sung chi phí khấu hao vào các khoản mục chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ, kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn luỹ kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

- Trường hợp tài sản được dùng trong quản lý hoặc cho bộ phận bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh trong kỳ)

Nợ Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ trước)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

- Trường hợp tài sản được dùng sản xuất, kế toán ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ trước)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

- Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ ảnh hưởng của chi phí khấu hao được loại trừ giữa hai chỉ tiêu giá vốn hàng bán và hàng tồn kho cuối kỳ và ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (hao mòn luỹ kế đến cuối kỳ trước)

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

đ) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn khi tài sản vẫn đang sử dụng.

- Kế toán phải xác định thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn và phản ánh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại đến Báo cáo tài chính. Đồng thời với việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

- Đồng thời với việc loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

e) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao khi tài sản cố định vẫn đang sử dụng: Khi tài sản vẫn còn đang được sử dụng và đang được trích khấu hao thì đồng thời với việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao TSCĐ và hao mòn luỹ kế tài sản cố định, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của việc điều chỉnh trên.

- Trường hợp loại trừ lãi từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ dẫn đến việc điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn luỹ kế, kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao luỹ kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ)

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại luỹ kế đến cuối kỳ).

- Trường hợp loại trừ lỗ từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ dẫn đến việc điều chỉnh tăng chi phí khấu hao và hao mòn luỹ kế, kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế như sau:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (ảnh hưởng của thuế thu nhập luỹ kế đến cuối kỳ)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao luỹ kế đến đầu kỳ)

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ).

Khi tài sản cố định vẫn còn đang được sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá thì toàn bộ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn đã chuyển thành lãi thực của tập đoàn thông qua việc giảm trừ chi phí khấu hao hàng kỳ. Từ thời điểm này không còn phát sinh thuế thu nhập hoãn lại.

g) Ảnh hưởng của việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện đến lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn có thể ảnh hưởng đến lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Nếu công ty con là bên bán thì việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện sẽ ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của công ty con và theo đó ảnh hưởng đến việc xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ.

- Nếu công ty con là bên mua thì việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện sẽ ảnh hưởng đến chi phí khấu hao tài sản cố định của công ty con và theo đó ảnh hưởng đến việc xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ.

- Sau khi xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn, nếu lợi ích cổ đông không kiểm soát bị giảm xuống, kế toán ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

- Sau khi xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn, nếu lợi ích cổ đông không kiểm soát tăng lên, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

h) Ảnh hưởng của giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn trong các năm trước đối với các TSCĐ đã được bên mua khấu hao hết theo nguyên giá và vẫn đang sử dụng.

- Trường hợp giá bán nội bộ lớn hơn nguyên giá kế toán phải điều chỉnh bằng cách ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (nguyên giá < giá bán)
Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (nguyên giá – giá bán).

- Trường hợp giá bán nội bộ trước đây nhỏ hơn nguyên giá, kế toán ghi:
Nợ Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ (giữa giá bán < nguyên giá)
Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (giá bán - nguyên giá)
Có Nguyên giá TSCĐ (giá bán – nguyên giá).

Các trường hợp này không phát sinh chênh lệch tạm thời và không ảnh hưởng đến thuế thu nhập hoãn lại.

i) Trường hợp TSCĐ mua từ một đơn vị trong nội bộ tập đoàn được bán khi chưa khấu hao hết.

Khi TSCĐ mua từ đơn vị trong tập đoàn được bán khi chưa khấu hao hết thì kế toán phải phản ánh việc hoàn nhập giá trị còn lại của tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện còn nằm trong giá trị còn lại của TSCĐ, kế toán ghi:
Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại
Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Ví dụ 17: Minh họa lập BCTC hợp nhất trong giao dịch bán TSCĐ trong nội bộ tập đoàn

Ngày 1/1/20X6, công ty mẹ bán một thiết bị quản lý cho công ty con sở hữu toàn bộ với giá 1.500 triệu đồng. Tại ngày bán, thiết bị này có nguyên giá là 2.000 triệu và hao mòn lũy kế là 1.000 triệu đồng. Công ty mẹ khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 10 năm. Công ty con tiếp tục khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 5 năm còn lại. Giả sử thiết bị này không có giá trị thu hồi khi thanh lý. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%.

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X6 kế toán phải thực hiện các bút toán sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ:

+ Loại trừ thu nhập khác, chi phí khác và điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

Nợ Nguyên giá TSCĐ	500		
Nợ Thu nhập khác	1.500		
Có Chi phí khác		1.000	
Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ			1.000

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong năm: Chi phí khấu hao phải được điều chỉnh giảm là 100 triệu (500 triệu lãi gộp bị loại trừ phân bổ cho 5 năm sử dụng còn lại của tài sản cố định), ghi:

Nợ Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ 100

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp 100

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định: Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 125 triệu (500 x 25%), ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 125

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 125

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao: Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 25 triệu (100 x 25%),ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập hoãn lại 25

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 25

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Hợp nhất
Tiền	22.975	12.900	35.875
Đầu tư vào công ty con	16.400		-
Tài sản thuế hoãn lại			100
Tài sản thuần khác Trong đó TSCĐ - Nguyên giá - Hao mòn luỹ kế	11.000	6.200 1200 1500 (300)	16.800 800 2.000 (1.200)
Lợi thế thương mại			1.800
Cộng tài sản thuần	50.375	19.100	54.575
Vốn chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Quỹ đầu tư phát triển - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	 40.000 10.375	 17.000 1.000 1.100	 40.000 10.695
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			3.880
Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐKKS	50.375	19.100	54.575
Thu nhập khác	1.500		-

Chi phí khác	(1.000)		-
Chi phí quản lý - Khấu hao TSCĐ - Phân bổ LTTM		(300)	(200) (200)
Lợi nhuận trước thuế	500		(400)
Chi phí thuế TNDN hiện hành	(125)		(125)
Chi phí thuế TNDN hoãn lại			100
Lợi nhuận sau thuế	375		(425)

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X7, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ.

+ Điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

Nợ Nguyên giá TSCĐ 500

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 500

Có Hao mòn TSCĐ lũy kế 1.000

+ Điều chỉnh chi phí khấu hao trong Báo cáo tài chính hợp nhất

- Trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng luỹ kế do việc điều chỉnh chi phí khấu hao trong năm 20X6, do đó bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ 200

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 100

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp 100

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định: Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 125 triệu (500 x 25%), ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 125

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 125

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ và khấu hao luỹ kế đến đầu kỳ: Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 25 triệu (100 x 25%) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn luỹ kế đến đầu kỳ là 25 triệu (100 x 25%), ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 25

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 25

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 50

Khoản mục	Công	Công	Hợp nhất

	ty A	ty B	
Tiền	22.975	12.900	35.875
Đầu tư vào công ty con	16.400		-
Tài sản thuế hoãn lại			75
Tài sản thuần khác Trong đó TSCĐ - Nguyên giá - Hao mòn luỹ kế	11.000	6.200 900 1500 (600)	16.600 600 2.000 (1.400)
Lợi thế thương mại			1.600
Cộng tài sản thuần	50.375	19.100	54.150
Vốn chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Quỹ đầu tư phát triển - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	40.000 10.375	17.000 1.000 1.100	40.000 10.270
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			3.880
Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐTS	50.375	19.100	54.150
Thu nhập khác			-
Chi phí khác			-
Chi phí quản lý - Khấu hao TSCĐ - Phân bổ LTTM		(300)	(200) (200)
Lợi nhuận trước thuế			(400)
Chi phí thuế TNDN hiện hành			
Chi phí thuế TNDN hoãn lại			(25)
Lợi nhuận sau thuế			(425)

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X8, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ.

+ Điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

Nợ Nguyên giá TSCĐ 500

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 500

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ 1.000

+ Điều chỉnh chi phí khấu hao trong Báo cáo tài chính hợp nhất: Trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X8, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng luỹ kế do việc điều chỉnh chi phí khấu hao từ ngày mua đến ngày đầu năm 20X8, do đó bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ 300

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 200

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp 100

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định: Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 125 triệu, ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 125

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 125

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ và hao mòn luỹ kế đến đầu kỳ: Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 25 triệu (100 x 25%) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn luỹ kế đến đầu kỳ là 50 triệu (200 x 25%),ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại 25

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 50

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 75

Khoản mục	Công ty A	Công ty B	Hợp nhất
Tiền	22.975	12.900	35.875
Đầu tư vào công ty con	16.400		-
Tài sản thuế hoãn lại			50
Tài sản thuần khác Trong đó TSCĐ - Nguyên giá - Hao mòn luỹ kế	11.000	6.200 900 1500 (600)	16.400 400 2.000 (1.600)
Lợi thế thương mại			1.400
Cộng tài sản thuần	50.375	19.100	53.725
Vốn đầu tư của chủ sở hữu Trong đó: - Vốn cổ phần - Quỹ đầu tư phát triển - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	 40.000 10.375	 17.000 1.000 1.100	 40.000 9.845
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			3.880
Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐKKS	50.375	19.100	53.725
Thu nhập khác			-
Chi phí khác			-
Chi phí quản lý - Khấu hao TSCĐ - Phân bổ LTTM		(300)	 (200) (200)
Lợi nhuận trước thuế			(400)
Chi phí thuế TNDN hiện hành			
Chi phí thuế TNDN hoãn lại			(25)

Lợi nhuận sau thuế			(425)

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X1, nếu thiết bị trên vẫn đang được sử dụng, kế toán điều chỉnh như sau:

Nợ Nguyên giá TSCĐ 500

Có Giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ 500

Toàn bộ lãi chưa thực hiện đã được chuyển thành thực hiện qua việc giảm chi phí khấu hao trong 5 năm từ năm 20X5 đến năm 20X9. Đồng thời không còn chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản cố định và cơ sở tính thuế của nó nên không còn bút toán điều chỉnh ảnh hưởng thuế.

8. Loại trừ cổ tức công ty mẹ được chia từ lợi nhuận sau ngày mua của công ty con

8.1. Toàn bộ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua từ các công ty con trong tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Nếu công ty mẹ chưa nhận được số cổ tức hoặc lợi nhuận được chia này do công ty con chưa chuyển tiền thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại trừ số phải thu, phải trả về số cổ tức lợi nhuận được chia đang phản ánh trong khoản mục phải thu khác trong Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và khoản mục phải trả khác trong Báo cáo tài chính riêng của công ty con chia lợi nhuận.

8.2. Trường hợp công ty con trả cổ tức bằng cổ phiếu:

a) Các công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước nếu đã ghi tăng doanh thu hoạt động tài chính và giá trị khoản đầu tư trên báo cáo tài chính riêng thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải ghi giảm toàn bộ số doanh thu hoạt động tài chính (trong kỳ phát sinh) hoặc ghi giảm lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (trong các kỳ sau) và ghi giảm giá trị khoản đầu tư đã ghi nhận trên báo cáo tài chính riêng.

b) Các công ty mẹ không thuộc đối tượng tại điểm a nêu trên không được ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính trên báo cáo tài chính riêng.

c) Giá trị cổ phiếu công ty con phát hành thêm do trả cổ tức đang được trình bày tại chỉ tiêu "Vốn góp của chủ sở hữu" thuộc Bảng cân đối kế toán của công ty con được chuyển sang trình bày tại chỉ tiêu "Vốn khác của chủ sở hữu" thuộc Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

8.3. Bút toán điều chỉnh

a) Khi công ty con trả cổ tức sau ngày mua cho công ty mẹ bằng tiền, kế toán phải loại trừ cổ tức, lợi nhuận công ty mẹ được chia từ các công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

b) Trường hợp công ty con trả cổ tức sau ngày mua cho công ty mẹ bằng cổ phiếu:

- Trường hợp công ty mẹ không phải là doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, công ty mẹ phản ánh giá trị số cổ phiếu nhận được là vốn khác của chủ sở hữu, ghi:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu

Có Vốn khác của chủ sở hữu.

- Trường hợp công ty mẹ là doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, nếu công ty mẹ đã hạch toán tăng doanh thu hoạt động tài chính và tăng giá trị khoản đầu tư ra ngoài doanh nghiệp tương ứng với số tiền cổ tức được chia trên báo cáo tài chính riêng thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải điều chỉnh giảm doanh thu hoạt động tài chính và giá trị khoản đầu tư vào công ty con:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính

Có Đầu tư vào công ty con.

Ví dụ 19: Minh họa việc loại trừ cổ tức công ty mẹ được chia từ lợi nhuận sau ngày mua của công ty con

Ngày 1/4/20X7, công ty C là công ty con do công ty mẹ M sở hữu 80% tuyên bố phân chia lợi nhuận năm 20X6 (Lợi nhuận sau ngày mua) trong đó có số trả cổ tức là 2 tỷ đồng. Số cổ tức này đã được trả vào ngày 15/5/20X7. Lợi nhuận mà công ty mẹ M được hưởng là 1,6 tỷ đồng (80%x 2 tỷ). Trong Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X7, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh sau để loại trừ cổ tức đã nhận:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính	1,6 tỷ	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		1,6 tỷ

9. Các khoản vay trong nội bộ

9.1. Các khoản vay trong nội bộ tập đoàn chưa trả phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Theo đó, các khoản thu nhập từ cho vay và chi phí đi vay cũng phải loại trừ toàn bộ trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

9.2. Nếu các đơn vị trong một tập đoàn có quan hệ vay mượn lẫn nhau thì số dư tiền vay trong nội bộ tập đoàn đang phản ánh trong các khoản mục "Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn", "Vay và nợ thuê tài chính dài hạn", khoản mục "Phải thu về cho vay ngắn hạn", "Phải thu về cho vay dài hạn khác" phải được loại trừ toàn bộ.

9.3. Trường hợp vay nội bộ để đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang:

- Các khoản chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang phải được loại trừ hoàn toàn.

- Trường hợp một đơn vị trong tập đoàn đi vay bên thứ ba (ngoài tập đoàn) để cho đơn vị khác cũng trong nội bộ tập đoàn vay lại thì số tiền trả lãi cho bên thứ ba được ghi nhận là chi phí tài chính trên báo cáo tài chính riêng của bên đi vay nhưng phải được vốn hoá trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Vì vậy, phải thực hiện bút toán điều chỉnh đối với khoản chi phí lãi vay đã ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ.

- Khoản mục "Doanh thu hoạt động tài chính" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên cho vay phải được loại trừ. Trường hợp này làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại do giá trị ghi sổ của tài sản dở dang trên Báo cáo tài chính hợp nhất thấp hơn cơ sở tính thuế của nó. Khi kết thúc thời kỳ đầu tư hoặc xây dựng tài sản, số lợi nhuận chưa thực hiện này thông qua chi phí khấu hao sẽ chuyển thành lợi nhuận thực hiện. Thời gian khấu hao của TSCĐ là thời kỳ hoàn nhập của tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

9.4. Trường hợp lãi vay chưa được thanh toán và đang phản ánh trong các khoản mục phải thu, khoản mục phải trả thì các khoản mục chứa đựng số phải thu, phải trả này cũng phải được loại trừ hoàn toàn.

9.5. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ số dư tiền vay giữa các đơn vị trong tập đoàn, ghi:

Nợ Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn

Nợ Vay và nợ thuê tài chính dài hạn

Có Phải thu về cho vay ngắn hạn

Có Phải thu về cho vay dài hạn.

Nếu các khoản vay được thể hiện trong khoản mục khác thì kế toán phải điều chỉnh bút toán loại trừ cho phù hợp nhằm đảm bảo rằng trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất không còn số dư các khoản vay trong nội bộ tập đoàn.

b) Loại trừ doanh thu tài chính và chi phí tài chính phát sinh từ khoản vay trong nội bộ sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường:

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ doanh thu hoạt động tài chính ghi nhận tại bên cho vay và chi phí tài chính ghi nhận tại bên đi vay, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính

Có Chi phí tài chính.

c) Loại trừ doanh thu tài chính và lãi vay được vốn hoá phát sinh từ khoản vay trong nội bộ sử dụng cho hoạt động đầu tư, xây dựng, sản xuất tài sản dở dang:

c1) Trường hợp bên cho vay sử dụng vốn tự có để cho vay

- Trường hợp chi phí đi vay phát sinh từ các khoản vay nội bộ được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang, kế toán loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay phát sinh trong kỳ, ảnh hưởng luỹ kế của việc loại trừ chi phí đi vay trong giá trị tài sản dở dang luỹ kế đến thời điểm đầu kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (Chi phí đi vay nội bộ đã phản ánh vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang đến đầu kỳ báo cáo)

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (lãi vay phát sinh trong kỳ)

Có Chi phí xây dựng cơ bản dở dang (luỹ kế lãi tiền vay nội bộ đã phản ánh vào giá trị tài sản xây dựng dở dang).

Có Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (lãi vay phát sinh trong kỳ được vốn hoá vào hàng tồn kho).

- Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi vay trong nội bộ tập đoàn, ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại (số điều chỉnh trong kỳ)

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số điều chỉnh luỹ kế đến đầu kỳ).

- Khi tài sản hoàn thành, bàn giao đi vào hoạt động, chi phí lãi vay không tiếp tục được vốn hoá, khi loại trừ lãi vay nội bộ thực hiện theo quy định tại điểm b điều này.

- Trong các kỳ sau, khi tài sản đi vào hoạt động, kế toán phải loại trừ và thực hiện điều chỉnh giảm nguyên giá tài sản để loại trừ phần lãi vay nội bộ được vốn hoá, điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn luỹ kế, hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại và các điều chỉnh khác… tương tự như hướng dẫn trong phần loại trừ giao dịch mua, bán tài sản trong nội bộ tập đoàn.

c2) Trường hợp bên cho vay sử dụng vốn vay riêng biệt từ bên thứ ba (ngoài tập đoàn) để cho một đơn vị khác trong nội bộ tập đoàn vay lại:

- Bên cho vay phải hạch toán lãi vay trả cho bên thứ ba là chi phí tài chính; Bên đi vay vốn hoá khoản lãi vay phải trả nội bộ. Tuy nhiên, luồng tiền trả lãi nội bộ vẫn cần được phản ánh là được vốn hoá trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Vì vậy việc loại trừ lãi vay phát sinh trong nội bộ phải được thực hiện bằng cách ghi giảm chi phí tài chính, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính

Có Chi phí tài chính.

- Kế toán không phải loại trừ các khoản lãi nội bộ,việc điều chỉnh đối với nguyên giá tài sản, khấu hao và hao mòn luỹ kế, tài sản thuế hoãn lại được thực

hiện như quy định tại mục c1, do bản chất khoản lãi vay được vốn hoá trên Báo cáo tài chính hợp nhất phát sinh từ khoản vay bên ngoài tập đoàn.

Ví dụ 20. Điều chỉnh các khoản vay trong nội bộ

Công ty C1 và công ty C2 là hai công ty con của công ty mẹ A. Ngày 1/10/20X8, công ty C1 cho công ty C2 vay 2.000 triệu đồng trong thời hạn 6 tháng cho mục đích sản xuất, kinh doanh thông thường với lãi suất đơn 1%/tháng thanh toán cả gốc và lãi một lần vào ngày 1/4/20X9. Khoản tiền vay này đang được trình bày trong khoản mục vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn trong Báo cáo tài chính của công ty C2 và khoản mục phải thu về cho vay ngắn hạn trong Báo cáo tài chính của công ty C1.Trong Báo cáo tài chính của công ty C2, lãi tiền vay được ghi nhận trong khoản mục chi phí tài chính, số dư lãi tiền vay phải trả được phản ánh trong khoản mục chi phí phải trả thuộc Bảng cân đối kế toán. Công ty C1 cũng đã ước tính thu nhập từ khoản tiền cho vay nói trên và phản ánh vào doanh thu hoạt động tài chính trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và phải thu khác trong Bảng cân đối kế toán.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X8, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh sau:

- Nợ Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn	2.000	
Có Phải thu về cho vay ngắn hạn		2.000
- Nợ Doanh thu hoạt động tài chính	60	
Có Chi phí hoạt động tài chính		60
- Nợ Chi phí phải trả	60	
Có Phải thu khác		60

10. Điều chỉnh các khoản mục nội bộ khác

10.1. Số dư các khoản mục phát sinh từ các giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn, như phải thu, phải trả, doanh thu chưa thực hiện, chi phí trả trước…phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

10.2. Kế toán cần lập Bảng tổng hợp và đối chiếu số dư các khoản mục phát sinh từ các giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn sau đó thực hiện việc loại trừ.

10.3. Các khoản doanh thu, thu nhập, giá vốn, chi phí phát sinh từ các giao dịch khác trong nội bộ tập đoàn, như các khoản doanh thu hoạt động tài chính và chi phí tài chính phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, doanh thu cho thuê, cung cấp dịch vụ... trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

10.4. Bút toán điều chỉnh

Nợ Phải trả người bán ngắn hạn/dài hạn
Nợ Phải trả ngắn hạn khác
Nợ Chi phí phải trả ngắn hạn/dài hạn
Nợ Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn/ dài hạn
Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
Nợ Doanh thu hoạt động tài chính
…
Có Phải thu ngắn hạn/dài hạn của khách hàng
Có Phải thu ngắn hạn/dài hạn khác
Có Chi phí trả trước dài hạn
Có Giá vốn hàng bán
Có Chi phí tài chính
…

11. Tập đoàn đa cấp và sở hữu chéo

11.1 Xác định quyền biểu quyết, giá phí khoản đầu tư, lợi ích của công ty mẹ và lợi ích cổ đông không kiểm soát trong tập đoàn đa cấp

(1). Khi xác định quyền biểu quyết của công ty mẹ trong công ty con cấp 2, kế toán phải xem xét tổng hợp quyền biểu quyết của cả công ty mẹ và các công ty khác do trên báo cáo tài chính riêng của các đơn vị trong tập đoàn có thể khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 đang được trình bày như khoản đầu tư vào công ty liên doanh, công ty liên kết hoặc khoản đầu tư thông thường.

(2). Trường hợp công ty mẹ không nắm giữ 100% vốn tại công ty con cấp 1, việc xác định giá phí khoản đầu tư và lợi ích của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được thực hiện như sau:

- Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con cấp 2 bao gồm giá phí khoản đầu tư trực tiếp và giá phí khoản đầu tư gián tiếp của công ty mẹ (thông qua các công ty con cấp 1 khác). Giá phí khoản đầu tư gián tiếp vào công ty con cấp 2 được xác định theo tỷ lệ nắm giữ của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con cấp 1.

- Lợi ích của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 bao gồm lợi ích trực tiếp và lợi ích gián tiếp. Khoản lợi ích gián tiếp của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được xác định bằng tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của công ty mẹ trong công ty con cấp 1 nhân (x) với tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của công ty con cấp 1 trong công ty con cấp 2 (trừ khi có thỏa thuận khác giữa các cổ đông).

(3). Lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 gồm lợi ích trực tiếp và lợi ích gián tiếp (trong trường hợp công ty mẹ không kiểm soát 100% công ty con cấp 1) và phần lợi ích này có thể cao hơn phần lợi ích thuộc sở hữu của công ty mẹ. Lợi ích gián tiếp của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 được xác định bằng tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 nhân (x) với tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của

công ty con cấp 1 trong công ty con cấp 2 (trừ khi có thỏa thuận khác giữa các cổ đông).

Ví dụ 21. xác định lợi ích của cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ trong tập đoàn đa cấp (ngoài ra có thể tham khảo thêm các ví dụ về việc xác định lợi ích cổ đông mẹ và lợi ích cổ đông không kiểm soát được trình bày ở ví dụ số 1,2,3,4 và 5 – Mục 2 ở trên)

Công ty mẹ sở hữu 80% trong công ty con cấp 1; công ty con cấp 1 sở hữu 70% công ty con cấp 2

Câu trúc tập đoàn

	Sở hữu trực tiếp	**Sở hữu gián tiếp**
Công ty con cấp 1		
Công ty mẹ	80%	
NCI	20%	
Công ty con cấp 2		
Công ty mẹ		56%
NCI	30%	14%

Trong kỳ, LNST của các công ty như sau, Giả sử không có giao dịch nội bộ, tất cả lợi nhuận đều thu được từ các giao dịch với đối tác bên ngoài tập đoàn:

Công ty mẹ	Công ty con cấp 1	Công ty con cấp 2
5.000 triệu đồng	4.000 triệu đồng	1.000 triệu đồng;

Phần sở hữu của các cổ đông trong lợi nhuận sau thuế như sau:

1. Trường hợp công ty mẹ hợp nhất gián tiếp với công ty con cấp 2

a. Tại công ty con cấp 1: Trên BCTC hợp nhất của con cấp 1, do được hợp nhất với con cấp 2 nên tổng LNST là 5.000trđ, trong đó NCI trong kỳ (NCI trực tiếp tại công ty con cấp 2) được xác định là = 30%x1.000 triệu = 300 triệu đồng, trình bày như sau:
   Tổng LNST 5.000 triệu đồng
   Công ty mẹ (con cấp 1) 4.700 triệu đồng
   NCI 300 triệu đồng

b. Trên BCTC hợp nhất của công ty mẹ, LNST là 10.000 triệu đồng (được hợp nhất với BCTC hợp nhất của con cấp 1); NCI là 20% x 4.700 triệu đồng = 940 triệu đồng, trình bày như sau:
   Tổng LNST 10.000 triệu đồng
   Công ty mẹ 8.760 triệu đồng
   NCI = 940+300= 1.240 triệu đồng

2. Trường hợp công ty mẹ hợp nhất trực tiếp với công ty con cấp 2

NCI tại con cấp 1 = 20% x 4.000 triệu đồng = 800 triệu đồng

NCI tại con cấp 2 = 44% x 1.000 triệu đồng = 440 triệu đồng

Tổng cộng **1.240 triệu đồng**

11.2. Phương pháp hợp nhất

(1). Quy trình, nguyên tắc, phương pháp và kỹ thuật hợp nhất báo cáo tài chính đối với các công ty con cấp 2 được thực hiện tương tự như đối với công ty con cấp 1. Ngoài ra, khi hợp nhất các công ty con cấp 2, công ty mẹ thực hiện thêm một số điều chỉnh theo quy định tại Chương IV - Thông tư 202/2014/TT-BTC.

(2). Công ty mẹ được lựa chọn một trong 2 phương pháp sau để hợp nhất các công ty con cấp 2

a) Phương pháp trực tiếp: Công ty mẹ hợp nhất trực tiếp với báo cáo tài chính của công ty con cấp 2. Phương pháp này thường được sử dụng khi:

- Công ty con cấp 2 là công ty liên doanh, liên kết của công ty con cấp 1 nhưng công ty con đó chịu sự kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ ;

- Công ty con cấp 2 là công ty con của công ty con cấp 1 nhưng công ty con cấp 1 không thuộc đối tượng bắt buộc phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của pháp luật.

b) Phương pháp gián tiếp: Công ty con cấp 2 được hợp nhất với công ty con cấp 1 để tạo ra một Báo cáo tài chính hợp nhất, sau đó báo cáo này lại được hợp nhất với báo cáo của công ty mẹ để có được Báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn.

11.3. Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 theo phương pháp gián tiếp

(1). Khi hợp nhất Báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 theo phương pháp gián tiếp, công ty mẹ sử dụng Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1. Nếu công ty mẹ không nắm giữ 100% công ty con cấp 1 thì khi công ty mẹ cần điều chỉnh lại lợi thế thương mại và lợi ích cổ đông không kiểm soát với nguyên tắc như sau:

- Nếu công ty mẹ không nắm giữ 100% công ty con cấp 1 thì giá phí khoản đầu tư của cổ đông mẹ vào công ty con cấp 2 chỉ tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ trong công ty con cấp 1, phần giá phí còn lại của khoản đầu tư thuộc về cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1.

Ví dụ: Công ty mẹ nắm giữ 80% tài sản thuần của công ty con cấp 1, công ty con cấp 1 đầu tư 10 tỷ đồng vào con cấp 2. Trong trường hợp này, thực chất cổ đông mẹ chỉ đầu tư 8 tỷ đồng vào con cấp 2, giá trị khoản đầu tư còn lại 2tỉ đồng

là phần của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 đầu tư vào công ty con cấp 2.

- Khoản lợi thế thương mại phát sinh liên quan đến công ty con cấp 2 trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1 được xác định là tổng giá phí của khoản đầu tư của công ty con cấp 1 trừ đi (–) giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con cấp 2 do công ty con cấp 1 nắm giữ, dẫn đến lợi thế thương mại trong Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1 sẽ bao gồm cả phần của cổ đông không kiểm soát.

Tuy nhiên, lợi thế thương mại được trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ chỉ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông mẹ, vì vậy phần lợi thế thương mại tương ứng với phần của cổ đông không kiểm soát trong con cấp 1 phải được ghi giảm kèm theo đó phần lợi ích cổ đông không kiểm soát cũng bị ghi giảm.

2. Bút toán điều chỉnh:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi thế thương mại

Ví dụ 21a: Công ty mẹ đã mua 70% tài sản thuần của công ty con cấp 1 vào ngày 30/6/20X5 với giá phí là 210.000 triệu đồng, tài sản thuần của công ty con cấp 1 tại ngày mua là 250.000 triệu đồng. Công ty con cấp 1 đã mua lại 80% tài sản thuần của công ty con cấp 2 trong tháng 9/20X9 với giá phí là 190.000 triệu đồng, tài sản thuần của công ty con cấp 2 tại ngày mua là 180.000 triệu đồng.

- Tại ngày công ty mẹ mua công ty con cấp 1: Đây là trường hợp công ty mẹ nắm giữ trực tiếp công ty con, việc xác định lợi thế thương mại (LTTM) được thực hiện như bình thường.

Đơn vị tính: triệu đồng

Giá phí:		210.000
Tài sản thuần	250.000	
Sở hữu của tập đoàn (70%)	175.000	
Lợi thế thương mại		35.000

- Tại ngày công ty con cấp 1 mua công ty con cấp 2		
Giá phí:		190.000
Tài sản thuần	180.000	
Sở hữu của công ty con cấp 1 (80%)	144.000	
Lợi thế thương mại		46.000

- Giá trị LTTM theo tính toán ở trên là 46 tỉ đồng gồm cả phần của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1, nhưng trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ chỉ được trình bày phần LTTM tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ. Khi công ty mẹ lập Báo cáo tài chính hợp nhất trên cơ sở hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 2, công ty mẹ phải điều chỉnh giảm LTTM và lợi ích cổ

đông không kiểm soát tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát (30%), ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (46.000x30%) 13.800

Có Lợi thế thương mại 13.800

- Sau điều chỉnh này, LTTM liên quan đến công ty con cấp 2 được trình bày trên báo cáo tài chính chợp nhất của công ty mẹ là : 32.200

- Trường hợp công ty con cấp 2 đồng thời là công ty liên doanh, liên kết hoặc khoản đầu tư thông thường của công ty mẹ thì lợi thế thương mại được trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ được xác định là tổng LTTM phát sinh từ khoản đầu tư trực tiếp và lợi thế thương mại được xác định như ví dụ trên.

11.4. Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 theo phương pháp trực tiếp

Theo phương pháp trực tiếp, công ty mẹ sẽ hợp nhất trực tiếp báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 mà không thông qua báo cáo tài chính của công ty con cấp 1. Trường hợp này ngoài quy trình hợp nhất thông thường theo quy định, công ty mẹ cần thực hiện một số điều chỉnh bổ sung như sau:

(1). Xác định lợi thế thương mại trong công ty con cấp 2

a) Giá phí của khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được xác định là phần sở hữu của công ty mẹ trong giá phí khoản đầu tư của công ty con cấp 1 khi mua công ty con cấp 2.

b) Tài sản thuần công ty mẹ nắm giữ trong công ty con cấp 2 được xác định theo tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ trong công ty con cấp 1 nhân với (x) tỷ lệ sở hữu của công ty con cấp 1 trong công ty con cấp 2

(2). Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2

Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 được xác định là tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát trực tiếp và gián tiếp.

(3). Loại trừ giá phí khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ, giá phí khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 phải được phân bổ và loại trừ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông mẹ và các cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1. Việc loại trừ giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được thực hiện bình thường, việc loại trừ giá phí của cổ đông không kiểm soát được thực hiện như sau:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Đầu tư vào công ty con (phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 nắm giữ tại công ty con cấp 2)

Ví dụ 21b: Tiếp tục các dữ kiện của ví dụ 21a, việc xác định lợi thế thương mại liên quan đến công ty con cấp 2 như sau:

Công ty con cấp 1:	Tập đoàn	70%	
	Cổ đông không kiểm soát (trực tiếp)	30%	
Công ty con cấp 2:	Tập đoàn (70% x 80%)	56%	
	Cổ đông không kiểm soát	44%	
	Trong đó - Trực tiếp		20%
	- Gián tiếp (30% x 80%)		24%

- Lợi thế thương mại trong công ty con cấp 1:

Giá phí:		210.000
Vốn chủ sở hữu	250.000	
Sở hữu của tập đoàn (70%)	175.000	
Lợi thế thương mại		35.000

- Lợi thế thương mại trong công ty con cấp 2:

Giá phí (70% x 190.000)		133.000
Vốn cổ phần	100.000	
Quỹ	80.000	
	180.000	
Phần sở hữu của tập đoàn (56%)		100.800
Lợi thế thương mại		32.200

Cần chú ý rằng giá phí mà công ty mẹ mua 56% của công ty con cấp 2 là 133.000 chứ không phải 190.000 vì công ty mẹ chỉ sở hữu 70% của công ty con cấp 1 nên giá phí của khoản đầu tư là 190.000 x 70% = 133.000.

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 được xác định là 44%x 180.000 = 79.200; Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong giá phí của khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 được xác định như sau:

Đơn vị tính: Triệu đồng

Tổng giá phí	190.000
Phần của cổ đông mẹ (70%)	133.000
Phần của cổ đông không kiểm soát (30%)	57.000

Bút toán loại trừ:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát	57.000	
Có Đầu tư vào công ty con cấp 2		57.000

(4). Xử lý giao dịch nội bộ và số dư trong công ty con cấp 2.

Về nguyên tắc, các bút toán điều chỉnh cho các giao dịch nội bộ với công ty con cấp 2 cũng tương tự như với công ty con cấp 1. Tuy nhiên công ty mẹ cần xem xét việc điều chỉnh lại lợi ích cổ đông không kiểm soát do ảnh hưởng của việc loại trừ lãi, lỗ từ các giao dịch nội bộ như sau:

a) Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Khi công ty con cấp 2 bán hàng hoá, TSCĐ, cung cấp dịch vụ cho một đơn vị khác trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận nằm trong hàng tồn kho được xem là chưa thực hiện nếu bên mua chưa bán ra ngoài tập đoàn. Trường hợp này, lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phải được điều chỉnh cho lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2.

- Trường hợp lợi ích cổ đông không kiểm soát phải điều chỉnh giảm do loại trừ lãi chưa thực hiện, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát

- Trường hợp lợi ích cổ đông không kiểm soát được điều chỉnh tăng do loại trừ lỗ chưa thực hiện, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát

b) Cổ tức đã trả bởi công ty con cấp 2

- Khi công ty con cấp 2 trả cổ tức cho công ty con cấp 1, công ty mẹ phải thực hiện bút toán loại trừ cổ tức đã trả bởi công ty con cấp 2, ghi:

Nợ Doanh thu tài chính

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này

- Do đã ghi giảm báo cáo kết quả kinh doanh của công ty con cấp 1 đối với phần cổ tức nhận từ công ty con cấp 2 nên lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 cũng phải được ghi giảm tương ứng theo tỷ lệ, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát

(5). Giao dịch trước ngày mua là giao dịch công ty con cấp 1 mua và nắm giữ quyền kiểm soát trong công ty con cấp 2 trước khi công ty mẹ mua và kiểm soát công ty con cấp 1. Trong trường hợp này, công ty con cấp 2 không bị kiểm soát bởi công ty mẹ cho đến khi công ty mẹ mua công ty con cấp 1 và vì vậy lợi nhuận thu được bởi công ty con cấp 2 trước khi công ty mẹ mua công ty con cấp 1 được coi là lợi nhuận trước ngày mua xét trên phương diện cả tập đoàn. Vì vậy, khi xác định lợi thế thương mại, công ty mẹ phải căn cứ vào giá trị tài sản thuần của công ty con cấp 2 tại ngày mua công ty con cấp 1.

Ví dụ 22: Xử lý giao dịch nội bộ và số dư trong công ty con cấp 2.

Công ty mẹ sở hữu 90% công ty con cấp 1. Công ty con cấp 1 sở hữu 70% công ty con cấp 2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của 3 công ty cho năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 20X7 như sau:

Đơn vị tính: Triệu đồng

	Công ty mẹ	Công ty con cấp 1	Công ty con cấp 2
Doanh thu	25.000	20.000	18.000
Giá vốn	(16.000)	(15.000)	(9.000)
Lợi nhuận gộp	9.000	5.000	9.000
Chi phí hoạt động	(2.000)	(1.500)	(6.000)
Thu nhập từ đầu tư	1.800	700	-
Lợi nhuận trước thuế	8.800	4.200	3.000
Thuế TNDN	(2.100)	(1.400)	(900)
Lợi nhuận sau thuế	6.700	2.800	2.100

Thông tin bổ sung:

- Trong năm kết thúc ngày 31.12.20X7 công ty con cấp 2 đã trả cổ tức là 1.000 triệu đồng và công ty con cấp 1 trả cổ tức là 2.000 triệu đồng.

- Công ty con cấp 2 đã bán hàng hoá cho công ty mẹ với giá 600 triệu đồng, đến thời điểm cuối kỳ công ty mẹ còn lại 25% số hàng này trong kho. Công ty con cấp 2 cũng bán hàng hoá cho công ty con cấp 1 với giá 400 triệu đồng, đến thời điểm cuối kỳ công ty con cấp 1 vẫn còn 50% số hàng này trong kho. Biết rằng công ty con cấp 2 bán hàng ở mức lãi gộp là 30% trên doanh số.

Cấu trúc của tập đoàn

Công ty con cấp 1
- Tập đoàn 90%
- Cổ đông không kiểm soát 10%

Công ty con cấp 2
- Tập đoàn (90% x 70%) 63%
- Cổ đông không kiểm soát (100% - 63%) 37%

(1) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận sau thuế trong năm

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát (2.800 x 10%): 280
  trong công ty con cấp 1

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát (2.100 x 37%): 777
  trong công ty con cấp 2

- Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con cấp 1 như sau (Bút toán 1):

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát	280	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		280

- Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con cấp 2 như sau (Bút toán 2):

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát	777	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		777

(2) Phân tích cổ tức đã trả bởi các công ty con

	Tập đoàn	Cổ đông không kiểm soát
Trả bởi Công ty con cấp 1	1,800	200
Trả bởi Công ty con cấp 2	700	300

- Loại trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát trong cổ tức đã trả bởi Công ty con cấp 1(Bút toán 3):

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính	1.800	
Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát	200	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		2.000

- Loại trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát trong cổ tức đã trả bởi công ty con cấp 2 (Bút toán 4):

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính	700	
Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát	300	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		1.000

- Vì Bút toán 4 đã ghi giảm lợi nhuận của công ty con cấp 1 là 700, lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con phải được tính toán lại và điều chỉnh giảm 10% x 700 = 70.

Điều chỉnh Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con cấp 1 (Bút toán 5)

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát	70	
Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát		70

(3) Điều chỉnh lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch công ty con cấp 2 bán hàng trong nội bộ tập đoàn

- Bán cho công ty mẹ

Tổng doanh thu	600
Lợi nhuận (30%)	180

Chưa thực hiện (25%) 45

- Bán cho công ty con cấp 1

Tổng doanh thu 400

Lợi nhuận (30%) 120

Chưa thực hiện (50%) 60

- Loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán hàng nội bộ:

Nợ Doanh thu bán hàng cung cấp dịch vụ (600+400) 1.000

Có Giá vốn hàng bán (555+340) 895

Có Hàng tồn kho (45+60) 105

- Điều chỉnh lại lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 do loại trừ lãi chưa thực hiện (37% x 105).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát 39

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát 39

11.5. Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 1 đồng thời là công ty liên doanh, liên kết hoặc có vốn góp của các đơn vị khác trong tập đoàn

(1). Nguyên tắc hợp nhất báo cáo tài chính: Công ty mẹ phải tuân thủ đầy đủ quy trình hợp nhất báo cáo tài chính như đối với các công ty con khác, ngoài ra thực hiện thêm một số nguyên tắc sau:

a) Xác định lợi ích của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát:

- Công ty mẹ phải xác định tỷ lệ phần sở hữu trong công ty con bằng tổng phần sở hữu trực tiếp và gián tiếp;

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con bằng tổng phần sở hữu trực tiếp và gián tiếp.

b) Khi loại trừ khoản đầu tư, xác định lợi thế thương mại và những vấn đề khác có liên quan, công ty mẹ phải áp dụng các nguyên tắc được quy định tại Điều 53 Thông tư này.

c) Trường hợp Báo cáo tài chính của các đơn vị khác trong tập đoàn trình bày khoản đầu tư vào công ty con là đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải điều chỉnh toàn bộ ảnh hưởng của việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

(2). Phương pháp hợp nhất

a) Loại trừ khoản đầu tư của tập đoàn trong công ty con

- Loại trừ khoản đầu tư của mẹ vào con

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (tỷ lệ sở hữu của tập đoàn trong công ty con)

Nợ Lợi thế thương mại

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu gián tiếp của cổ đông không kiểm soát trong công ty con)

Có Đầu tư vào công ty con (BCTC mẹ)

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (trên Báo cáo tài chính của các đơn vị trong nội bộ tập đoàn)

Có Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác

Có Lãi từ giao dịch mua rẻ

- Ngoài ra, nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả của công ty con tại ngày mua thì công ty mẹ phải điều chỉnh giá trị tài sản và nợ phải trả theo giá trị ghi sổ và ghi nhận phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong khoản chênh lệch này như quy định tại Điều 15 Thông tư này.

- Sau khi ghi nhận tài sản và nợ phải trả theo giá trị hợp lý, công ty mẹ tiếp tục thực hiện việc điều chỉnh chi phí khấu hao của TSCĐ, bất động sản đầu tư và ghi nhận thuế hoãn lại (nếu có) theo quy định tại Điều 18 và 19 Thông tư này.

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong Công ty con

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (tỷ lệ sở hữu trực tiếp và gián tiếp)

Có lợi ích cổ đông không kiểm soát

c) Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh từ lợi nhuận sau thuế trong kỳ:

- Trường hợp công ty con có lãi

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (theo tỷ lệ sở hữu trực tiếp và gián tiếp)

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát

- Trường hợp công ty con bị lỗ

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (theo tỷ lệ sở hữu trực tiếp và gián tiếp)

d) Nếu báo cáo tài chính của các đơn vị khác trong tập đoàn phản ánh khoản đầu tư vào công ty con dưới dạng đầu tư vào liên doanh, liên kết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải thực hiện loại trừ toàn bộ ảnh hưởng của sự thay đổi trong giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Nếu báo cáo tài chính dùng để hợp nhất của các đơn vị trong tập đoàn đã điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, công ty mẹ phải loại trừ khoản đã điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết (số điều chỉnh trong kỳ tính vào báo cáo kết quả kinh doanh)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số điều chỉnh vào báo cáo kết quả kinh doanh lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái (Số lũy kế đến cuối kỳ - nếu có)

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số lũy kế đến cuối kỳ - nếu có)

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

- Nếu báo cáo tài chính dùng để hợp nhất của các đơn vị trong tập đoàn đã điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, công ty mẹ phải loại trừ khoản đã điều chỉnh giảm bằng bút toán ngược lại với bút toán trên.

đ) Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát do ảnh hưởng của việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

- Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ do điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:

+ Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu liên quan

+ Nếu điều chỉnh tăng ghi ngược lại bút toán trên.

- Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ do điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

+ Nếu điều chỉnh giảm:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số (Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần lãi, hoặc lỗ trong kỳ của công ty liên doanh, liên kết đã bị ghi giảm)

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu có liên quan (Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu của công ty liên doanh, liên kết đã bị ghi giảm)

+ Nếu điều chỉnh tăng ghi ngược lại bút toán trên.

Ví dụ 23: Minh họa Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con đồng thời là công ty liên doanh, liên kết hoặc có vốn góp của các đơn vị khác trong tập đoàn

Công ty mẹ A sở hữu 80% tài sản thuần của công ty B và 60% tài sản thuần của Công ty C. Công ty B đầu tư thêm 20% vào công ty C. Tại ngày đầu tư 1/1/20X3, (giả sử không có lợi thế thương mại), các công ty này có Bảng Cân đối kế toán như sau:

a) Trường hợp báo cáo tài chính của công ty B trình bày khoản đầu tư vào công ty C theo phương pháp giá gốc

Đơn vị tính: Tỉ đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Công ty con C
Đầu tư vào B	800		
Đầu tư vào C	360	120	
Tài sản thuần khác	8.840	880	600
Vốn cổ phần	10.000	1.000	600

- Việc xác định tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát như sau:

	Trực tiếp	Gián tiếp
+ Tại Công ty B		
Công ty mẹ	80%	
Cổ đông không kiểm soát	20%	
+ Tại Công ty C		
Công ty mẹ	60%	16%
Cổ đông không kiểm soát	20%	4%

Nếu báo cáo tài chính của công ty B trình bày khoản đầu tư vào công ty C theo phương pháp giá gốc thì Tập đoàn phải hợp nhất công ty C theo tỷ lệ nắm giữ trực tiếp và gián tiếp (76%). Cổ đông không kiểm soát trong công ty C được tách theo tỷ lệ 24%. Đồng thời khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty B vào công ty C, phải ghi giảm lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần cổ đông không kiểm soát trong B đầu tư vào C (4%)

- Bút toán điều chỉnh để lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày 1/1/20X3 như sau:

+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con B:		
Nợ Vốn cổ phần 80% x 1.000	800	
Có đầu tư vào cong ty con B:		800
+ Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong B:		
Nợ Vốn cổ phần	200	
Có lợi ích cổ đông không kiểm soát		200
+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty B trong công ty C		
Nợ Vốn chủ sở hữu Công ty C (600x76%)	456	
Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (600x4%)	24	
Có Đầu tư vào Công ty con (BCTC mẹ)		360
Có Đầu tư vào Công ty liên kết (BCTC của B)		120
+ Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong C		
Nợ Vốn cổ phần (24%x600)	144	
Có lợi ích cổ đông không kiểm soát		144

Bảng Cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn tại ngày 31/12/20X3 như sau:

Đơn vị tính: Tỉ đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Công ty con C	Hợp nhất

Đầu tư vào công ty con B	800			-
Đầu tư vào công ty con C	360	120		-
Tài sản thuần khác	8840	880	600	10.320
Vốn cổ phần	10.000	1.000	600	10.000
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				320

- Giả định rằng trong năm 20X3, công ty con C có 100 tỉ đồng lợi nhuận sau thuế, các công ty mẹ A và B có Bảng cân đối kế toán không thay đổi so với ngày đầu năm như sau:

Đơn vị tính: Tỉ đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Công ty con C
Đầu tư vào B	800		
Đầu tư vào C	360	120	
Tài sản thuần khác	8840	880	600
Vốn cổ phần	10.000	1.000	600
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối			100

Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát: Lợi ích cổ đông không kiểm soát tại công ty C gồm cả trực tiếp và gián tiếp là 24%. Vì vậy, khi Công ty C có 100 lợi nhuận trong kỳ thì Tập đoàn được hưởng 76, Cổ đông không kiểm soát hưởng 24. Ngoài các bút toán như mục a nêu trên thì cần thực hiện thêm bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh từ lợi nhuận sau thuế trong năm 20X3 của công ty C như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế: 100 x 24 24

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 24

Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn tại ngày 31/12/20X3 như sau:

Đơn vị tính: Tỉ đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Công ty con C	Hợp nhất
Bảng cân đối kế toán				
Đầu tư vào Công ty B	800			-
Đầu tư vào Công ty C	360	120		-
Tài sản thuần khác	8840	880	700	10.420
Vốn cổ phần	10.000	1.000	600	10.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối			100	76
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				344
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh				
Lợi nhuận sau thuế	-	-	100	100

Trong đó: Cổ đông không kiểm soát				24

b) Trường hợp báo cáo tài chính của các đơn vị trong tập đoàn trình bày khoản đầu tư vào công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Công ty con C
Đầu tư vào B	800		
Đầu tư vào C	360	140	
Tài sản thuần khác	8840	880	700
Vốn cổ phần	10.000	1.000	600
LNST chưa phân phối			100

Tiếp theo ví dụ trên, nếu báo cáo tài chính của công ty B trình bày khoản đầu tư vào công ty C theo phương pháp vốn chủ sở hữu thì khi công ty C có lợi nhuận là 100 thì công ty B được điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư thêm 20 do nó nắm giữ 20% tài sản thuần của C. Kết quả là trên BCTC của B, khoản đầu tư vào C có giá trị là 140. Trong số điều chỉnh tăng thêm này đã có 16% của công ty mẹ và 4% của cổ đông không kiểm soát.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện theo các bước tương tự ví dụ a, sau đó phải điều chỉnh giảm giá phí khoản đầu tư, phần lãi, lỗ trong công ty liên kết, liên doanh và lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Việc công ty mẹ hợp nhất với Công ty B và C tại ngày 31/12/20X3 được thực hiện như sau:

- Đối với công ty B

+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con B:

Nợ Vốn cổ phần (80% x 1.000)	800	
Có đầu tư vào công ty con B:		800

+ Lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong B:

Nợ Vốn cổ phần	200	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		200

+ Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (20%x20)	4	
Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát		4

- Đối với Công ty C:

+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty B trong công ty C

Nợ Vốn chủ sở hữu Công ty C (600x76%)	456	
Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (600x4%)	24	
Có Đầu tư vào Công ty con (BCTC mẹ)		360

Có Đầu tư vào Công ty liên kết (BCTC của B) 120

+ Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong C
Nợ Vốn cổ phần (24%x600) 144
Có lợi ích cổ đông không kiểm soát 144

+ Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh từ lợi nhuận sau thuế trong năm 20X3 của công ty C như sau:
Nợ Lợi nhuận sau thuế: (100 x 24) 24

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 24

- Điều chỉnh ảnh hưởng của thay đổi trong giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu và lợi ích cổ đông không kiểm soát

+ Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:
Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 20
Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 20

+ Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát do điều chỉnh giảm phần lãi trong công ty liên doanh, liên kết
Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số 4
Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số 4

Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn tại ngày 31/12/20X3 như sau:

Đơn vị tính: Tỉ đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Công ty con C	Hợp nhất
Đầu tư vào B	800			-
Đầu tư vào C	360	140		-
Tài sản thuần khác	8840	880	700	10.420
Vốn cổ phần	10.000	1.000	600	10.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối			100	76
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				344
Phần lãi, lỗ trong công ty liên doanh, liên kết		20		-
Lợi nhuận sau thuế Trong đó: Cổ đông không kiểm soát		20	100	100 24

12. Phương pháp xử lý các khoản dự phòng nội bộ trên BCTC hợp nhất

12.1. Lí do phải điều chỉnh các khoản dự phòng nội bộ khi lập và trình bày BCTC hợp nhất

a. Do Khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con (hoặc các khoản đầu tư của công ty con này vào công ty con khác trong cùng tập đoàn) bị loại trừ hoàn toàn khi lập và trình bày BCTC hợp nhất, nói cách khác trên BCTC hợp nhất, khoản đầu tư trong nội bộ tập đoàn luôn có giá trị bằng không (=0). Vì vậy, không có đầu tư thì không có việc lập dự phòng giảm giá đầu tư tài chính. Nếu công ty mẹ và các công ty con khác trong tập đoàn đã lập dự phòng giảm giá cho các khoản đầu tư trong nội bộ trên BCTC riêng của minh thì khi lập BCTC hợp nhất phải điều chỉnh toàn bộ số dư khoản dự phòng và ảnh hưởng của việc lập dự phòng giảm giá đầu tư tài chính đến BCTC hợp nhất.

b. Khi công ty con bị lỗ, công ty mẹ và các công ty con khác trong nội bộ có thể lập dự phòng tổn thất đầu tư tài chính trên BCTC riêng của mình. Tuy nhiên, trên BCTC hợp nhất, toàn bộ khoản lỗ của công ty con đã được phản ánh, do vậy cần phải xử lý khoản dự phòng đã trích lập trên BCTC riêng để tránh bị phản ánh trùng 2 lần cùng một khoản tổn thất.

c. Khi công ty mẹ và các công ty con có các khoản phải thu, phải trả, cho vay... lẫn nhau. Khi lập BCTC hợp nhất, các khoản phải thu, phải trả trong nội bộ tập đoàn này cần phải được loại trừ. Tuy nhiên, nếu trên BCTC riêng của các công ty này đã trích lập dự phòng phải thu khó đòi trong nội bộ thì khoản dự phòng này cũng cần phải được loại trừ hoàn toàn.

d. Trường hợp công ty mẹ và các công ty con có giao dịch mua, bán hàng tồn kho trong nội bộ và số hàng tồn kho này chưa được bán ra bên ngoài cho một bên thứ ba độc lập thì giá trị ghi sổ của hàng tồn kho tại bên mua có thể khác biệt so với giá trị ghi sổ của chúng tại bên bán (chênh lệch là do các khoản lãi, lỗ nội bộ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ). Do đó, nếu bên mua thực hiện lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên BCTC riêng thì khoản dự phòng này có thể khác biệt với chênh lệch (nếu có) giữa giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho so với giá gốc tập đoàn mua vào ban đầu. Vì vậy, cần phải xử lý số dự phòng đã trích lập tại bên mua để số lập dự phòng trên BCTC hợp nhất được xác định là chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá gốc tập đoàn mua vào ban đầu.

e. Đối với các khoản dự phòng phải trả, nếu một đơn vị trong nội bộ tập đoàn thực hiện các dịch vụ bảo hành sản phẩm hàng hóa, tái cấu trúc... thì bên cung cấp dịch vụ đó sẽ được ghi nhận doanh thu từ các đơn vị nội bộ và dó đó khoản dự phòng phải trả có thể phải được xử lý khi lập và trình bày BCTC hợp nhất.

12.2. Nguyên tắc xử lý các khoản dự phòng liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết

12.2.1. Nguyên tắc kế toán

(1). Đối với khoản đầu tư vào công ty con:

a) Do cấu trúc của tập đoàn là phức tạp, công ty con có thể được sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải xác định tất cả các khoản dự phòng đã trích lập liên quan đến công ty con, như:

- Đối với công ty con sở hữu trực tiếp, khoản dự phòng đã trích lập là khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác;
- Đối với công ty con sở hữu gián tiếp, khoản dự phòng có thể được trích lập dưới hình thức dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác hoặc dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh.

b) Tất cả các khoản dự phòng có liên quan đến công ty con đã được trích lập trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ hoặc báo cáo tài chính của các công ty con khác đều được loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

(2). Đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (kể cả sở hữu trực tiếp và gián tiếp): Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ số dự phòng tổn thất đầu tư do các công ty liên doanh, liên kết bị lỗ đã được trích lập trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và báo cáo tài chính của các công ty con khác trong nội bộ tập đoàn.

(3). Các khoản chi phí tài chính hoặc ghi giảm chi phí tài chính (do hoàn nhập dự phòng) phát sinh tương ứng với số dự phòng được điều chỉnh trong kỳ cũng phải được loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

(4). Kế toán phải xác định ảnh hưởng từ việc loại trừ các khoản dự phòng đầu tư tài chính tới báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế hoãn lại phải trả phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

(5). Công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tổng hợp về các khoản dự phòng đầu tư tài chính liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết với các nội dung sau:

- Số dư đầu kỳ; Số dự phòng trích lập bổ sung hoặc hoàn nhập trong kỳ;
- Số dư cuối kỳ;
- Thuế suất thuế TNDN đơn vị được hưởng.

12.2.2. Phương pháp kế toán các khoản dự phòng liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết

(1). Phương pháp xử lý dự phòng này áp dụng cho cả dự phòng đầu tư tài chính dài hạn và dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (gọi chung là dự phòng đầu tư tài chính) liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết.

(2). Xử lý khoản dự phòng đầu tư tài chính được trích lập trong kỳ

a) Đối với khoản dự phòng đầu tư tài chính được trích lập trong kỳ liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết của tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng được trích lập trong kỳ, ghi:

Nợ Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn

Có Chi phí tài chính

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng đầu tư tài chính trích lập trong kỳ nếu số dự phòng trích lập được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng trích lập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

(3). Xử lý khoản dự phòng đầu tư tài chính đã trích lập từ kỳ trước

a) Đối với khoản dự phòng đầu tư tài chính đã trích lập từ kỳ trước liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết của tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng đã trích lập từ các kỳ trước, ghi:

Nợ Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng đầu tư tài chính đã trích lập từ kỳ trước nếu số dự phòng trích lập đã được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ trước của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng đã trích lập từ kỳ trước nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

(4). Xử lý khoản hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính trong kỳ

a) Trường hợp phát sinh việc hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết của tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ khoản hoàn nhập dự phòng trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí tài chính

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

b) Nếu khoản dự phòng đã trích lập từ kỳ trước chưa được hoàn nhập hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ số dư còn lại của khoản dự phòng theo quy định tại điểm a điểm (3) nêu trên.

c) Xử lý thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính:

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận thuế hoãn lại phải trả bằng toàn bộ số dư khoản dự phòng tại thời điểm đầu kỳ (chưa tính đến số được hoàn nhập trong kỳ này), ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

- Khi hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính, kế toán phải ghi giảm số thuế hoãn lại phải trả bằng số dự phòng được hoàn nhập nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Có Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

12.3. Phương pháp xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi trong nội bộ tập đoàn

12.3.1. Nguyên tắc xử lý các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn trên Báo cáo tài chính hợp nhất

(1). Công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và trên Báo cáo tài chính của các công ty con (kể cả công ty con sở hữu gián tiếp) nếu khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn (giữa công ty mẹ và các công ty con, giữa các công ty con với nhau).

Riêng các khoản dự phòng phải thu khó đòi giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn và các công ty liên doanh, liên kết của tập đoàn vẫn được giữ nguyên và trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

(2). Công ty mẹ có trách nhiệm loại trừ toàn bộ số chi phí phát sinh trong kỳ liên quan đến số dự phòng phải thu khó đòi bị loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

(3). Khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi phát sinh trong kỳ liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

(4). Kế toán phải xác định ảnh hưởng từ việc loại trừ các khoản dự phòng phải thu khó đòi tới Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế hoãn lại phải trả phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

(5). Công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tổng hợp về các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn với các nội dung sau:

- Số dư đầu kỳ;

- Số dự phòng trích lập bổ sung hoặc hoàn nhập trong kỳ;

- Số dư cuối kỳ;

- Thuế suất thuế TNDN đơn vị được hưởng.

12.3.2. Phương pháp kế toán các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn trên Báo cáo tài chính hợp nhất

(1). Xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trong kỳ

a) Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trong kỳ liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng được trích lập trong kỳ, ghi:

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng phải thu khó đòi trích lập trong kỳ nếu số dự phòng trích lập được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng trích lập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

(2). Xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước

a) Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng, ghi:

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước nếu số dự phòng trích lập đã được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ trước của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng đã trích lập từ kỳ trước nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

(3). Xử lý khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi trong kỳ

a) Trường hợp phát sinh việc hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ khoản hoàn nhập dự phòng trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

b) Nếu khoản dự phòng đã trích lập từ kỳ trước chưa được hoàn nhập hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ số dư còn lại của khoản dự phòng theo quy định tại điểm a điểm (2) nêu trên.

c) Xử lý thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi:

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận thuế hoãn lại phải trả bằng toàn bộ số dư khoản dự phòng tại thời điểm đầu kỳ (chưa tính đến số được hoàn nhập trong kỳ này), ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

- Khi hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi, kế toán phải ghi giảm số thuế hoãn lại phải trả bằng số dự phòng được hoàn nhập nhân (x) thuế suất thuế TNDN, ghi:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Có Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

12.4. Phương pháp xử lý khoản dự phonngf giảm giá hàng tôn fkho phát sinh từ giao dịch mua, bán nội bộ khi lập và trình bày BCTC hợp nhất

12.4.1. Nguyên tắc xử lý khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho

(1). Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải điều chỉnh số dư khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho (được lập trên Báo cáo tài chính riêng của các đơn vị trong nội bộ tập đoàn) đối với số hàng tồn kho mua từ các đơn vị trong nội bộ tập đoàn nhưng chưa bán ra bên ngoài tập đoàn tại thời điểm cuối kỳ.

(2). Đối với dự phòng giảm giá hàng tồn kho, chỉ xem xét các khoản dự phòng đã trích lập cho số hàng tồn kho được mua trong nội bộ tập đoàn có dấu hiệu bị giảm giá so với giá trị ghi sổ của bên mua. Số dự phòng được chấp nhận trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất phải đảm bảo điều kiện khi cộng với giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho trên báo cáo tài chính của bên mua không lớn hơn giá gốc của hàng tồn kho đó tại bên bán.

(3). Trường hợp bán hàng tồn kho lỗ:Trường hợp khi bán hàng tồn kho, bên bán xét thấy giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ nên chấp nhận bán hàng tồn kho với mức giá trị thuần có thể thực hiện được thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất không phải điều chỉnh khoản lỗ do bán hàng tồn kho vì đây là lỗ đã thực hiện. Nếu cuối kỳ, giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho tại bên mua lại tiếp tục giảm so với giá trị ghi sổ (giá mua) thì bên mua phải trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Trường hợp này, không phải điều chỉnh dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

(4). Trường hợp bán hàng tồn kho lãi: Trường hợp bán hàng tồn kho có lãi, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ khoản lãi chưa thực hiện. Nếu cuối kỳ giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua hàng, bên mua sẽ trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, việc điều chỉnh khoản dự phòng này trên Báo cáo tài chính hợp nhất được xử lý như sau:

- Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua nhưng lớn hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ toàn bộ giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua do giá trị hàng tồn kho được phản ánh trên Báo cáo tài chính hợp nhất là giá gốc tại bên bán.

- Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua và nhỏ hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại bỏ phần giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua tương ứng với khoản lãi chưa thực hiện. Chỉ phần chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối kỳ nhỏ hơn giá gốc tại bên bán mới được trình bày trên chỉ tiêu dự phòng giảm giá hàng tồn kho của Báo cáo tài chính hợp nhất.

5. Việc ghi nhận và hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan đến khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện tương tự như đối với dự phòng phải thu khó đòi và dự phòng đầu tư tài chính.

12.4.2. Phương pháp kế toán các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất

(1). Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua nhưng lớn hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ toàn bộ giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua, ghi:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Có Giá vốn hàng bán

(2). Đối với số dự phòng giảm giá hàng tồn kho trích lập từ các kỳ trước, nếu lượng hàng tồn kho này đến kỳ sau vẫn chưa được bán cho một bên thứ ba bên ngoài tập đoàn và khoản dự phòng chưa được hoàn nhập, ghi:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

(3). Khi hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong kỳ

Nợ Giá vốn hàng bán

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

- Điều chỉnh số dư dự phòng chưa hoàn nhập hết

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

4. Các bút toán ghi nhận và hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan đến khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện tương tự như đối với dự phòng phải thu khó đòi và dự phòng đầu tư tài chính.

12.5. Phương pháp xử lý khoản dự phòng phải trả khi lập và trình bày BCTC hợp nhất

12.5.1. Nguyên tắc xử lý khoản dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hoá và bảo hành công trình xây dựng

(1). Khi doanh nghiệp bán hàng hoá hoặc công trình xây dựng, doanh nghiệp phải trích dự phòng bảo hành nếu hàng hoá hoặc công trình xây dựng có hỏng hóc, sai sót. Việc bảo hành có thể được thực hiện bởi bản thân doanh nghiệp, thuê một đơn vị trong nội bộ tập đoàn hoặc thuê ngoài. Khi trích lập dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây dựng có thể doanh nghiệp chưa xác định được nghĩa vụ bảo hành có thực tế xảy ra hay không và đơn vị thực hiện việc bảo hành. Vì vậy, khi trích lập dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hoá, công trình xây dựng không cần phải điều chỉnh trên BCTC hợp nhất.

(2). Khi việc bảo hành sản phẩm hàng hoá, công trình xây dựng xảy ra, nếu doanh nghiệp tự thực hiện việc bảo hành hoặc thuê một bên thứ ba bên ngoài tập đoàn thực hiện việc bảo hành thì toàn bộ doanh thu và chi phí phát sinh đều không phải là các giao dịch trong nội bộ tập đoàn nên không thực hiện điều chỉnh trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

(3). Trường hợp doanh nghiệp thuê một đơn vị trong tập đoàn thực hiện việc bảo hành thì sẽ phát sinh giao dịch nội bộ do bên thực hiện bảo hành ghi nhận doanh thu, bên thuê bảo hành phát sinh chi phí. Trường hợp này cần phải loại trừ các khoản mục doanh thu, chi phí trong nội bộ tập đoàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

(4). Doanh nghiệp không ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh liên quan đến các khoản dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hoá, bảo hành công trình xây dựng.

12.5.2. Phương pháp kế toán khoản dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hoá và bảo hành công trình xây dựng

(1). Đối với bảo hành sản phẩm, hàng hoá, nếu các đơn vị trong nội bộ tập đoàn thực hiện việc bảo hành, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có Chi phí bán hàng (nếu bảo hành phát sinh trong kỳ lập dự phòng)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (nếu phát sinh trong kỳ sau)

2. Đối với bảo hành công trình xây dựng, nếu các đơn vị trong nội bộ tập đoàn thực hiện việc bảo hành, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có Giá vốn hàng bán (nếu bảo hành phát sinh trong kỳ lập dự phòng)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (nếu phát sinh trong kỳ sau)

12.6. Các ví dụ về phương pháp xử lý các khoản dự phòng khi lập và trình bày BCTC hợp nhất

(1). Ví dụ 24: Minh họa việc xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn trên Báo cáo tài chính hợp nhất

Năm 20X5, công ty mẹ Thăng Long trích lập dự phòng phải thu khó của công ty con Đông Đô với giá trị 100 triệu đồng. Năm 20X6, công ty Thăng Long tiếp tục trích lập dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô thêm 60 triệu đồng. Năm 20X7, công ty Thăng long hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô 40 triệu đồng. Năm 20X8, công ty Thăng long tiếp tục hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô là 80 triệu đồng, năm 20X9 công ty Thăng Long hoàn nhập nốt khoản dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô là 40 triệu đồng.

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X5:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong năm 20X5

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi: 100

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp: 100

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 25

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 25

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong năm 20X6 và số đã trích từ 20X5

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi 160

Có Chi phí QLDN (số trích lập kỳ báo cáo) 60

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Số trích lập từ 20X5) 100

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập đã tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 và số dự phòng trích lập bổ sung được

tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X6 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 25
Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 15
Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 40

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7:

+ Điều chỉnh số dự dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi 120
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 120
(Số trích lập từ các kỳ trước)

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X7

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 40
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 40

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X7 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 40
Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 40

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 10
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 10

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X8:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi 40
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 40
(Số trích lập từ các kỳ trước)

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X8

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 80
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 80

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X8 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 30
Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 30

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 20
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 20

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X9:

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X9

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 40

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 40

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X9 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 10

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 10

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 10

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 10

(2) Ví dụ 25: Minh họa việc xử lý khoản dự phòng đầu tư tài chính trên Báo cáo tài chính hợp nhất

Năm 20X5, Công ty mẹ Hồng Hà trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán của công ty con Mekong với giá trị 200 triệu đồng. Năm 20X6, công ty mẹ tiếp tục trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán của công ty con thêm 120 triệu đồng. Năm 20X7, công ty mẹ hoàn nhập dự phòng 40 triệu đồng. Năm 20X8, công ty mẹ tiếp tục hoàn nhập khoản dự phòng 180 triệu đồng, năm 20X9 công ty mẹ hoàn nhập nốt khoản dự phòng là 100 triệu đồng.

- Bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X5:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong năm 20X5

Nợ Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn: 200

Có Chi phí tài chính: 200

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 50

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 50

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong 20X6 và số đã trích lập từ 20X5

Nợ Dự phòng Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn 320

Có Chi phí tài chính (số trích lập kỳ báo cáo) 120

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Số trích lập từ 20X5) 200

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập đã tính vào chi phí được trừ khi quyết toán

thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 và số dự phòng trích lập bổ sung được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X6 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 50
Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 30
Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 80

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7:

+ Điều chỉnh số dự dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập
Nợ Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn 320
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 320
(Số trích lập từ các kỳ trước)

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X1
Nợ Chi phí tài chính 40
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 40

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X7 nhân (x) thuế suất thuế TNDN
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 80
Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 80

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN
Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 10
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 10

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X8:

+ Điều chỉnh số dự dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập
Nợ Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn 280
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 280
(Số trích lập từ các kỳ trước)

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X8
Nợ Chi phí tài chính 180
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 180

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X8 nhân (x) thuế suất thuế TNDN
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 70
Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 70

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN
Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 45
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 45

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X9:

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X9

Nợ Chi phí tài chính 100

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 100

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X9 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 25

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 25

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 25

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 25

(3) Ví dụ 26: Minh hoạ việc xử lý khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất

a) Trường hợp 1: Công ty mẹ bán một lô hàng cho công ty con với giá gốc là 100, giá bán là 150. Đến cuối kỳ, công ty con chưa bán ra bên ngoài. Tuy nhiên, tại thời điểm lập BCTC, công ty con xác định giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho chỉ là 130 nên đã trích lập dự phòng trên BCTC riêng để phản ánh giá trị hàng tồn kho theo giá trị thuần có thể thực hiện được bằng cách:

Nợ Giá vốn hàng bán: 20

Có Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: 20

Tuy nhiên, khi lập BCTC hợp nhất, giá trị hàng tồn kho chỉ được phản ánh theo giá gốc của bên bán là 100 nên khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho do công ty con trích lập phải được loại trừ bằng cách điều chỉnh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: 20

Có Giá vốn hàng bán: 20

Nếu năm sau số hàng tồn kho này vẫn chưa được bán ra ngoài tập đoàn và công ty con chưa hoàn nhập khoản dự phòng thì trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh ghi Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: 20.

Ngoài ra, công ty mẹ phải ghi nhận số thuế thu nhập hoãn lại phải trả do loại trừ khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: 5

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 5

b) Trường hợp 2: Công ty mẹ bán một lô hàng cho công ty con với giá gốc là 100, giá bán là 150. Đến cuối kỳ, công ty con chưa bán ra bên ngoài. Tuy nhiên, tại thời điểm lập BCTC, công ty con xác định giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho chỉ là 90 nên đã trích lập dự phòng trên BCTC riêng để phản ánh giá trị hàng tồn kho theo giá trị thuần có thể thực hiện được bằng cách:

Nợ Giá vốn hàng bán: 60

Có Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: 60

Tuy nhiên, khi lập BCTC hợp nhất, do đã thực hiện bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện nên giá trị hàng tồn kho đã được ghi giảm xuống mức giá gốc tại bên bán là 100. Vì vậy, trên BCTC hợp nhất, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho chỉ được trình bày là 10 để phản ánh giá trị hàng tồn kho là 90 bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: 50

Có Giá vốn hàng bán: 50

Nếu năm sau số hàng tồn kho này vẫn chưa được bán ra ngoài tập đoàn và công ty con chưa hoàn nhập khoản dự phòng thì trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh ghi Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: 50.

Ngoài ra, công ty mẹ phải ghi nhận số thuế thu nhập hoãn lại phải trả do loại trừ khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: 12,5

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả 12,5

13. Bút toán kết chuyển

13.1. Nguyên tắc: Bút toán kết chuyển được lập để kết chuyển tổng ảnh hưởng của các bút toán điều chỉnh đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sang chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán.

13.2. Sau khi thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm tăng kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

13.3. Ngược lại, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

14. Chuyển đổi báo cáo tài chính của Công ty con sang đồng tiền báo cáo của Công ty mẹ

14.1. Quy định chung đối với việc chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ

(1). Khi hợp nhất báo cáo tài chính, nếu báo cáo tài chính của công ty con được lập bằng đồng tiền khác với đồng tiền trên báo cáo tài chính của công ty mẹ, công ty mẹ phải chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ.

(2). Khi chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con, công ty mẹ phải:

- Xác định tỷ giá hối đoái được sử dụng để chuyển đổi báo cáo của công ty con bằng cách lựa chọn một ngân hàng thương mại nơi thường xuyên có giao dịch làm căn cứ xác định tỷ giá chuyển đổi báo cáo tài chính;

- Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh (lãi hoặc lỗ) khi chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con được lập bằng đồng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán của công ty mẹ.

(3). Tỷ giá giao dịch thực tế sử dụng khi chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con được xác định như sau:

- Đối với tài sản, tỷ giá giao dịch thực tế sử dụng để chuyển đổi báo tài chính là tỷ giá mua của ngân hàng tại thời điểm báo cáo;

- Đối với nợ phải trả, tỷ giá giao dịch thực tế sử dụng để chuyển đổi báo tài chính là tỷ giá bán của ngân hàng tại thời điểm báo cáo;

- Trường hợp tỷ giá bán và tỷ giá mua của ngân hàng tại thời điểm báo cáo chênh lệch không quá 0,2% thì được áp dụng tỷ giá mua – bán bình quân.

14.2. Tỷ giá hối đoái áp dụng để chuyển đổi Báo cáo tài chính của công ty con lập bằng đồng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán của công ty mẹ

Khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của công ty con được lập bằng đồng tiền khác với đồng tiền báo cáo của công ty mẹ, kế toán phải quy đổi các chỉ tiêu của Báo cáo tài chính theo các loại tỷ giá như sau:

- Tài sản, nợ phải trả và lợi thế thương mại phát sinh khi mua công ty con ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá giao dịch thực tế cuối kỳ;

- Giá trị tài sản thuần của công ty con do công ty mẹ nắm giữ tại ngày mua được quy đổi theo tỷ giá ghi sổ tại ngày mua;

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phát sinh sau ngày mua công ty con được quy đổi bằng cách tính toán theo các khoản mục doanh thu, chi phí của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;

- Cổ tức đã trả được quy đổi theo tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày trả cổ tức;

- Các khoản mục thuộc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được quy đổi theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh giao dịch. Trường hợp tỷ giá bình quân kỳ báo cáo xấp xỉ tỷ giá giao dịch thực tế

tại thời điểm phát sinh giao dịch (chênh lệch không quá 2%) thì được áp dụng tỷ giá bình quân. Trường hợp biên độ giao động của tỷ giá giữa thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ trên 20% thì áp dụng theo tỷ giá cuối kỳ.

14.3. Phương pháp kế toán chuyển đổi Báo cáo tài chính của công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ

(1). Khi chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con, công ty mẹ phải xác định ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ và ảnh hưởng lũy kế của chênh lệch tỷ giá kể từ ngày mua đến thời điểm đầu kỳ.

(2). Công ty mẹ phải xác định ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá liên quan đến từng khoản mục trong vốn chủ sở hữu của công ty con, như vốn cổ phần, các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối… để thực hiện các điều chỉnh thích hợp.

(3). Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con được phản ánh lũy kế trong phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất theo nguyên tắc:

- Phần chênh lệch tỷ giá hối đoái phân bổ cho công ty mẹ được trình bày tại chỉ tiêu "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" thuộc phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất;

- Phần chênh lệch tỷ giá hối đoái phân bổ cho cổ đông không kiểm soát được trình bày tại chỉ tiêu "Lợi ích cổ đông không kiểm soát".

(4). Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh liên quan đến việc quy đổi khoản lợi thế thương mại chưa phân bổ hết cuối kỳ được tính toàn bộ cho công ty mẹ và được ghi nhận vào chỉ tiêu "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" thuộc phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

(5). Khi thanh lý công ty con, toàn bộ số chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế trên phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất do chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con đó sẽ được ghi nhận vào doanh thu tài chính hoặc chi phí tài chính cùng kỳ thanh lý công ty con.

(6). Khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải thực hiện các bút toán điều chỉnh để ghi nhận chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con như sau:

a) Trường hợp phát sinh lãi tỷ giá, ghi:

- Đối với phần lãi tỷ giá phân bổ cho cổ đông là công ty mẹ, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái

- Đối với phần lãi tỷ giá phân bổ cho cổ đông không kiểm soát, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát

b) Trường hợp phát sinh lỗ tỷ giá, ghi:

- Đối với phần lỗ tỷ giá phân bổ cho cổ đông là công ty mẹ, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu

- Đối với phần lỗ tỷ giá phân bổ cho cổ đông không kiểm soát, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu.

c) Khi thanh lý công ty con, công ty mẹ kết chuyển số chênh lệch tỷ giá lũy kế đang ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán sang báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, ghi:

- Nếu kết chuyển lãi chênh lệch tỷ giá, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Doanh thu hoạt động tài chính

- Nếu kết chuyển lỗ chênh lệch tỷ giá, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Doanh thu hoạt động tài chính

Công ty mẹ không phải thực hiện bút toán để xử lý phần chênh lệch tỷ giá lũy kế phân bổ cho các cổ đông không kiểm soát do toàn bộ lợi ích cổ đông không kiểm soát đã được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của Chương IV - Thông tư 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính quy định phương pháp kế toán công ty mẹ thoái đầu tư tại công ty con.

14.4. Ví dụ minh họa việc chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ

Ví dụ a: Phân tích ảnh hưởng của các yếu tố tới chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ do chuyển đổi báo cáo tài chính:

Công ty mẹ tại Vương quốc Anh đã mua 100% công ty con của Mỹ vào ngày 31/12/20X3, không phát sinh lợi thế thương mại khi mua công ty con. Bảng cân đối kế toán của công ty con như sau:

Chỉ tiêu	31/12/20X3 (USD)	31/12/20X4 (USD)
Tài sản thuần	**10,000**	**14,000**
Vốn cổ phần	**4,000**	**4,000**
LNSTCPP	**6,000**	**10,000**

Tỷ giá hối đoái: 31.12.20X3 £ = $2.00

Trung bình 20X4: £ = $1.94

31.12.20X4 £ = $1.90

Chênh lệch tỷ giá chuyển đổi báo cáo tài chính phát sinh trong năm 20X4 được xác định như sau:

Tài sản thuần tại 31.12.20X3	Lợi nhuận trong năm	Tài sản thuần tại 31.12.20X4
$10,000	$4,000	$14,000

Đồng tiền trên BCTC của công ty con là USD nhưng giá trị khi hợp nhất vào báo cáo của tập đoàn thì phải chuyển sang đồng sterling.

$10,000		$4,000		$14,000
2.0		1.94		1.90
£5,000	+	£2,062	≠	£7,368

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính là £306 phát sinh từ các yếu tố sau:

Chỉ tiêu	Năm hiện hành		Năm trước		Chênh lệch £
Vốn cổ phần	$4,000	-	$4,000		
	1.90		2.0		
Chênh lệch tỷ giá	£2,105	-	£2,000	=	105
Lợi nhuận sau thuế CPP	$6,000	-	$6,000		
	1.90		2.0		
Chênh lệch tỷ giá	£3,158	-	£3,000	=	158

	BCĐKT		BCKQHĐKD	
Lợi nhuận sau thuế trong năm	$4,000	-	$4,000	
	1.90		1.94	
	£2,105	-	£2,062	43

Chênh lệch tỷ giá được trình bày trong BCĐKT hợp nhất 306

Bút toán hợp nhất:

- Chênh lệch do chuyển đổi về sự chuyển đổi lại tài sản thuần đầu kỳ

Nợ Vốn cổ phần	£105	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	£158	
Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái		£263

- Chênh lệch do chuyển đổi đưa vào lợi nhuận trong năm

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	£43	
Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái		£43

Chú ý rằng đây là trường hợp công ty con bị sở hữu toàn bộ (100%) nên tất cả chênh lệch do chuyển đổi BCTC đưa vào khoản mục chênh lệch tỷ giá trong Bảng cân đối kế toán tập đoàn. Nếu công ty con chỉ bị sở hữu 80% thì chỉ 80% số này được chuyển vào chênh lệch tỷ giá, phần còn lại điều chỉnh cho lợi ích của cổ dông không chi phối. Bảng cân đối kế toán của công ty con tại 31.12.20X4 được chuyển đổi sang đồng tiền kế toán của công ty mẹ như sau:

	31.12.20X4	Điều chỉnh		31.12.20X4
		Nợ	Có	
	£	£	£	£
Tài sản thuần	7,368			7,368
Vốn cổ phần	2,105	105		2,000 (a)
LNSTCPP	5,263	201		5,062 (b)
CLTG do chuyển đổi	-	-	306	306
	7,368	306	306	7,368

Sự thay đổi trong giá trị tài sản thuần đã được phản ánh rõ là do lợi nhuận trong năm (£2,062) và chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi (£306).

Ghi chú:

(a) Vốn cổ phần £2,000 là giá trị đồng sterling ban đầu khi công ty con ở Mỹ được mua.

(b) Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối gồm:

	£
Số dư tại ngày mua (6.000/2.0)	3,000
Lợi nhuận năm 20X4 trên P/L	2,062
	5,062

Ví dụ b: Phân tích ảnh hưởng của các yếu tố tới chênh lệch tỷ giá luỹ kế qua các kỳ do chuyển đổi báo cáo tài chính.

Dựa trên tình huống ở ví dụ 21c, giả định rằng Bảng cân đối kế toán của công ty con năm 20X5 như sau.

	31.12.20X4	31.12.20X5
Tài sản thuần	14,000	19,000
Vốn cổ phần	4,000	4,000
LNSTCPP	10,000	15,000
	14,000	19,000

Tỷ giá tại ngày 31.12.20X5 là: £ = $1.75

Tỷ giá trung bình của năm 20X5 là £ = $1.80

Xác định chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con luỹ kế tới 31/12/20X5 được thực hiện như sau:

- Chênh lệch chuyển đổi phát sinh trong năm 20X5 từ sự chuyển đổi lại tài sản thuần đầu kỳ:

Chỉ tiêu	Năm hiện tại		Năm trước		Chênh lệch
	£		£		
Vốn cổ phần	($4,000 / 1.75)	-	($4,000 / 1.90)		
Chênh lệch tỷ giá	£2,286	-	2,105	=	181
Lợi nhuận sau thuế CPP	($10,000 / 1.75)	-	($10,000 / 1.90)		
Chênh lệch tỷ giá	£5,714	-	5,263	=	451

	BCĐKT		BCKQHĐKD		
Lợi nhuận sau thuế trong năm	$5,000	-	$5,000		
	1.75		1.80		
	£2,857	-	2,778	=	79
Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong năm					711

- Bút toán điều chỉnh khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất:

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC năm 20X4 được mang sang 20X5

Nợ Vốn cổ phần	£105	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	£201	
Có Chênh lệch tỷ giá		£306

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC trong năm 20X5 (Bút toán 2).

Nợ Vốn cổ phần	£181	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (451+79)	£530	
Có Chênh lệch tỷ giá		£711

Tổng chênh lệch tỷ giá luỹ kế do chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại 31.12.20X5 sẽ là:

- Lãi chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC năm 20X4: £306
- Lãi chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC năm 20X5: £711
- Tổng lãi chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC £1,017

Bảng cân đối kế toán của công ty con tại 31.12.20X5 được chuyển đổi sang đồng tiền kế toán của công ty mẹ như sau:

	31.12.20X5 £	Điều chỉnh Nợ	Có	Tập đoàn £
Tài sản thuần	**10,857**			**10,857**
Vốn cổ phần	2,286	(1) 105 (2) 181		2,000
LNSTCPP	8,571	(1) 201 (2) 530		,840
CLTG do chuyển đổi			(1) 306 (2)711	1.017
Cộng	**10,857**			**10,857**

Ghi chú:

(a) Vốn cổ phần £2,000 là số tiền Bảng Anh gốc khi mua công ty con tại Mỹ.

(b) Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối bao gồm: £

- Số dư tại ngày mua	3,000
LNST trong BCKQHĐKD năm 20X4	2,062
LNST trong BCKQHĐKD năm 20X5 (5,000/1.80)	2,778
Cộng	**7,840**

Ví dụ c: Xác định chênh lệch tỷ giá của Lợi thế thương mại khi mua công ty con ở nước ngoài: Lợi thế thương mại được coi là tài sản của công ty con và chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ:

- Ngày 30/06/20X3 công ty X mua 80% cổ phiếu đang lưu hành của công ty Y ở Bỉ với giá 280.000.000 đ. Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam tại ngày mua (30/6/20X3) là 1€ = 19.500 đ. Giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty Y tại ngày mua là 15.000 €. Trong đó: Vốn đầu tư của chủ sở hữu: 12.000 €; Lợi nhuận chưa phân phối: 3.000 €.

- Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam:
+ Tại ngày 31/12/20X6 là 1€ = 20.000 đ.
+ Trung bình cả năm 20X6 là 1€ = 19.800 đ.
+ Tại ngày 31/12/20X5 là 1€ = 19.700 đ.

Lợi thế thương mại phát sinh được coi là tài sản của công ty con ở nước ngoài, được tính theo đơn vị tiền tệ của cơ sở nước ngoài (đồng EUR), được phân bổ trong vòng 10 năm và được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ như sau:

- Giá mua công ty con Y (280.000.000 đ: 20.000) = 14.000 €
- Phần sở hữu của công ty X trong giá trị tài sản thuần của công ty Y: 80% x (12.000 + 3.000) = 12.000 €
- Lợi thế thương mại = 2.000 €

Chỉ tiêu	Euro	Tỷ giá	VND
Giá trị còn lại của lợi thế thương mại vào ngày 31/12/20X5 là: 2000€ - (2000€/10 x 2,5 năm)	1.500 €	19.700	29.550.000
Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong năm 20X6	200 €	19.800	3.960.000
Giá trị còn lại của lợi thế thương mại vào ngày 31/12/20X6 là: 2000€ - (2000 €/10 x 3,5 năm)	1.300 €	20.000	26.000.000

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi LTTM được xác định như sau:

- Giá trị LTTM chưa phân bổ hết tại 31/12/20X6 nếu xác định trên cơ sở lấy giá trị còn lại của LTTM tại 31/12/20X5 trừ đi số phân bổ trong năm 20X6: LTTM chưa phân bổ hết = 29.550.000 – 3.960.000 = 25.590.000

- Giá trị còn lại của LTTM khi quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ năm 20X6 được xác dịnh là: 26.000.000

- Chênh lệch tỷ giá do quy đổi LTTM theo tỷ giá cuối kỳ 20X6 được xác định là: 26.000.000 - 25.590.000 = 410.000

- Bút toán ghi nhận chênh lệch chuyển đổi phát sinh của lợi thế thương mại:

Nợ Lợi thế thương mại 410.000
Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái (phát sinh do chuyển đổi) 410.000

15. Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu

15.1 Quy định Chung khi áp dụng Phương pháp vốn chủ sở hữu

a. Phạm vi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

(1). Nhà đầu tư phải áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu để trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Trường hợp báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và các công ty con đã trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ

sở hữu thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ không phải điều chỉnh đối với phần đã được xử lý trên báo cáo tài chính riêng.

- Trường hợp báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và các công ty con chưa trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải điều chỉnh lại theo quy định của Thông tư này.

(2). Nhà đầu tư không phải áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với các khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết nếu doanh nghiệp là công ty mẹ được miễn lập Báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của pháp luật hoặc nếu thoả mãn đồng thời tất cả các điều kiện sau:

- Là công ty con bị sở hữu toàn bộ hoặc một phần bởi một doanh nghiệp khác và các cổ đông của doanh nghiệp (kể cả các cổ đông không có quyền biểu quyết) chấp thuận;

- Công cụ vốn và công cụ nợ của doanh nghiệp không được giao dịch trên thị trường (không được giao dịch trên sở giao dịch chứng khoán trong nước hoặc nước ngoài, thi trường OTC địa phương và khu vực);

- Không trong quá trình nộp hồ sơ và báo cáo tài chính lên cơ quan có thẩm quyền để phát hành các công cụ tài chính ra thị trường;

- Công ty mẹ của doanh nghiệp lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho mục đích phát hành ra công chúng theo quy định của Chuẩn mực kế toán.

(3). Các tổ chức đầu tư mạo hiểm, các quỹ tương hỗ, công ty tín thác và các đơn vị tương tự kể cả các quỹ bảo hiểm gắn với đầu tư có các khoản đầu tư trực tiếp hoặc gián tiếp vào công ty liên doanh, liên kết thì được miễn áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

(4). Khi doanh nghiệp có khoản đầu tư vào công ty liên kết trong đó một phần khoản đầu tư được nắm giữ gián tiếp thông qua tổ chức đầu tư mạo hiểm, quỹ tương hỗ, công ty tín thác và các đơn vị tương tự thì doanh nghiệp có thể xác định giá trị đối phần đầu tư đó theo giá trị hợp lý. Giá trị phần đầu tư còn lại trong công ty liên kết phải được xác định theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

(5). Khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được miễn áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu nếu được phân loại là tài sản nắm giữ để bán theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán "Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục", cụ thể:

- Nếu toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết đáp ứng được tiêu chuẩn để phân loại là tản sản nắm giữ để bán, doanh nghiệp phải áp dụng Chuẩn mực kế toán "Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không liên tục" đối với toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư đó. Giá trị khoản đầu tư còn lại trong công ty liên doanh, liên kết không được phân loại là nắm giữ để bán vẫn tiếp tục được sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu cho đến khi doanh nghiệp thanh lý phần khoản đầu tư được phân loại là nắm giữ để bán và không còn quyền đồng kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể với bên được đầu tư.

- Khi một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết trước đây được phân loại là tài sản nắm giữ để bán nay không còn đủ tiêu chuẩn

để phân loại như vậy nữa, doanh nghiệp sẽ phải áp dụng hồi tố phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư kể từ thời điểm được phân loại là nắm giữ để bán. Báo cáo tài chính của các kỳ có kể từ khi phân loại khoản đầu tư là nắm giữ để bán cũng phải được điều chỉnh hồi tố.

b. Căn cứ xác định nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể

(1). Khi xác định sự ảnh hưởng đáng kể của nhà đầu tư đối với công ty liên kết, ngoài các quy định trong Chuẩn mực kế toán "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết", doanh nghiệp phải xem xét thêm yếu tố quyền biểu quyết tiềm năng phát sinh từ các quyền chọn mua hoặc các công cụ nợ và công cụ vốn có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Nếu các công cụ nợ và công cụ vốn nêu trên không được phép chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm hiện tại, ví dụ không thể chuyển đổi trước một thời điểm nào đó trong tương lai hoặc cho đến khi một sự kiện trong tương lai xảy ra thì không được sử dụng để xác định sự ảnh hưởng đáng kể của nhà đầu tư.

(2). Khi tồn tại quyền biểu quyết tiềm năng hoặc các công cụ tài chính phái sinh khác có quyền biểu quyết tiềm năng, lợi ích của nhà đầu tư trong công ty liên doanh, liên kết chỉ được xác định trên cơ sở phần vốn góp nắm giữ trong công ty liên doanh, liên kết tại thời điểm hiện tại, không tính đến việc thực hiện hoặc chuyển đổi quyền biểu quyết tiềm năng, ngoại trừ có thoả thuận khác với công ty liên doanh, liên kết.

(3). Phần sở hữu của tập đoàn trong công ty liên doanh, liên kết được xác định trên cơ sở tổng hợp phần sở hữu của công ty mẹ và các công ty con trong công ty liên doanh, liên kết.

c. Nguyên tắc kế toán và quy trình áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

(1). Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 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 được đầu tư sau ngày đầu tư. Phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của bên được đầu tư được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của nhà đầu tư. Các khoản được chia từ bên được đầu tư phải hạch toán giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư. Việc điều chỉnh giá trị ghi sổ cũng phải thực hiện khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi phát sinh từ các khoản thu nhập được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu của bên được đầu tư, như việc đánh giá lại TSCĐ, chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính.

(2). Lãi hoặc lỗ từ các giao dịch giữa tập đoàn với các công ty liên doanh, liên kết chỉ được ghi nhận trong Báo cáo tài chính hợp nhất tương ứng với phần sở hữu của các bên khác theo nguyên tắc:

(i) Đối với giao dịch theo chiều xuôi

- Nếu phát sinh khoản lỗ khi góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ hoặc bán tài sản cho công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư phải ghi nhận ngay toàn bộ khoản lỗ đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Nếu phát sinh lãi khi góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ hoặc bán tài sản cho công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư chỉ ghi nhận khoản lãi tương ứng với phần sở hữu của các bên khác trong công ty liên doanh, liên kết. Khoản lãi chưa thực hiện tương ứng với phần sở hữu của tập đoàn được phân bổ dần vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, cụ thể:

- Đối với tài sản cố định, bất động sản đầu tư: Việc phân bổ dần khoản lãi chưa thực hiện được căn cứ vào thời gian khấu hao của công ty liên doanh, liên kết;

- Đối với tài sản và nợ phải trả khác: Việc phân bổ khoản lãi chưa thực hiện được căn cứ vào thời gian thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả.

(ii) Đối với giao dịch theo chiều ngược:

- Khi công ty liên doanh, liên kết phát sinh khoản lỗ từ việc bán tài sản cho tập đoàn, nhà đầu tư chỉ ghi nhận phần lỗ tương ứng với phần sở hữu của tập đoàn trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Nếu phát sinh lãi, nhà đầu tư không được ghi nhận phần lãi tương ứng với phần sở hữu của mình từ giao dịch đó.

(3). Khoản đầu tư được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ ngày bên được đầu tư trở thành công ty liên doanh hoặc liên kết. Khi mua khoản đầu tư, phần chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của bên được đầu tư được kế toán như sau:

- Lợi thế thương mại phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được trình bày gộp vào giá trị ghi sổ của khoản đầu tư. Doanh nghiệp không được phân bổ dần khoản lợi thế thương mại này.

- Phần chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của bên được đầu tư lớn hơn giá phí khoản đầu tư được ghi nhận ngay là thu nhập khi xác định phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của công ty liên doanh, liên kết phù hợp với kỳ mua khoản đầu tư.

- Các điều chỉnh đối với phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của công ty liên doanh, liên kết sau ngày mua phải được thực hiện, ví dụ như sự suy giảm giá trị TSCĐ hoặc khấu hao TSCĐ dựa vào giá trị hợp lý của TSCĐ tại ngày mua.

(4). Khi tỷ lệ sở hữu của tập đoàn trong công ty liên doanh, liên kết giảm xuống, Nhà đầu tư phải tái phân loại các khoản trước đây được ghi nhận trong vốn chủ sở hữu vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan.

(5). Nhà đầu tư áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu phải sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên doanh, liên kết được lập cùng ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư. Khi báo cáo tài chính hiện hành của công ty liên doanh, liên

kết được lập khác ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư, việc điều chỉnh phải được thực hiện cho các ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên doanh, liên kết phát sinh giữa ngày lập báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập báo cáo tài chính của công ty liên doanh, liên kết. Trong mọi trường hợp, sự khác biệt về ngày lập Báo cáo tài chính giữa nhà đầu tư và công ty liên doanh, liên kết không được quá 3 tháng và độ dài của kỳ kế toán của các Báo cáo tài chính phải như nhau.

(6). Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên doanh, liên kết phải áp dụng các chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự. Trường hợp công ty liên doanh, liên kết áp dụng chính sách kế toán khác với nhà đầu tư cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự, khi sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp để kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

(7). Nếu công ty liên doanh, liên kết có cổ phiếu ưu đãi cổ tức lũy kế đang lưu hành được nắm giữ bởi các cổ đông bên ngoài và được phân loại là vốn chủ sở hữu thì nhà đầu tư phải tính toán phần sở hữu của mình trong lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết sau khi điều chỉnh cổ tức ưu đãi, kể cả khi việc trả cổ tức chưa được thông báo.

(8). Khi phần sở hữu của nhà đầu tư trong khoản lỗ của công ty liên kết bằng hoặc vượt quá giá trị ghi sổ của khoản đầu tư, nhà đầu tư không phải tiếp tục phản ánh các khoản lỗ phát sinh sau đó. Sau khi phần sở hữu của nhà đầu tư trong vốn chủ của công ty liên doanh, liên kết giảm xuống bằng không, nhà đầu tư chỉ phải ghi nhận thêm khoản lỗ hoặc nợ phải trả nếu nhà đầu tư có nghĩa vụ pháp lý theo hợp đồng hoặc thực hiện thanh toán thay cho công ty liên doanh, liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả. Nếu sau đó công ty liên doanh, liên kết hoạt động có lãi, nhà đầu tư chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần chưa được hạch toán trước đây.

(9). Sau khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu, bao gồm cả việc ghi nhận khoản lỗ trong công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính để xác định xem có cần phải ghi nhận thêm khoản lỗ do giảm giá trị khoản đầu tư thuần của nhà đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết hay không. Việc xác định giá trị khoản đầu tư thuần vào công ty liên doanh, liên kết bị suy giảm được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Tổn thất tài sản".

d. Dừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

(1). Nhà đầu tư dừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ thời điểm bên được đầu tư không còn là công ty liên doanh, liên kết, cụ thể:

(i) Nếu công ty liên doanh, liên kết trở thành công ty con, nhà đầu tư kế toán khoản đầu tư theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh";

Chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính hợp nhất", Chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính riêng" và các chuẩn mực kế toán khác có liên quan;

(ii) Nếu khoản đầu tư còn lại trong công ty liên doanh, liên kết trở thành tài sản tài chính thông thường, khoản đầu tư được ghi nhận theo giá trị hợp lý và được coi là giá trị hợp lý (giá gốc) tại thời điểm ghi nhận ban đầu. Nhà đầu tư phải ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phần chênh lệch của:

- Giá trị hợp lý của khoản đầu tư còn lại cộng với khoản thu từ bán phần vốn tại công ty liên doanh, liên kết; và
- Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tại thời điểm dừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

(2). Khi dừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp phải tái phân loại toàn bộ các khoản đã được ghi nhận trước đây trong Báo cáo các khoản thu nhập được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu theo cách thức tương tự như khi bên được đầu tư trực tiếp thanh lý các tài sản và nợ phải trả liên quan, ví dụ: Nếu công ty liên doanh, liên kết có khoản chênh lệch tỷ giá lũy kế liên quan đến hoạt động ở nước ngoài và doanh nghiệp dừng áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp phải tái phân loại khoản lãi, lỗ liên quan đến hoạt động ở nước ngoài đó trước đây đã ghi nhận trong Báo cáo các khoản thu nhập được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu sang Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

15.2. Kế toán các khoản đầu tư vào liên doanh, liên kết theo Phương pháp vốn chủ sở hữu

15.2.1. Căn cứ xác định giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu

(1). Nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo tài chính riêng của mình, Báo cáo tài chính của công ty con, công ty liên doanh, liên kết và các tài liệu có liên quan khi mua khoản đầu tư để xác định giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

(2). Nhà đầu tư phải lập Bảng tổng hợp để xác định phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty liên doanh, liên kết tại ngày mua và theo dõi quá trình phân bổ các khoản chênh lệch này trong kỳ.

(3). Nhà đầu tư phải lập Bảng xác định các khoản điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết phát sinh trong kỳ được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất với một số chỉ tiêu cơ bản như: Phần lợi nhuận hoặc lỗ phát sinh trong kỳ từ lợi nhuận sau thuế của công ty liên doanh, liên kết; Cổ tức, lợi nhuận đã nhận trong kỳ; Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ có thể xác định được.

(4). Nhà đầu tư phải lập Bảng tổng hợp để xác định giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu tại thời điểm lập báo cáo gồm các chỉ tiêu cơ bản sau: Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết; Khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết; Phần điều chỉnh

tăng (giảm) khoản đầu tư theo giá trị thay đổi của vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh vào Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty liên kết; Khoản điều chỉnh do báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên kết được lập khác ngày; Khoản điều chỉnh do nhà đầu tư và công ty liên kết không áp dụng thống nhất chính sách kế toán.

15.2.2. Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết từ sau ngày đầu tư đến đầu kỳ báo cáo

(1). Đối với phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các kỳ trước, Nhà đầu tư xác định số đã điều chỉnh (lũy kế) thuần, ghi:

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

(2). Đối với phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết do chênh lệch đánh giá lại tài sản được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán của các kỳ trước, Nhà đầu tư xác định số đã điều chỉnh (lũy kế) thuần, ghi:

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

(3). Đối với phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết do chênh lệch tỷ giá hối đoái được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán của các kỳ trước, Nhà đầu tư xác định số đã điều chỉnh (lũy kế) thuần, ghi:

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

15.2.3. Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết phát sinh trong kỳ

(1). Xác định phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất trong kỳ.

a) Trước khi xác định phần sở hữu của Nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên doanh, liên kết kỳ báo cáo, Nhà đầu tư phải loại trừ:

- Phần cổ tức ưu đãi của các cổ đông khác (nếu cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu);

- Số dự kiến trích quỹ khen thưởng, phúc lợi của công ty liên doanh, liên kết.

- Phần lãi liên quan tới giao dịch công ty liên doanh, liên kết góp vốn hoặc bán tài sản cho tập đoàn.

b) Trường hợp khoản lỗ trong công ty liên doanh, liên kết mà Nhà đầu tư phải gánh chịu lớn hơn giá trị ghi sổ của khoản đầu tư trên Báo cáo tài chính hợp nhất thì Nhà đầu tư chỉ ghi giảm giá trị khoản đầu tư trong Báo cáo tài chính hợp nhất cho đến khi nó bằng không.

c) Trường hợp Nhà đầu tư có nghĩa vụ thanh toán thay cho công ty liên doanh, liên kết các khoản nợ đã đảm bảo hoặc cam kết trả thì phần chênh lệch giữa khoản lỗ trong công ty liên doanh, liên kết Nhà đầu tư gánh chịu và giá trị ghi sổ của khoản đầu tư trên Báo cáo tài chính hợp nhất được ghi nhận là một khoản chi phí phải trả. Nếu sau đó công ty liên kết hoạt động có lãi, Nhà đầu tư chỉ được ghi tăng giá trị khoản đầu tư sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần được ghi nhận vào chi phí trước đây.

d) Ngoài phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư tương ứng với phần sở hữu trong lãi, lỗ của công ty liên doanh, liên kết, Nhà đầu tư phải điều chỉnh giá trị khoản đầu tư và ghi nhận ngay vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, cụ thể:

- Ghi tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết đối với khoản lãi phát sinh từ giao dịch mua rẻ;

- Ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết đối với:

+ Khoản cổ tức được nhận sau ngày mua;

+ Khoản phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ của tài sản thuần tại ngày đầu tư tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ;

+ Các khoản tổn thất do suy giảm giá trị khoản đầu tư phù hợp với Chuẩn mực kế toán "Giảm giá tài sản".

đ) Lợi thế thương mại phát sinh được ghi nhận gộp trong giá trị khoản đầu tư. Nhà đầu tư không thực hiện phân bổ khoản lợi thế thương mại này cho đến khi công ty liên doanh, liên kết trở thành công ty con (Tại ngày trở thành công ty con, công ty mẹ phải xác định lại khoản lợi thế thương mại trên cơ sở căn cứ vào giá trị hợp lý của tài sản thuần tại ngày kiểm soát công ty con).

e) Khoản điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết phải được ghi nhận và trình bày thành một khoản mục riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

g) Căn cứ Bảng xác định các khoản điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết phát sinh trong kỳ được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Nhà đầu tư ghi:

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

(2). Xác định phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất trong kỳ: Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên doanh, liên kết có thay đổi (nhưng không được phản ánh qua Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ, như chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá không được ghi nhận là lãi, lỗ trong kỳ), kế toán căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty liên kết để xác định và ghi nhận phần sở hữu của Nhà đầu tư trong giá trị thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết. Khoản này được ghi tăng (giảm) giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết và các khoản mục tương ứng của vốn chủ sở hữu của Nhà đầu tư.

a) Đối với phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết do chênh lệch đánh giá lại tài sản được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán phát sinh trong kỳ, ghi:

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

b) Đối với phần điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết do chênh lệch tỷ giá hối đoái được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán phát sinh trong kỳ, ghi:

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

(3). Khi các khoản trước đây được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu, nay được tái phân loại vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan, ghi:

- Trường hợp kết chuyển lãi, ghi:

Nợ các khoản mục vốn chủ sở hữu có liên quan

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết.

- Trường hợp kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết

Có các khoản mục vốn chủ sở hữu có liên quan.

15.2.4. Kế toán các khoản lãi, lỗ phát sinh từ giao dịch bán tài sản hoặc góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ giữa nhà đầu tư và công ty liên doanh, liên kết

(1). Trường hợp giao dịch theo chiều xuôi

(1.1). Nhà đầu tư góp vốn bằng hàng tồn kho hoặc bán hàng tồn kho cho công ty liên doanh, liên kết:

a) Trường hợp phát sinh lỗ: Nhà đầu tư không cần điều chỉnh Báo cáo tài chính hợp nhất do khoản lỗ được ghi nhận toàn bộ ngay trong kỳ.

b) Trường hợp phát sinh lãi:

- Ghi nhận doanh thu chưa thực hiện tương ứng với phần lãi của bên góp vốn hoặc bên bán hàng tồn kho trong kỳ: Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, căn cứ vào giá trị hàng tồn kho đem đi góp vốn hoặc đã bán có lãi cho công ty liên doanh, liên kết trong kỳ nhưng công ty liên doanh, liên kết chưa bán hàng tồn kho cho bên thứ 3 bên ngoài tập đoàn, nhà đầu tư phải phản ánh hoãn lại và ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện đối với phần lãi do góp vốn hoặc bán hàng tồn kho tương ứng với phần lợi ích của tập đoàn trong công ty liên doanh, liên kết, ghi:

+ Trường hợp góp vốn bằng hàng tồn kho có lãi, ghi:

Nợ Thu nhập khác (Phần thu nhập hoãn lại do góp vốn bằng hàng tồn kho tương ứng với phần lợi ích của tập đoàn trong công ty liên doanh, liên kết)

Có Chi phí khác (phần chi phí phải hoãn lại)

Có Doanh thu chưa thực hiện (phần lãi hoãn lại).

+ Trường hợp bán hàng tồn kho có lãi, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Phần doanh thu hoãn lại do bán hàng tồn kho tương ứng với phần lợi ích của tập đoàn trong công ty liên doanh, liên kết)

Có Giá vốn hàng bán (phần giá vốn hoãn lại)

Có Doanh thu chưa thực hiện (phần lãi hoãn lại).

+ Ghi nhận tài sản thuế hoãn lại (nếu có) do ghi nhận doanh thu chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch góp vốn bằng hàng tồn kho hoặc bán hàng tồn kho trong kỳ, ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại .

- Khi công ty liên doanh, liên kết bán hàng tồn kho (do nhận vốn góp hoặc mua từ tập đoàn) cho bên thứ ba ở kỳ sau:

+ Nhà đầu tư ghi nhận lãi chưa thực hiện kỳ trước chuyển thành thực hiện kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Nợ Giá vốn hàng bán (phần thực hiện trong kỳ)

Có Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (số thực hiện trong kỳ)

+ Hoàn nhập tài sản thuế hoãn tương ứng với phần doanh thu chưa thực hiện chuyển thành đã thực hiện trong kỳ:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

(1.2). Trường hợp góp vốn bằng tài sản cố định, bất động sản đầu tư hoặc bán tài sản cố định, bất động sản đầu tư cho công ty liên doanh, liên kết: Nhà đầu

tư thực hiện các điều chỉnh theo nguyên tắc tương tự như đối với hàng tồn kho nhưng điều chỉnh vào chỉ tiêu "Thu nhập khác" hoặc "Chi phí khác".

(2). Giao dịch theo chiều ngược

a) Khi công ty liên doanh, liên kết phát sinh khoản lỗ từ việc bán tài sản cho tập đoàn, nhà đầu tư chỉ ghi nhận phần lỗ tương ứng với phần sở hữu của tập đoàn trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

b) Nếu phát sinh lãi, nhà đầu tư không được ghi nhận phần lãi tương ứng với phần sở hữu của mình từ giao dịch đó.

- Điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi của công ty liên doanh, liên kết , ghi:

Nợ Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

- Kỳ sau khi nhà đầu tư bán tài sản cho một bên thứ ba độc lập bên ngoài tập đoàn (hoặc khấu hao), kế toán ghi nhận khoản lãi chưa thực hiện năm trước thành thực hiện năm nay, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết.

15.3. Ví dụ minh họa phương pháp vốn chủ sở hữu khi trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Ví dụ a: Ngày 1/1/20X4, công ty A mua 40% cổ phần của công ty B (trong trường hợp này công ty A là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty B do đó công ty B là công ty liên kết của công ty A) với giá 140.000 (nghìn đồng).

Tại ngày mua, công ty B có Bảng cân đối kế toán như sau:

Đơn vị: Triệu đồng

	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
Tiền	10.000	10.000
Các khoản phải thu	40.000	40.000
Hàng tồn kho	80.000	80.000
TSCĐ (Giá trị còn lại)	190.000	270.000
Tổng tài sản	**320.000**	**400.000**
Nợ phải trả	70.000	70.000
Vốn chủ sở hữu	250.000	330.000
Tổng nguồn vốn	**320.000**	**400.000**

- Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của TSCĐ tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh giá trị khoản đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Thời gian khấu hao TSCĐ căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng TSCĐ.

- TSCĐ khấu hao là 10 năm; Trong năm công ty được nhận 400 triệu đồng cổ tức từ công ty liên kết.

Sổ theo dõi phân bổ
các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết

Nội dung phân bổ	Chênh lệch	Thời gian phân bổ	Năm X4	Năm X5	Năm X6	……
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ	32.000	10 năm	3.200	3.200	3.200	
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả khác	-	-				
Tổng số phân bổ hàng năm			3.200	3.200	3.200	

a) Giả sử trong năm 20X4, công ty B có lợi nhuận sau thuế là 20.000 và đã trả cổ tức cho công ty A là 400, công ty A phải phản ánh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết trên Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

Phần lãi hoặc lỗ
của công ty A trong công ty liên kết B trong năm 20X4 = 40%x 20.000 = 8.000

Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết Công ty liên kết B năm 20X4

STT	Nội dung điều chỉnh	Năm nay	Năm trước
1	Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết	8.000	
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ	(3.200)	
3	Lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận	(400)	
4	Lãi từ giao dịch mua giá rẻ		
5	Cộng các khoản điều chỉnh	4.400	

Sau khi xác định được tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư trong công ty liên kết A trong năm 20X4, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 4.400
Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 4.400

b) Giả sử trong năm 20X5, công ty liên kết không lãi, không lỗ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A phải điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết đối với số đã điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ trước, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 4.400
Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 4.400

c) Giả sử trong năm 20X5, công ty liên kết tiếp tục có lãi sau thuế 5.000, phần sở hữu của công ty A sẽ là 2.000. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A phải điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư đối với số điều chỉnh tăng lũy kế đến cuối kỳ trước và số sở hữu trong lãi của công ty liên kết kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 6.400

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 4.400
Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 2.000

d) Giả sử trong năm 20X6, công ty liên kết bị lỗ 1.000, phần sở hữu của công ty A trong lỗ sẽ là 400. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A phải điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư đối với số điều chỉnh tăng lũy kế đến cuối kỳ trước và điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư đối với số sở hữu trong lỗ của công ty liên kết kỳ báo cáo, ghi:

- Điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết đến cuối kỳ trước, ghi:
Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 6.400
Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 6.400

- Điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết kỳ này do công ty liên kết lỗ, ghi:
Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 400
Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 400

Ví dụ b – Giao dịch bán hàng hóa theo chiều xuôi

Ngày 1/1/20X5, nhà đầu tư A là một công ty mẹ đã mua 20% tài sản thuần của công ty X và trở thành nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể của công ty X. Năm 20X5, nhà đầu tư A bán hàng hóa cho công ty X như sau:
- Doanh thu bán hàng: 10 tỉ đồng;
- Giá vốn hàng bán: 6 tỉ đồng;
- Lãi ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư: 10 tỉ - 6 tỉ = 4 tỉ đồng;
- Thuế suất thuế TNDN 25%.

Xác định số lợi nhuận chưa thực hiện và lập bút toán loại trừ lãi của nhà đầu tư phát sinh từ giao dịch trong 2 trường hợp sau: (1) Đến cuối năm, công ty liên kết chưa bán hàng hóa mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba; (2) Đến cuối năm công ty liên kết đã bán 70% số hàng mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba.

a) Việc xác định số lãi phải loại trừ trong giao dịch này được xác định như sau:

- Trường hợp (1): Số lãi chưa thực hiện là **4.000 triệu x 20% = 800 triệu đồng**.

- Trường hợp (2): Do đến cuối kỳ công ty liên kết đã bán được 70% số hàng mua cho bên thứ ba nên lãi đã thực hiện được xác định là tổng của:
+ Số lãi tương ứng với tỷ lệ hàng hóa đã bán: 4.000 triệu x 70% = 2.800 tr

+ Số lãi của số hàng chưa được bán ra tương ứng với phần sở hữu của các bên khác trong công ty liên kết: 4.000 triệu x 30% x 80% = 960 tr
Cộng lãi đã thực hiện: 3.760 tr
Lãi chưa thực hiện: 4.000 triệu – 3.760 triệu 240 triệu

b) Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện (sử dụng số liệu của trường hợp 2, trường hợp bút toán tương tự)

- Điều chỉnh giảm số lãi chưa thực hiện, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ: 10.000 tr x 30% x 20% =	600	
Có Giá vốn hàng bán: 6.000 tr x 30% x 20% =		360
Có Doanh thu chưa thực hiện		240

- Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (240 x 25%)	60	
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại		60

c) Giả sử năm 20X6 công ty liên kết bán nốt 30% hàng mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba, bút toán điều chỉnh như sau:

- Ghi nhận số lãi chưa thực hiện kỳ trước chuyển thành đã thực hiện kỳ này, ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán:	360	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	240	
Có Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ:		600

- Hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã ghi nhận từ ký trước

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại	60	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước		60

Ví dụ c – Giao dịch bán hàng hóa theo chiều ngược

Sử dụng số liệu của ví dụ trên nhưng người bán là công ty liên kết. Giả sử cuối năm 20X5 nhà đầu tư mới bán được 70% hàng mua của công ty liên kết ra bên ngoài. Báo cáo tài chính của công ty liên kết ghi nhận khoản lãi là 4 tỉ đồng, phần sở hữu tương ứng của nhà đầu tư trong lãi của công ty liên kết là: 4 tỉ đồng x 20% = 800 triệu.

a) Nhà đầu tư căn cứ phần lãi được hưởng ghi tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết	800	
Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết.		800

b) Việc xác định số lãi phải loại trừ được thực hiện tương tự như ví dụ 22b là 240 triệu, nhà đầu tư điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh liên kết	240	
Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết		240

c) Năm 20X6, khi bán hết 30% số hàng tồn kho mua của công ty liên doanh, liên kết ra bên ngoài, nhà đầu tư chuyển lãi chưa thực hiện năm trước thanh thực hiện năm nay, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Phần lãi hoặc lỗ của trong công ty liên doanh, liên kết.

16. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

16.1. Quy định chung

16.1.1. Cơ sở lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

(1). Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất là một bộ phận không thể tách rời trong hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất, cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng Báo cáo tài chính về khả năng tạo tiền, khả năng thanh toán của toàn bộ Tập đoàn.

(2). Việc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được căn cứ vào:

- Bảng Cân đối kế toán hợp nhất;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;
- Thuyết minh Báo cáo tài chính hợp nhất;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất kỳ trước;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và từng công con, công ty liên kết, liên doanh kỳ báo cáo;
- Thông tin tài chính về tài sản, nợ phải trả các công ty con được mua hoặc bị thanh lý trong kỳ báo cáo;
- Bảng tổng hợp các khoản lãi vay, cổ tức, lợi nhuận đã trả/đã nhận trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo; Số liệu tổng hợp các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên doanh, liên kết kỳ báo cáo;
- Bảng tổng hợp các khoản đầu tư, cho vay, đi vay trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo; Bảng tổng hợp mua, bán hàng tồn kho, TSCĐ trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo;
- Bảng tổng hợp tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, đánh giá lại TSCĐ trong kỳ và các báo cáo, bảng tổng hợp các thông tin bổ sung khác.

16.1.2. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

Ngoài các nguyên tắc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ thông thường cho từng doanh nghiệp độc lập, khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất còn phải tôn trọng một số nguyên tắc sau:

(1). Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất chỉ phản ánh các dòng tiền phát sinh giữa tập đoàn với các đối tượng bên ngoài tập đoàn như khách hàng và nhà cung cấp bên ngoài; Người cho vay bên ngoài, cổ đông, các công ty liên doanh, liên kết…, không phản ánh các luồng tiền nội bộ phát sinh giữa công ty mẹ và công ty con, giữa các công ty con với nhau.

(2). Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh chỉ được lập theo phương pháp gián tiếp (không áp dụng phương pháp trực tiếp) trên cơ sở sử dụng Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh hợp nhất và Bảng cân đối kế toán hợp nhất (xác định phần chênh lệch giữa số đầu kỳ và cuối kỳ của từng chỉ tiêu) sau đó điều chỉnh cho các giao dịch mua hoặc thanh lý công ty con:

Khi một công ty con được mua hoặc bán trong năm thì số đầu năm và số cuối năm của Bảng cân đối kế toán hợp nhất của toàn tập đoàn sẽ không nhất

quán. Số đầu năm của Bảng cân đối kế toán hợp nhất sẽ bao gồm số liệu của công ty con đã được thanh lý trong năm nhưng không bao gồm trong số cuối năm. Ngược lại số đầu năm của Bảng cân đối kế toán hợp nhất không bao gồm số liệu của công ty con được mua trong năm nhưng lại gồm trong số cuối năm. Trong quá trình tính toán cần phải thực hiện những điều chỉnh phù hợp cho số liệu đầu kỳ như sau:

- Cộng thêm số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được mua trong kỳ theo số liệu tại thời điểm mua;

- Loại trừ số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được bán trong kỳ theo số liệu tại thời điểm bán.

(3). Luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính được lập theo phương pháp trực tiếp hoặc trực tiếp có điều chỉnh:

a) Phương pháp trực tiếp có điều chỉnh: Trong mọi trường hợp, kể cả trường hợp công ty mẹ mua thêm hoặc thanh lý công ty con trong kỳ, công ty mẹ ưu tiên áp dụng phương pháp này khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất. Phương pháp trực tiếp có điều chỉnh được lập trên cơ sở Bảng Cân đối kế toán hợp nhất (xác định phần chênh lệch giữa số đầu kỳ và cuối kỳ của từng chỉ tiêu) và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất và điều chỉnh cho các giao dịch phi tiền tệ; Các giao dịch mua, bán công ty con trong kỳ. Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất, doanh nghiệp phải xác định được ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến dòng tiền khi mua, bán các công ty con trong kỳ báo cáo, cụ thể:

- Nếu công ty con có số dư tiền và tương đương tiền tại ngày công ty mẹ mua hoặc thanh lý công ty con thì số tiền chi ra khi mua hoặc nhận về khi thanh lý công ty con được trình bày trên cơ sở thuần (sau khi đã loại trừ ảnh hưởng đối với số dư tiền hoặc tương đương tiền của công ty con được mua hoặc bị thanh lý).

- Cộng thêm số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được mua trong kỳ theo số liệu tại thời điểm mua;

- Loại trừ số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được bán trong kỳ theo số liệu tại thời điểm bán.

b) Phương pháp trực tiếp chỉ được lập trong trường hợp công ty mẹ không mua thêm hoặc thanh lý công ty con trong kỳ và không thể áp dụng phương pháp trực tiếp có điều chỉnh. Phương pháp này được lập trên cơ sở cộng gộp các chỉ tiêu của luồng tiền từ hoạt động đầu tư và luồng tiền từ hoạt động tài chính trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ riêng của công ty mẹ và từng công ty con, sau đó loại trừ ảnh hưởng của các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn:

- Các khoản tiền thu hoặc chi từ giao dịch mua, bán TSCĐ, BĐSĐT trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo phải được loại trừ;

- Các khoản tiền đầu tư hoặc thu hồi công cụ vốn, công cụ nợ; Các khoản tiền đi vay, nhận vốn góp, trả nợ gốc vay, trả lại vốn góp trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo phải được loại trừ;

- Các luồng tiền liên quan đến lãi cho vay thu được, cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc đã trả bằng tiền trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo cần phải được được loại trừ.

16.2. Nguyên tắc điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch mua, thanh lý công ty con đến các dòng tiền trong BCLCTT hợp nhất

16.2.1. Nguyên tắc điều chỉnh ảnh hưởng từ giao dịch mua, thanh lý công ty con trong kỳ đến Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

(1). Luồng tiền mua hoặc thanh lý công ty con bị ảnh hưởng bởi số dư tiền và tương đương tiền của công ty con tại thời điểm công ty mẹ mua hoặc thanh lý công ty con. Vì vậy công ty mẹ phải điều chỉnh trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất đối với số dư tiền và tương đương tiền tại công ty con được bán hoặc thanh lý.

(2). Khi mua hoặc thanh lý công ty con, công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ các khoản phi tiền tệ chi trả hoặc thu được ra khỏi Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất. Công ty mẹ phải xác định chi tiết:

a) Tổng giá mua hoặc giá thanh lý công ty con;

b) Phần giá mua hoặc giá thanh lý được thanh toán bằng tiền, tương đương tiền và bằng các tài sản phi tiền tệ hoặc các khoản nợ phải trả phát sinh liên quan trực tiếp tới việc mua, thanh lý công ty con.

(3). Khi công ty mẹ mua hoặc thanh lý công ty con, tài sản và nợ phải trả của công ty con được mua hoặc bị thanh lý sẽ ảnh hưởng đến Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Do đó công ty mẹ phải điều chỉnh trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất đối với giá trị các tài sản hoặc nợ phải trả (ngoài các khoản tiền và tương đương tiền) của công ty con được mua hoặc thanh lý (bao gồm cả lợi thế thương mại nếu có).

16.2.2. Điều chỉnh ảnh hưởng trực tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư

(1). Các khoản tiền chi ra khi mua hoặc thu về thanh lý công ty con được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư.

(2). Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất, Công ty mẹ phải trình bày luồng tiền thu về hoặc chi ra trên cơ sở thuần bằng cách điều chỉnh với số tiền và tương đương tiền của công ty con sẵn có tại thời điểm mua hoặc thanh lý:

- Số tiền hoặc tương đương tiền chi ra để mua công ty con được giảm trừ với số tiền hoặc tương đương tiền công ty con có sẵn tại thời điểm được mua;
- Số tiền hoặc tương đương tiền thu về khi thanh lý công ty con được giảm trừ với số tiền hoặc tương đương tiền công ty con có sẵn tại thời điểm bị thanh lý.

Ví dụ: Trình bày luồng tiền mua, thanh lý công ty con

- Công ty mẹ thanh lý toàn bộ một công ty con với giá 75 tỷ VND. Hình thức thanh toán mà bên mua trả cho công ty mẹ như sau:

Trái phiếu	48 tỷ
Tiền	27 tỷ
	75 tỷ

Tại thời điểm thanh lý, công ty con có số dư tiền là 5 tỷ
Chỉ tiêu "Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác" trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được trình bày là 22 tỷ (27 tỷ - 5 tỷ)

- Công ty mẹ mua một công ty con với giá 100 tỷ VND, hình thức thanh toán của công ty mẹ như sau:

Phát hành cổ phiếu cho bên bán (giá trị hợp lý):	60 tỷ
Thanh toán bằng tiền:	30 tỷ
Thanh toán bằng tài sản phi tiền tệ (giá trị hợp lý):	10 tỷ
	100 tỷ

Tại thời điểm mua, công ty con có số dư tiền là 12 tỷ
Chỉ tiêu "Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác" trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được trình bày là 18 tỷ (30 tỷ - 12 tỷ) bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

16.2.3. Điều chỉnh ảnh hưởng gián tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến các luồng tiền trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

(1). Khi công ty con được mua hoặc bị thanh lý trong kỳ thì số đầu kỳ và số cuối kỳ trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất của toàn tập đoàn không nhất quán, công ty mẹ phải thực hiện những điều chỉnh phù hợp cho số liệu đầu kỳ khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.

(2). Việc điều chỉnh số dư tài sản đầu kỳ khi mua và thanh lý công ty con trong kỳ được thực hiện như sau:

- Cộng thêm số dư tài sản và nợ phải trả của công ty con được mua trong kỳ theo số liệu tại thời điểm mua;
- Loại trừ số dư tài sản và nợ phải trả của công ty con được thanh lý trong kỳ theo số liệu tại thời điểm thanh lý.

Ví dụ: Dưới đây là thông tin được lấy từ Bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty Mẹ, biết rằng toàn bộ TSCĐ hữu hình mua trong kỳ đã được thanh toán bằng tiền.

	Số cuối kỳ	Số đầu kỳ
TSCĐ hữu hình	15tỷ	12tỷ

a) Nếu Công ty mẹ không mua hoặc thanh lý công ty con trong kỳ và toàn bộ giá trị TSCĐ hữu hình mua đã được trả bằng tiền thì chỉ tiêu "Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác" trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất sẽ được trình bày là 3 tỷ.

b) Nếu công ty mẹ có mua một công ty con trong kỳ, tại ngày mua công ty con có giá trị TSCĐ hữu hình được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán là 2 tỷ thì giá trị TSCĐ hữu hình mua trong kỳ được trình bày trong chỉ tiêu "Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác" trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất sẽ được xác định như sau:

- Giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ	12 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình tăng từ việc mua công ty con	2 tỷ
- Tổng giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ được điều chỉnh	14 tỷ

- Giá trị TSCĐ hữu hình cuối kỳ 15 tỷ
- Tiền mua TSCĐ hữu hình trong kỳ 1 tỷ

Mặc dù tổng giá trị TSCĐ hữu hình tại thời điểm cuối kỳ đã tăng thêm 3 tỷ so với thời điểm đầu kỳ nhưng tập đoàn thực sự không bỏ ra 3 tỷ để mua TSCĐ hữu hình vì 2 tỷ giá trị TSCĐ hữu hình tăng thêm là phát sinh từ việc mua công ty con (Tập đoàn không mua đất mà mua công ty con).

c) Ngoài các thông tin đã được cung cấp trong phần (a) và (b), trong kỳ công ty mẹ còn thanh lý một công ty con. Tại ngày thanh lý, giá trị TSCĐ hữu hình của công ty con là 3 tỷ.Chỉ tiêu "Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác" sẽ được xác định như sau:

- Giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ 12 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình tăng từ việc mua công ty con 2 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình giảm từ việc bán công ty con (3)tỷ
- Tổng giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ được điều chỉnh 11 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình cuối kỳ 15 tỷ
- Tiền mua TSCĐ hữu hình trong kỳ 4 tỷ

Chỉ tiêu "Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ" không có số liệu trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất vì thực chất tập đoàn không bán TSCĐ hữu hình, tập đoàn chỉ thanh lý công ty con.

16.2.4. Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể: Thực hiện theo quy định của Thông tư 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính

Ví dục: Ví dụ tổng hợp Lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

Công ty mẹ đã trả 82.000.000VND cổ tức trong năm 20X2. Khấu hao tài sản cố định trong năm là 78.000.000VND, và không bao gồm khấu hao của TSCĐ phát sinh từ việc mua công ty con. TSCĐ mua bằng tiền trong kỳ với giá trị 463.000.000VND. Trong kỳ không có tài sản thanh lý. Tại thời điểm 31/12/20X2, giá mua cổ phiếu của công ty con là 1.086.000.000VND, công ty mẹ đã thanh toán như sau: Phát hành trái phiếu trị giá 695.000.000; Phát hành 12.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 10.000 với giá trị hợp lý 28.000; Trả bằng tiền 55.000.000.

Dưới đây là Báo cáo tài chính của công ty mẹ và một công ty con sở hữu toàn bộ được mua tại thời điểm 31/12/20X2.

Đơn vị tính: Triệu VND

Bảng cân đối kế toán	Hợp nhất		Công ty con
	31/12/20X2	31/12/20X1	31/12/20X2
Tiền mặt và tiền gửi NH	7	14	7
Phải thu khách hàng	2.658	2.436	185

Hàng tồn kho	1.735	1.388	306
TSCĐ	4.764	3.685	694
Lợi thế thương mại	42		
Đầu tư vào cty liên kết	2.195	2.175	
Cộng	**11.401**	**9.698**	**1.192**
Phải trả người bán	1.915	1.546	148
Vay ngắn hạn	222	343	
Phải trả thuế	235	200	
Thuế hoãn lại phải trả	111	180	
Vay dài hạn	1.348	653	
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	4.896	4.776	400
Thặng dư vốn cổ phần	216		
Lợi nhuận sau thuế chưa PP	2.458	2.000	644
Cộng	**11.401**	**9.698**	**1.192**

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X2 như sau

Đơn vị tính: Triệu đồng

Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh	546
Lợi nhuận từ công ty liên kết	50
Lợi nhuận trước thuế	596
Thuế TNDN	(56)
Lợi nhuận sau thuế	540

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X2

Lợi nhuận trước thuế	596
Trừ: lợi nhuận của các công ty liên kết	(50)
Cộng: khấu hao	78
Tăng hàng tồn kho (1.735-(1.388 + 306))	(41)
Tăng phải thu khách hàng (2.658-(2.436 + 185))	(37)
Tăng phải trả người bán (1.915-(1.546 + 148))	221
Tiền tạo ra từ hoạt động kinh doanh	767
Thuế đã nộp (phần tính toán số 1)	(90)
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	**677**
Tiền mua TSCĐ	(463)
Cổ tức nhận được từ các công ty liên kết	30
Tiền mua công ty con (55 – 7)	(48)
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	**(481)**

Trả cổ tức	(82)
Trả vay ngắn hạn	(121)
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	**(203)**
Lưu chuyển tiền thuần trong năm	**(7)**
Tiền và tương đương tiền tồn đầu năm	**14**
Tiền và tương đương tiền tồn cuối năm	**7**

Ghi chú: Mua công ty con

Giá trị tài sản thuần:	Triệu VND
TSCĐ	694
Lợi thế thương mại (1.086 – 1.044)	42
Hàng tồn kho	306
Phải thu khách hàng	185
Tiền mặt và tiền gửi ngân hàng	7
Phải trả người bán	(148)
	1.086
Giá mua:	
Phát hành trái phiếu	695
Cổ phiếu (12.000 x 28.000)	336
Tiền	55
	1.086

Tính toán:

- Thuế đã nộp = Tổng thuế phải trả (hiện hành và hoãn lại) đầu kỳ + thuế phải nộp trong kỳ – Tổng thuế (Hiện hành và hoãn lại) phải trả cuối kỳ = (180 + 200) + 56 – (235 + 111) = 90;
- Cổ tức được chia từ công ty liên kết: Dư đầu kỳ + lợi nhuận phát sinh – dư cuối kỳ = 2.175 + 50 – 2.195 = 30.

PHẦN 6
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 4 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 tự sản xuất hay mua ngoài; 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 300.000 sp/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 được 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 người 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) Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài

Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài các linh kiện, chi tiết hoặc vật liệu sản xuất thường các nhà quản trị doanh nghiệp quan tâm đến 2 vấn đề:

- Chất lượng của linh kiện, chi tiết hoặc vật liệu

- Giá cả hoặc chi phí sản xuất

Nếu chất lượng của chúng đã đảm bảo theo đúng tiêu chuẩn kỹ thuật cho dù mua ngoài hay tự sản xuất, thì nhà quản trị doanh nghiệp xem xét đến chi phí chênh lệch giữa tự sản xuất và mua ngoài

Nguyên tắc để đi đến quyết định tự sản xuất hay mua ngoài là: Nếu chi phí tự sản xuất nhỏ hơn chi phí mua ngoài thì lựa chọn phương án tự sản xuất và ngược lại. Mặt khác, còn phải xem xét đến chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì bộ phận hiện đang sản xuất các chi tiết, sản phẩm đó sẽ như thế nào? Giả sử bộ phận đó sẽ được chuyển sang sản xuất mặt hàng khác hoặc cho thuê, thì lợi nhuận hàng năm nó mang lại là bao nhiêu? So sánh chi phí tiết kiệm được của tự sản xuất và mua ngoài, nếu số lợi nhuận đó lớn hơn chi phí tiết kiệm được thì lại phải chọn phương án mua ngoài.

d) 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 l-ượng 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 *3 phương pháp: phương pháp tính giá thành giản đơn, phương pháp tính giá thành theo hệ số 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:

$$\text{+ Chi phí VLTT} = \frac{45.500 + 334.000}{190 + 40} \times 40 = 66.000$$

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{9.500 + 85.000}{190 + (40 \times 50\%)} \times (40 \times 50\%) = 9.000$$

$$\text{+ Chi phí SXC} = \frac{12.000 + 103.500}{190 + (40 \times 50\%)} \times (40 \times 50\%) = 11.000$$

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) Phương pháp tính giá thành theo hệ số

Trong loại hình sản xuất liên tục, còn có những doanh nghiệp có quy trình công nghệ đặc biệt theo chu trình khép kín và thường sử dụng cùng một loại nguyên vật liệu chính, một lượng lao động đưa vào sản xuất trên cùng một thiết bị hoặc hệ thống thiết bị và đồng thời một lúc, khi kết thúc tạo ra nhiều loại sản phẩm khác nhau, còn gọi là quy trình sản xuất liên 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 từng loại sản phẩm hoàn thành.

Trình tự tính giá thành được tóm tắt như sau:

Giả sử một quy trình sản xuất liên sản phẩm A, B, C sản lượng sản phẩm hoàn thành tương ứng là: Q_A, Q_B, Q_C và hệ số tương ứng: H_A, H_B, H_C

- Bước 1: Tập hợp chi phí sản xuất của toàn bộ quy trình công nghệ; quy đổi sản phẩm hoàn thành thành sản phẩm chuẩn

$$QH = Q_A H_A + Q_B H_B + Q_C H_C$$

-Bước 2: Tính tổng giá thành chung của tất cả các sản phẩm hoàn thành:

$$Z = D_{ĐK} + C - D_{CK}$$

- Bước 3: Tính giá thành từng loại sản phẩm:

$$Z_A = \frac{D_{ĐK} + C - D_{CK}}{QH} \times Q_A H_A$$

Hay:

$$Z_A = (D_{ĐK} + C - D_{CK}) \times \frac{Q_A H_A}{QH}$$

$$Z_B = (D_{ĐK} + C - D_{CK}) \times \frac{Q_B H_B}{QH}$$

$$Z_C = (D_{ĐK} + C - D_{CK}) \times \frac{Q_C H_C}{QH}$$

Hệ số có thể được xác định theo quy định của ngành hoặc xác định dựa trên cơ sở giá thành đơn vị kế hoạch. Chẳng hạn, giá thành kế hoạch đơn vị tương ứng là Z_{KA}, Z_{KB}, $Z_{KC.}$ Chọn Q_A là loại sản phẩm có sản lượng lớn nhất có hệ số chuẩn $H_A = 1$, khi đó:

$$\mathbf{H_B = \frac{Z_{KB}}{Z_{KA}}} \qquad \mathbf{H_C = \frac{Z_{KC}}{Z_{KA}}}$$

Ví dụ 5.4: Một doanh nghiệp sản xuất hóa chất, trong cùng một quy trình công nghệ, đồng thời thu được 2 loại sản phẩm A và B, trong tháng có các tài liệu sau: (Đơn vị 1.000đ)

- Hệ số giá thành quy định: Sản phẩm A là 1; Sản phẩm B là 0,8
- Chí phí sản xuất sản phẩm dở dang đầu tháng:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 5.000
+ Chi phí nhân công trực tiếp: 1.000
+ Chi phí sản xuất chung: 1,500

- Chi phí sản xuất trong tháng tập hợp cho toàn bộ quy trình công nghệ:

+ Chi phí nguyên vật liệu, trực tiếp: 45.000
+ Chi phí nhân công trực tiếp: 9.000

+ Chi phí sản xuất chung phân bổ: 11.500

- Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang cuối tháng:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 2.000

+ Chi phí nhân công trục tiếp: 700

+ Chi phí sản xuất chung: 1.000

- Kết quả sản xuất trong tháng hoàn thành 180 sản phẩm A và 150 sản phẩm B.

Yêu cầu: Tính giá thành của từng loại sản phẩm?

Lời giải:

1. Quy đổi sản phẩm hoàn thành thành sản phẩm hoàn thành quy chuẩn:

Tên sản phẩm	**Số lượng sản phẩm hoàn thành**	**Hệ số**	**Sản phẩm hoàn thành quy chuẩn**
1- Sản phẩm A 2 - Sản phẩm B	180 150	1,0 0,8	180 120
Cộng	-	-	300

2. Lập bảng tính giá thành của sản phẩm A và sản phẩm B hoàn thành trong tháng:

(Đơn vị tính: 1.000đ)

Khoản mục giá thành	Sản phẩm dở dang đầu tháng	Chi phí phát sinh trong tháng	Giá thành chung của các loại sản phẩm		Sản phẩm A (180)		Sản phẩm B (150)		Sản phẩm dở dang cuối tháng
			Tổng giá thành	Giá thành đơn vị SP chuẩn	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	
1-Chi phí NVL trực tiếp	5.000	45.000	48.000	160	28.800	160	19.200	128	2.000
2-Chi phí NC trực tiếp	1.000	9.000	9.300	31	5.580	31	3.720	24,8	700
3-Chi phí SX chung	1.500	11.500	12.000	40	7.200	40	4.800	32	1.000
Cộng	7.500	65.500	69.300	231	41.580	231	27.720	184,8	3.700

c) Tính giá thành sản phẩm đối với doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục

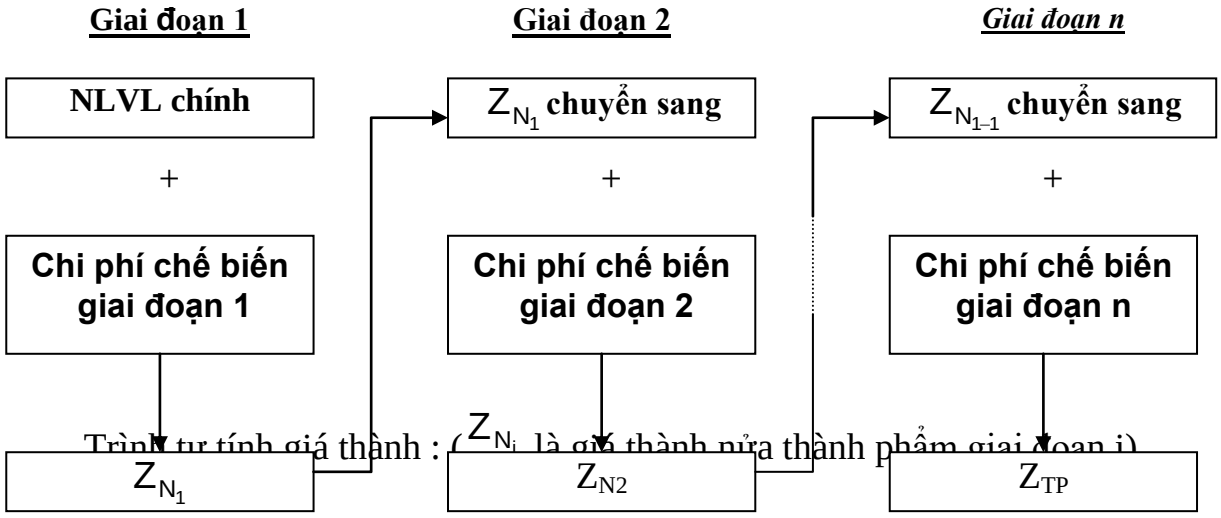
Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm trong những doanh nghiệp này là từ khi đưa nguyên liệu, vật liệu chính cho đến khi tạo ra thành phẩm phải trải qua nhiều giai đoạn công nghệ, kết thúc mỗi giai đoạn công nghệ tạo ra nửa thành phẩm chuyển sang giai đoạn sau để tiếp tục chế biến. Yêu cầu quản 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)

$$Z_{N_1} = D_{ĐK1} + C_1 - D_{CK1}$$

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:

Giai đoạn 1 Giai đoạn 2 ... Giai đoạn n

NLVL chính

+

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:

$$C_{Itp} = \frac{D_{ĐKi} + C_i}{Q_i} \text{ x } Q_{Itp}$$

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.

$Q_{iTP}= Q_{TP}$ x H_i

+ H_i: là hệ số sử dụng sản phẩm giai đoạn i:

và

$$Z_{TP} = \sum_{i=1}^{n} Ci_{TP}$$

$$z_{TP} = \frac{Z_{TP}}{Q_{TP}}$$

Ví dụ 5.5: 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:

+ Chi phí VLTT = $\frac{374.000.000}{1.200 + 500}$ x 500 = 110.000.000

+ Chi phí NCTT = $\frac{90.000.000}{1.200 + (500 \text{ x } 60\%)}$ x (500 x 60%) = 18.000.000

+ Chi phí SXC = $\frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)}$ 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 = $\frac{374.000.000}{1.200 + 500}$ x 800 = 176.000.000

+ Chi phí NCTT = $\frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)}$ x 800 = 48.000.000

+ Chi phí SXC = $\frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)}$ x 800 = 56.000.000

- Chi phí giai đoạn 2 trong giá thành thành phẩm:

+ Chi phí NCTT = $\frac{60.000.000}{800 + (400 \times 50\%)}$ x 800 = 48.000.000

+ Chi phí SXC = $\frac{72.000.000}{800 + (400 \times 50\%)}$ x 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 5.6: 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**
		Giai đoạn trước	**Giai đoạn 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:

$$\text{+ Chi phí VLTT} = \frac{495.000.000}{5.000 + 500} \times 4.500 = 405.000.000$$

$$\text{+ Chi phí NCTT} = \frac{55.000.000}{5.000} \times 4.500 = 49.500.000$$

$$\text{+ Chi phí SXC} = \frac{60.500.000}{5.000} \times 4.500 = 54.450.000$$

- 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 5.7: 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

$$\text{CPNVLTT} = \frac{374.000.000}{1.200 + 500} \times (400 \times 2) = 176.000.000$$

$$\text{CPNCTT} = \frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (400 \times 2) = 48.000.000$$

$$\text{CPSX chung} = \frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (400 \times 2) = 56.000.000$$

Cộng: ***280.000.000***

Chi phí sản xuất phân xưởng 2 trong giá thành thành phẩm:

$$\text{CPNCTT} = \frac{60.000.000}{400 + (200 \times 50\%)} \times 400 = 48.000.000$$

$$\text{CPSX chung} = \frac{72.000.000}{400 + (200 \times 50\%)} \times 400 = 57.600.000$$

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 ($Q_{dck} \times m_c$)

* *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:

$$Z = \bar{c} \times Q_{bht}$$

+ 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).

$$c_1 = \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{Khối lượng tương đương}} = \frac{C}{Q_{dđk}(1- m_đ) + Q_{bht} + (Q_{dck} \text{ x } m_c)}$$

* *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 x $Q_{dđk}$ x (1- $m_đ$)]

+ Giá thành khối lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ (Q_{bht} x c_1).

+ Chi phí dở dang cuối kỳ (D_{ck} = c_1 x Q_{dck} x m_c)

Ví dụ 5.8:

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 gia quyền)

	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