



BỘ TÀI CHÍNH
THE MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THẾ 200

(một số định hướng chủ yếu)



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THỂ 200

Phần 1

Quy định chung



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

1. Tổng quan

Chế độ kế toán chỉ hướng dẫn một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu. Trường hợp có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chưa được hướng dẫn trong CĐKT, doanh nghiệp căn cứ vào nội dung, bản chất của giao dịch kinh tế phát sinh và các quy định của Luật Kế toán, các văn bản hướng dẫn Luật Kế toán, Chuẩn mực kế toán Việt Nam và các nguyên tắc hướng dẫn tại Thông tư này để thực hiện.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

2. Về tài khoản kế toán

1. Doanh nghiệp được bổ sung hoặc sửa đổi các tài khoản kế toán về tên, số hiệu, kết cấu và nội dung, phương pháp hạch toán giao dịch kinh tế phát sinh cho phù hợp với đơn vị.
2. Khi bổ sung hoặc sửa đổi các TK về tên, số hiệu, kết cấu và nội dung, phương pháp hạch toán thì phải ban hành tài liệu hướng dẫn dưới hình thức văn bản hoặc dữ liệu điện tử; đảm bảo không trùng lặp đối tượng; tuân thủ các nguyên tắc kế toán theo quy định; đảm bảo quá trình truy xuất dữ liệu, kiểm tra, kiểm soát và không được làm thay đổi hoặc ảnh hưởng đến các chỉ tiêu, thông tin trình bày trên BCTC và phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về việc sửa đổi, bổ sung đó.



3. Về Báo cáo tài chính

- (1) Doanh nghiệp được bổ sung thêm tên, nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu hoặc sửa đổi theo hướng chi tiết thêm thông tin các chỉ tiêu của BCTC nhưng phải trình bày và thuyết minh đầy đủ các chỉ tiêu trên BCTC được quy định tại CĐKT, đáp ứng được các yêu cầu của Luật Kế toán, tuân thủ các nguyên tắc lập và trình bày BCTC. Doanh nghiệp phải ban hành sổ tay hướng dẫn biểu mẫu, nội dung và phương pháp lập các BCTC đồng thời phải thuyết minh những thay đổi và chịu trách nhiệm trước pháp luật về việc sửa đổi, bổ sung đó.
- (2) Trường hợp doanh nghiệp có đặc thù và vướng mắc dẫn đến không thể sửa đổi, bổ sung được tên, nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu của BCTC thì báo cáo Bộ Tài chính để được hướng dẫn.



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

4. Công tác quản trị và kiểm soát nội bộ

(1). Việc tạo lập, thực hiện và kiểm soát các giao dịch kinh tế phát sinh của doanh nghiệp phải dựa trên cơ sở quy định của pháp luật, cơ chế chính sách có liên quan.

(2). Doanh nghiệp có trách nhiệm tự xây dựng quy chế quản trị nội bộ và tổ chức kiểm soát nội bộ nhằm phân định rõ quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của các bộ phận và cá nhân có liên quan trong việc tạo lập, thực hiện, quản lý và kiểm soát các giao dịch kinh tế phát sinh tại doanh nghiệp để đảm bảo tuân thủ các quy định của pháp luật về doanh nghiệp và pháp luật có liên quan.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

5. Quyền và trách nhiệm của doanh nghiệp đối với việc công tác kế toán tại đơn vị trực thuộc (đơn vị phụ thuộc)

- ✓ Doanh nghiệp được quyết định công tác kế toán cho các đơn vị trực thuộc (lập hoặc không lập BCTC).
- ✓ Tất cả các đơn vị không có tư cách pháp nhân trực thuộc doanh nghiệp đều là đơn vị hạch toán phụ thuộc mà không căn cứ vào việc đơn vị đó có kê khai, nộp các loại thuế hay không.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

6. Phân loại tài sản ngắn hạn

- a) Khi dự kiến thu hồi hoặc bán, sử dụng tài sản trong một chu kỳ kinh doanh thông thường hoặc không quá 12 tháng kể từ ngày báo cáo;
- b) Nắm giữ tài sản cho mục đích thương mại;
- c) Tài sản là tiền hoặc tương đương tiền, trừ khi bị cầm trao đổi hoặc không được sử dụng để thanh toán cho một nghĩa vụ nợ phải trả quá 12 tháng

Những tài sản khác được phân loại là dài hạn



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

7. Phân loại nợ phải trả ngắn hạn

- a) Khi dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh thông thường hoặc không quá 12 tháng;
- b) Nắm giữ chủ yếu vì mục đích kinh doanh;
- c) Khi không có quyền từ chối nghĩa vụ thanh toán khoản nợ phải trả (kể cả trường hợp theo quyền chọn của bên đối tác, khoản nợ phải trả sẽ được doanh nghiệp thanh toán bằng cách phát hành các công cụ vốn) tại bất kỳ thời điểm nào trong vòng 12 tháng kể từ ngày báo cáo.

Những khoản khác được phân loại là dài hạn



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

Một số lưu ý quan trọng về phân loại nợ phải trả

7.1. Tham chiếu với chu kỳ kinh doanh thông thường

- ✓ Một số khoản nợ phải trả như phải trả người bán, chi phí trích trước cho người lao động và các chi phí hoạt động khác là một phần của vốn lưu động được sử dụng trong chu kỳ kinh doanh bình thường thì phải phân loại là ngắn hạn ngay cả khi đến hạn thanh toán sau hơn 12 tháng kể từ ngày báo cáo.
- ✓ Các khoản thuế phải trả hoặc nợ phải trả tài chính thường không phụ thuộc vào chu kỳ kinh doanh thông thường nhưng đến hạn thanh toán trong vòng 12 tháng hoặc được nắm giữ cho mục đích kinh doanh phải phân loại là ngắn hạn, như: nợ phải trả tài chính nắm giữ để kinh doanh, các khoản thấu chi ngân hàng, phần ngắn hạn của các khoản nợ tài chính dài hạn, cổ tức phải trả...



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

7.2. Thỏa thuận tái tài trợ, tái tục nợ phải trả tài chính

Phải phân loại các khoản nợ tài chính là ngắn hạn khi chúng đến hạn thanh toán trong vòng 12 tháng kể cả khi:

- (a) Kỳ hạn thanh toán gốc dài hơn 12 tháng, và
- (b) thỏa thuận để tái tài trợ hoặc cơ cấu lại điều khoản thanh toán trên cơ sở dài hạn được chấp nhận sau ngày báo cáo và trước khi BCTC được phát hành;

Đối với thỏa thuận tái tài trợ đã được quy định sẵn trong hợp đồng vay: Nếu đơn vị dự kiến và có quyền tự quyết việc được tiếp tục tái tài trợ hoặc tái tục kỳ hạn thanh toán của khoản vay trong vòng 12 tháng thì phải phân loại là dài hạn, kể cả khi đến hạn trong khoảng thời gian ngắn hơn (**Bản chất là gia hạn khoản vay cũ**)



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

7.3. Khi vi phạm điều khoản vay

- ✓ Khi vi phạm điều khoản của hợp đồng vay dài hạn trước hoặc vào ngày báo cáo dẫn đến việc khoản nợ phải trả dài hạn trở thành khoản phải trả theo yêu cầu thì phải phân loại là nợ ngắn hạn, kể cả khi sau ngày báo cáo và trước khi BCTC được phát hành, bên cho vay không yêu cầu phải thanh toán ngay (do vào ngày báo cáo đơn vị không có quyền trì hoãn vô điều kiện việc thanh toán trong vòng ít nhất là 12 tháng).
- ✓ Tuy nhiên, vẫn phân loại là dài hạn nếu khi kết thúc kỳ báo cáo bên cho vay đồng ý cho phép một khoảng thời gian ân hạn ít nhất là 12 tháng để đơn vị có thể khắc phục vi phạm và trong suốt khoảng thời gian này bên cho vay không thể yêu cầu hoàn trả ngay lập tức.



7.4. Lưu ý về các sự kiện phát sinh sau ngày báo cáo

Đối với các khoản vay được phân loại là nợ phải trả ngắn hạn, nếu các sự kiện sau đây xảy ra giữa thời điểm kết thúc kỳ báo cáo và ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, những sự kiện này được trình bày như các sự kiện không điều chỉnh theo quy định của IAS 10 - *Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm*:

- ✓ Tái tài trợ khoản vay ngắn hạn thành khoản vay dài hạn;
- ✓ Khắc phục vi phạm trong thỏa thuận vay dài hạn; và
- ✓ Bên cho vay cho phép một khoảng thời gian ân hạn để khắc phục vi phạm của thỏa thuận vay dài hạn, kết thúc ít nhất là 12 tháng sau ngày kết thúc kỳ báo cáo.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

8. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi sáp nhập doanh nghiệp

8.1 Xác định giá trị tài sản thuần mà bên nhận sáp nhập nhận được từ bên bị sáp nhập:

- a) Nếu sáp nhập doanh nghiệp dưới sự kiểm soát chung: Bên nhận sáp nhập ghi nhận các tài sản, nợ phải trả nhận về theo NBV trên BCTC riêng của bên bị sáp nhập;
- b) Nếu sáp nhập doanh nghiệp không dưới sự kiểm soát chung: Áp dụng VAS 11



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

8.2. Nguyên tắc ghi nhận khoản chênh lệch giữa giá phí thực hiện sáp nhập so với NBV hoặc FV của tài sản thuần nhận về từ bên bị sáp nhập:

- ✓ Trường hợp sáp nhập dưới sự kiểm soát chung: khoản chênh lệch được hạch toán toàn bộ vào TK 4118 - Vốn khác và định kỳ kết chuyển sang TK 421 với thời gian 10 năm, theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp khác hợp lý hơn.
- ✓ Trường hợp sáp nhập thỏa mãn hoạt động kinh doanh như định nghĩa tại VAS 11 thì khoản chênh lệch giữa giá phí và FV được kế toán như LTTM hoặc bất lợi thương mại.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- ✓ Trường hợp sáp nhập công ty con vào công ty mẹ có phát sinh các giao dịch nội bộ thì sau khi nhận bàn giao tài sản thuần của công ty con, công ty mẹ phải thực hiện loại trừ các giao dịch nội bộ.
- ✓ Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (nếu có) liên quan đến chênh lệch tạm thời giữa giá trị tài sản thuần và cơ sở tính thuế của tài sản thuần (có thể phát sinh do có lãi/lỗ chưa thực hiện từ giao dịch nội bộ) được doanh nghiệp nhận sáp nhập hạch toán theo VAS 17



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

9. Nguyên tắc ghi sổ kế toán khi chia, tách, hợp nhất doanh nghiệp

- ✓ Nguyên tắc kế toán trường hợp hợp nhất doanh nghiệp tương tự như sáp nhập.
- ✓ Trường hợp chia, tách: Doanh nghiệp mới được ghi nhận giá trị tài sản thuần nhận được từ doanh nghiệp bị chia, tách theo NBV của doanh nghiệp bị chia, tách.
- ✓ Trường hợp các doanh nghiệp mới phát hành công cụ vốn để thực hiện giao dịch chia, tách, hợp nhất thì doanh nghiệp mới ưu tiên sử dụng FV của tài sản thuần tại ngày trao đổi để xác định giá trị FV của công cụ vốn, trừ trường hợp tính giá phí hợp nhất kinh doanh thì thực hiện theo VAS 11.



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

10. Thay đổi một số chỉ tiêu của BCTC

10.1 Bổ sung một số chỉ tiêu sau:

- (1) Tài sản phát sinh từ hợp đồng ngắn hạn và dài hạn;
- (2) Phải thu từ thỏa thuận chuyển giao việc cung cấp dịch vụ công ngắn hạn và dài hạn;
- (3) Tài sản sinh học ngắn hạn và dài hạn;
- (4) Phải trả cổ tức, lợi nhuận ngắn hạn;
- (5) Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng ngắn hạn, dài hạn;
- (6) Lãi/lỗ thanh lý BĐSĐT.

10.2. Bãi bỏ một số chỉ tiêu

- (1) Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp;
- (2) Nguồn kinh phí;
- (3) Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

10. Thay đổi một số chỉ tiêu sau:

- (1) Trả trước cho người bán ngắn hạn và dài hạn; Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng chuyển sang trình bày tại chỉ tiêu tài sản phát sinh từ hợp đồng ngắn hạn và dài hạn;
- (2) Nhận trước của người mua ngắn hạn, dài hạn; Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng chuyển sang trình bày ở chỉ tiêu nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng ngắn hạn, dài hạn;
- (3) Quỹ phát triển KH-CN chuyển sang phần vốn chủ sở hữu



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Phần 2

Một số thay đổi trong phương pháp kế toán



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

1. Chứng khoán kinh doanh

- ✓ Các chi phí mua như chi phí môi giới, giao dịch,... được hạch toán vào chi phí tài chính trong kỳ;
- ✓ Không hạch toán lãi dự thu đối với các loại chứng khoán kinh doanh là công cụ nợ niêm yết;
- ✓ Đối với chứng khoán niêm yết: Được đánh giá lại theo FV (nếu đáng tin cậy). Chênh lệch giữa FV và NBV được ghi nhận vào P/L Đồng thời phải thuyết minh về cơ sở xác định giá trị hợp lý (tần suất, khối lượng giao dịch,...) của chứng khoán được giao dịch trên thị trường.
- ✓ Đối với chứng khoán chưa được giao dịch trên thị trường chứng khoán: Nếu có bất kỳ dấu hiệu hoặc bằng chứng nào cho thấy NBV cao hơn giá trị có thể thu hồi thì phải xem xét trích lập dự phòng.
- ✓ Không được tái phân loại chứng khoán kinh doanh thành khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn và ngược lại.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

Doanh nghiệp phải trích lập dự phòng tổn thất chứng khoán kinh doanh chưa niêm yết khi có bất kỳ dấu hiệu hoặc bằng chứng nào cho thấy $NBV > FV$:

- ✓ Sử dụng các yếu tố đầu vào có thể quan sát được (ví dụ như tỷ lệ lãi suất thị trường, tỷ lệ hoàn vốn về đầu tư, tình hình và kết quả kinh doanh của đơn vị được đầu tư,...) để xác định FV của chứng khoán kinh doanh.
- ✓ Trường hợp các yếu tố đầu vào có thể quan sát được không có sẵn thì sử dụng các kỹ thuật định giá khác để xác định FV như kỹ thuật xác định giá trị hiện tại của các dòng tiền mà doanh nghiệp ước tính có thể thu được trong tương lai hoặc có thể vận dụng giá giao dịch trên thị trường hoạt động của các chứng khoán có đặc điểm tương tự mà đang được các bên khác nắm giữ làm tài sản.
- ✓ Phải thuyết minh về tỷ lệ chiết khấu sử dụng; cơ sở xác định tỷ lệ chiết khấu này; giải thích về việc tại sao doanh nghiệp cho rằng sử dụng lãi suất này là phù hợp,....



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

2. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn

Trường hợp khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có phát sinh chiết khấu (giá phát hành trái < mệnh giá) hoặc phụ trội (giá phát hành > mệnh giá) thì khoản chiết khấu, phụ trội được phân bổ dần vào P/L theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp lãi suất thực phù hợp với kỳ hạn của khoản đầu tư. Tuy nhiên, nếu phần phụ trội của khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn phân bổ hàng kỳ lớn hơn phần lãi theo lãi suất danh nghĩa hàng kỳ của khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (nếu có) thì phần chênh lệch này được hạch toán vào chi phí tài chính.



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Chương VI: Xác định giá trị

Ví dụ minh họa xác định giá phí phân bổ

**Giá
phí
phân
bổ**

=

Giá trị ghi nhận ban đầu + chi phí giao dịch

—

Các khoản phải hoàn trả trong tương lai

+

Khoản phân bổ phụ trội
theo phương pháp lãi suất hiệu dụng

—

Khoản phân bổ chiết khấu theo
phương pháp lãi suất hiệu dụng
và Khoản tổn thất theo IAS 36 (nếu có);

+

Chi phí giao dịch khi thanh lý tài sản hoặc
thanh toán nợ phải trả



Chương VI: Xác định giá trị

	Giá mua	Lãi trả hàng năm	Lãi theo lãi suất hiệu dụng	Giá phí phân bổ
Kỳ	A	B	$C = A \times 9,97\%$	$D = A - B + C$
1	1000	58,75	99,72	1040,97
2	1040,97	58,75	103,81	1086,03
3	1086,03	58,75	108,30	1135,58
4	1135,58	58,75	113,24	1190,07
5	1190,07	1308,75 Gốc và lãi)	118,68	



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Dự phòng tổn thất đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (HTM): Sử dụng kỹ thuật xác định giá trị hiện tại của các dòng tiền tương lai ước tính thu được từ các khoản HTM hoặc các công cụ có đặc điểm tương tự được các bên khác nắm giữ làm căn cứ xác định tổn thất:

- Nhóm 1: Các khoản HTM đủ tiêu chuẩn không phải lập dự phòng, được ghi nhận lãi dự thu, bao gồm: Các khoản vẫn đang trong thời hạn ban đầu của khoản đầu tư hoặc trong hợp đồng/thỏa thuận ban đầu giữa các bên có điều khoản quy định về việc khi đến hạn, đối tác được quyền đơn phương gia hạn thanh toán mà không cần đáp ứng bất kỳ điều kiện nào đồng thời khoản đầu tư được đánh giá là có khả năng thu hồi đầy đủ cả nợ gốc và lãi. Đối với nhóm này,



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- Nhóm 2: Khoản đầu tư cần chú ý, bao gồm: Các khoản HTM chưa đến hạn thanh toán hoặc các khoản đầu tư đã bị quá hạn (không phân biệt đã được gia hạn hay chưa) nhưng bị đánh giá chỉ có thể thu hồi được một phần nợ gốc và lãi (ví dụ do có bảo lãnh thanh toán hoặc có tài sản đảm bảo,...). Trường hợp này, không được tiếp tục ghi nhận lãi dự thu nhưng được tiếp tục phân bổ chiết khấu/phụ trội và phải thực hiện trích lập dự phòng tổn thất đối với phần giá trị gốc và lãi mà không có khả năng thu hồi của khoản đầu tư (bao gồm cả phần chiết khấu/phụ trội đã phân bổ). Sang kỳ kế toán sau, nếu có bằng chứng chắc chắn cho thấy khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn vẫn còn trong hạn và có khả năng thu hồi được đầy đủ cả nợ gốc và lãi đúng hạn thì được tái phân loại sang nhóm 1 và được hoàn nhập đối với phần giá trị dự phòng tổn thất khoản đầu tư đã trích lập.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- Nhóm 3: Nhóm nợ xấu khó hoặc không có khả năng thu hồi bao gồm: Các khoản HTM chưa đến hạn hoặc đã quá hạn nhưng toàn bộ phần nợ gốc và lãi được đánh giá là khó có khả năng hoặc không có khả năng thu hồi (ví dụ bên phát hành bị phá sản, khó khăn tài chính, quá hạn thanh toán....). Đối với nhóm này, doanh nghiệp không tiếp tục ghi nhận lãi dự thu trong kỳ cũng như không tiếp tục phân bổ chiết khấu/phụ trội của khoản đầu tư và phải trích lập dự phòng tổn thất toàn bộ cả phần nợ gốc và lãi khoản đầu tư với giá trị mức trích dự phòng tổn thất tối đa không vượt quá giá trị ghi sổ của khoản đầu tư (mệnh giá + lãi dự thu chưa thu được +/- chiết khấu/phụ trội chưa phân bổ hết) tính vào chi phí tài chính để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

3. NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU

- ✓ Trường hợp nếu hợp đồng với khách hàng có cấu phần tài chính đáng kể thì hàng kỳ, doanh nghiệp căn cứ vào số dư nợ của khoản nợ phải thu của khách hàng và lãi suất ngầm định để ghi nhận tăng nợ phải thu của khách hàng tương ứng với doanh thu hoạt động tài chính của từng kỳ;
- ✓ Dự phòng phải thu về nguyên tắc tương tự đối với HTM;
- ✓ Cần phân biệt tài sản phát sinh từ hợp đồng và khoản phải thu;
- ✓ Lưu ý các trường hợp kết chuyển từ tài sản/nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng sang nợ phải thu, như: Ghi nhận doanh thu hoặc các khoản giảm trừ doanh thu được ước tính;
- ✓ Tài sản thiếu chờ xử lý: Ghi ngay vào P/L nếu không có bằng chứng thu hồi được.



Phân biệt Tài sản phát sinh hợp đồng và Khoản phải thu

Tài sản phát sinh từ hợp đồng

Quyền của đơn vị được hưởng khoản thanh toán nhận về từ việc trao đổi các hàng hóa hoặc dịch vụ đã chuyển giao cho khách hàng khi **quyền đó phụ thuộc vào một điều kiện khác với chờ thời gian trôi qua**. Doanh nghiệp cần trình bày Quyền đó như là một 'tài sản phát sinh từ hợp đồng', trừ khi được trình bày như là một Khoản phải thu.

Khoản phải thu

Quyền vô điều kiện của đơn vị đối với khoản thanh toán nhận về, nghĩa là chỉ cần chờ thời gian trôi qua trước khi khoản thanh toán đến hạn.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

4. Tài khoản 137: Tài sản phát sinh từ hợp đồng

Tài sản phát sinh từ hợp đồng, gồm:

- Hợp đồng gồm nhiều nghĩa vụ với cam kết hoàn thành từng nghĩa vụ ở các thời điểm khác nhau và khi hoàn thành tất cả các phần nghĩa vụ đã cam kết thì mới được chấp nhận thanh toán cho toàn bộ hợp đồng. Khi hoàn thành từng phần nghĩa vụ nhưng chưa có quyền thu vô điều kiện thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với tài sản phát sinh từ hợp đồng.
- Phải thu về quyền được nhận hàng hóa, dịch vụ của nhà cung cấp tại một thời điểm trong tương lai (ví dụ khi doanh nghiệp ứng trước cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu xây lắp nhưng chưa nhận được vật tư, hàng hóa, dịch vụ, khối lượng sản phẩm xây lắp hoàn thành)
- Nếu hợp đồng với khách hàng có cấu phần tài chính đáng kể thì hàng kỳ, căn cứ vào số dư nợ của tài sản phát sinh từ hợp đồng và lãi suất ngầm định để ghi nhận tăng tài sản phát sinh từ hợp đồng tương ứng với doanh thu hoạt động tài chính của từng kỳ.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

3. NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU

- ✓ Trường hợp nếu hợp đồng với khách hàng có cấu phần tài chính đáng kể thì hàng kỳ, doanh nghiệp căn cứ vào số dư nợ của khoản nợ phải thu của khách hàng và lãi suất ngầm định để ghi nhận tăng nợ phải thu của khách hàng tương ứng với doanh thu hoạt động tài chính của từng kỳ;
- ✓ Dự phòng phải thu về nguyên tắc tương tự đối với HTM;
- ✓ Cần phân biệt tài sản phát sinh từ hợp đồng và khoản phải thu;
- ✓ Lưu ý các trường hợp kết chuyển từ tài sản/nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng sang nợ phải thu, như: Ghi nhận doanh thu hoặc các khoản giảm trừ doanh thu được ước tính



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

5. Tài khoản 337: Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng

Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng là nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chuyển giao sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng khi doanh nghiệp đã nhận được khoản thanh toán hoặc tại thời điểm doanh nghiệp được quyền vô điều kiện thu tiền trước của khách hàng (tùy thời điểm nào đến trước theo các điều khoản trong hợp đồng) nhưng doanh nghiệp chưa hoàn thành nghĩa vụ chuyển giao sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng phát sinh trong các trường hợp sau đây:



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- (1) Doanh nghiệp ký kết một hợp đồng để chuyển giao sản phẩm, hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ cho khách hàng vào một thời điểm xác định trong tương lai. Điều khoản trong hợp đồng yêu cầu khách hàng phải thanh toán trước cho doanh nghiệp một phần giá trị hợp đồng (trước thời điểm doanh nghiệp chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng), bao gồm cả doanh thu nhận trước cho nhiều kỳ:
- ✓ Đối với hợp đồng có thể hủy ngang:
 - Khi nhận tiền ứng trước Nợ Tiền/Có 337
 - Khi ghi nhận doanh thu: Nợ 337/Có doanh thu
 - ✓ Đối với trường hợp hợp đồng không thể hủy ngang:
 - Khi ký kết hợp đồng: Nợ Phải thu/Có 337
 - Khi nhận tiền: Nợ Tiền/Có phải thu
 - Khi ghi nhận doanh thu: Nợ 337/Có doanh thu



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(2) Đối với trường hợp giá trị của khoản thanh toán mà khách hàng trả trước cho doanh nghiệp nhỏ hơn so với giá bán trả tiền ngay tại thời điểm ghi nhận doanh thu trong tương lai (có cấu phần tài chính đáng kể) thì doanh nghiệp phải căn cứ vào số tiền đã nhận trước, số tiền sẽ được nhận tại thời điểm ghi nhận doanh thu trong tương lai,... để xác định lãi suất ngầm định và cấu phần tài chính đáng kể của khoản tiền đã nhận trước từ khách hàng.

Định kỳ, doanh nghiệp căn cứ vào số dư có của khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng và lãi suất ngầm định để ghi nhận tăng nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng tương ứng với chi phí tài chính của từng kỳ hoặc vốn hóa vào giá trị tài sản dở dang theo quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16 - Chi phí đi vay.



IFRS 15 - DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH HÀNG

Cấu phần tài chính quan trọng (Đoạn 60-65)

Khi xác định giá giao dịch, phải điều chỉnh giá trị khoản thanh toán cho ảnh hưởng của giá trị thời gian của tiền tệ nếu thời hạn thanh toán được thỏa thuận bởi các bên tham gia trong hợp đồng (một cách rõ ràng hoặc ngầm định) mang lại cho khách hàng hoặc đơn vị lợi ích đáng kể từ việc hỗ trợ tài chính cho việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ (**Không áp dụng khi thời gian từ thời điểm chuyển giao hàng hóa, dịch vụ đến thời điểm thanh toán không quá một năm**).



Đơn vị ghi nhận doanh thu theo giá bán thanh toán ngay bằng cách xem xét tất cả các sự kiện và tình huống có liên quan bao gồm cả hai yếu tố sau:



(a) Khoản chênh lệch giữa giá trị khoản thanh toán đã cam kết và giá thanh toán ngay của hàng hóa hoặc dịch vụ



(b) Ảnh hưởng kết hợp của (i) khoảng thời gian dự kiến từ thời điểm đơn vị chuyển giao hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng đến thời điểm khách hàng thanh toán và (ii) lãi suất hiện hành trên thị trường.



Cấu phần tài chính quan trọng

Phải trình bày
ảnh hưởng của việc
hỗ trợ tài chính (thu nhập từ lãi
vay hoặc chi phí lãi vay) một cách
riêng biệt với doanh thu từ hợp
đồng với khách hàng trong báo
cáo thu nhập toàn diện.



IFRS 15 - DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH HÀNG

(a) khách hàng thanh toán trước cho hàng hóa và dịch vụ và thời điểm chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ do khách hàng quyết định.



Hoặc

(b) một phần đáng kể của khoản thanh toán là biến đổi và giá trị hoặc thời gian của khoản thanh toán đó biến đổi trên cơ sở khả năng xảy ra của một sự kiện trong tương lai mà không thuộc phạm vi kiểm soát của khách hàng hoặc đơn vị (ví dụ, khoản thanh toán là một khoản phí bản quyền tính trên doanh số).



Hoặc

(c) khoản chênh lệch giữa khoản thanh toán và giá bán trả ngay của hàng hóa, dịch vụ không liên quan đến việc hỗ trợ tài chính (Ví dụ, điều khoản thanh toán để bảo vệ đơn vị hoặc khách hàng khỏi khả năng bên còn lại phá vỡ hợp đồng).



Hợp đồng
không có
cấu phần
tài chính
đáng kể



BỘ TÀI CHÍNH
THE MINISTRY OF FINANCE

IFRS 15 - DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH HÀNG

Ví dụ về cấu phần tài chính đáng kể

Nhà thầu giao kết hợp đồng xây một văn phòng Hoàn thành trong thời gian 2 năm; Giá trị hợp đồng là \$12.152 triệu. Nếu khách hàng thanh toán một lần vào thời điểm bắt đầu hợp đồng, họ chỉ phải trả \$10.900 triệu. Lãi suất biên đi vay của Công ty XX là 7%





IFRS 15 - DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH HÀNG

Nếu khách hàng thanh toán trước một lần cho hợp đồng, giả định năm đầu tiên hoàn thành 40% khối lượng công việc, năm thứ 2 hoàn thành 100%

1. Vào thời điểm bắt đầu hợp đồng: Khoản tiền nhận trước từ khách hàng phải ghi nhận là Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng (doanh thu nhận trước)
Nợ Tiền/Có Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng: 10.900 triệu
2. Trong năm đầu tiên
 - Ghi nhận lãi vay do được nhận trước tiền ($10.900 \text{ triệu} \times 7\% = 763 \text{ triệu}$):
Nợ Chi phí lãi vay/Có Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng: 763 triệu
 - Ghi nhận doanh thu: $40\% \times (10.900 + 763) = 4.665,2 \text{ triệu}$
Nợ Phải trả phát sinh từ hợp đồng/Có doanh thu: 4.665,2 triệu
3. Trong năm thứ hai
 - Ghi nhận lãi vay tính trên số nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng:
 $(10.900 + 763 - 4.665,2) \times 7\% = 489,846 \text{ triệu}$
Nợ Chi phí lãi vay/Có Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng: 489,846 triệu
 - Ghi nhận doanh thu (tương ứng với kết dư nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng:
 $(10.900 + 763 - 4.665,2 + 489,846)$
Nợ Phải trả phát sinh từ hợp đồng/Có doanh thu: 7.487,646 triệu



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

6. NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

- (1) 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.... hoặc theo mô hình kinh doanh, đặc điểm sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ của doanh nghiệp là giá bán sản phẩm chính không thay đổi cho dù khách hàng có nhận hay không nhận sản phẩm tặng kèm (ví dụ sản phẩm chính là các mặt hàng do nhà nước quản lý giá...) thì doanh nghiệp ghi nhận giá trị hàng tồn kho dùng cho khuyến mại, quảng cáo vào chi phí bán hàng;
- (1) Phương pháp chi phí chuẩn (có thể áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất) được tính theo mức sử dụng bình thường của nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ, nhân công, hiệu quả và hiệu suất sử dụng chi phí. Các yếu tố này thường xuyên được xem xét lại và nếu cần thiết, sẽ được điều chỉnh theo các điều kiện hiện tại.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

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

(1) Trường hợp mua TSCĐ, BĐSĐT thanh toán trả trước mà có cấu phần tài chính đáng kể

- ✓ Trường hợp cấu phần tài chính đáng kể được quy định cụ thể trên hợp đồng thì căn cứ vào hợp đồng để xác định và tách riêng giá trị của cấu phần tài chính đáng kể từng kỳ.
- ✓ Nếu cấu phần tài chính đáng kể không được quy định cụ thể và doanh nghiệp thanh toán trước trên 12 tháng tính đến thời điểm nhận tài sản thì phải tách riêng cấu phần tài chính đáng kể và ghi nhận nguyên giá theo giá mua trả tiền ngay. Căn cứ khoản chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay với số tiền đã trả trước để xác định lãi suất ngầm định và cấu phần tài chính đáng kể. Định kỳ, ghi nhận khoản điều chỉnh cấu phần tài chính đáng kể vào khoản nợ phải trả người bán tương ứng với doanh thu hoạt động tài chính của từng kỳ. Thông tin về cấu phần tài chính đáng kể phải được thuyết minh



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Ví dụ về kế toán cấu phần tài chính đáng kể khi mua TSCĐ

Ngày 1/1/20X5, ký hợp đồng mua 1 TSCĐ với các điều kiện sau:

- Thời điểm giao nhận TSCĐ: 1/7/20X6
- Giá bán nếu thanh toán tại ngày 1/7/20X6: 2.000tr VND
- Nếu ứng trước 1.000tr tại ngày ký hợp đồng và trả nốt số còn lại trong vòng 30 ngày kể từ ngày giao TSCĐ thì giá bán là 1.820tr VND

(1) Tại ngày 1/1/20X5, khi ứng trước: Nợ TK 137/Có Tiền 1.000

(1) Hàng tháng, phân bổ cấu phần tài chính đáng kể: Nợ 137/Có 515:10tr

(2) Đến 1/7/20X6, khi nhận TSCĐ:

Nợ TK 211: 2.000k

Có TK 137: 1.180k (1.000k ứng trước + 18 tháng x 10tr/tháng)

Có TK 331: 820k



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(2) Chi phí hoàn nguyên môi trường, thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng

- ✓ Trường hợp phát sinh các nghĩa vụ trên theo quy định của VAS18 thì căn cứ vào giá trị ước tính của các khoản tiền dự kiến phải chi ra trong tương lai và tỷ lệ chiết khấu phù hợp để xác định giá trị hiện tại của các khoản chi phí này tính vào nguyên giá TSCĐ, BĐSĐT. Hàng kỳ, căn cứ tỷ lệ chiết khấu đã xác định ban đầu để ghi nhận khoản chi phí tài chính tương ứng với khoản dự phòng phải trả;
- ✓ Sau khi ghi nhận ban đầu, nếu có những thay đổi trong ước tính này thì điều chỉnh lại theo phương pháp phi hồi tố để tăng, giảm giá trị còn lại của TSCĐ cho phù hợp. Khoản điều chỉnh giảm nghĩa vụ hoàn nguyên môi trường vượt quá NBV của TSCĐ phải được ghi nhận ngay vào P/L đồng thời kể từ ngày thay đổi, giá trị phải khấu hao của TSCĐ được điều chỉnh lại. Đến cuối thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ, những thay đổi trong nghĩa vụ hoàn nguyên môi trường được ghi nhận vào P/L khi chúng thực tế phát sinh.



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(3). Trích khấu hao TSCĐ trên cơ sở giá trị phải khấu hao của TSCĐ, là nguyên giá của TSCĐ trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản.

- ✓ Căn cứ vào giá trị có thể thu hồi từ việc thanh lý TSCĐ trên cơ sở các mức giá hiện hành tại ngày dự định bán một tài sản tương tự vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản để ước tính giá trị thanh lý của TSCĐ. Khi thực hiện ước tính giá trị thanh lý của tài sản, doanh nghiệp dựa trên những thông tin tin cậy nhất và mới nhất tại thời điểm ước tính. Ước tính kế toán cần được xem xét lại nếu các căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi hoặc do có thêm thông tin hay kinh nghiệm mới.
- ✓ Phải thuyết minh rõ các căn cứ thực hiện ước tính và các thông tin mà doanh nghiệp sử dụng liên quan đến các ước tính này trong Thuyết minh BCTC để cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

8. KẾ TOÁN TÀI SẢN SINH HỌC (Tiếp thu IAS 41)

8.1 Phân loại tài sản sinh học: Gồm tài sản sinh học cho hoạt động nông nghiệp và tài sản sinh học không sử dụng cho hoạt động nông nghiệp (như vật nuôi trong vườn thú).

8.2. Trình bày:

(1) Đối với vật nuôi:

- ✓ Vật nuôi sử dụng cho hoạt động nông nghiệp: Tài sản sinh học;
- ✓ Vật nuôi không sử dụng cho hoạt động nông nghiệp: súc vật làm việc (các con vật được nuôi trong rạp xiếc để biểu diễn xiếc, nuôi trong vườn thú để cho khách tham quan, chó nghiệp vụ được nuôi để thực hiện các nhiệm vụ theo yêu cầu,...): TSCĐ.

(2) Đối với cây trồng

- ✓ Cây trồng dài ngày cho sản phẩm, cây cảnh và không lấy gỗ: TSCĐ;
- ✓ Cây trồng lấy gỗ, vừa cho sản phẩm vừa lấy gỗ, cây trồng ngắn ngày thu hoạch cả cây như cây lương thực trình bày là tài sản sinh học.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

TÀI KHOẢN 215 - TÀI SẢN SINH HỌC

(1) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của (i) các tài sản sinh học liên quan đến hoạt động nông nghiệp (bao gồm cả các tài sản sinh học được tạo ra/sinh ra từ cây lâu năm cho sản phẩm định kỳ của doanh nghiệp); (ii) sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch.

Tài khoản này không sử dụng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của các cây lâu năm cho sản phẩm định kỳ do cây lâu năm cho sản phẩm và vật nuôi không sử dụng cho hoạt động nông nghiệp được phản ánh vào Tài khoản 211- TSCĐ hữu hình.

- ✓ Tài sản sinh học là các cây trồng hoặc vật nuôi sống gắn với sự quản lý của doanh nghiệp đối với quá trình biến đổi sinh học mà sau đó có thể được chuyển thành các sản phẩm nông nghiệp hoặc tạo ra các tài sản sinh học khác.
- ✓ Biến đổi sinh học bao gồm các quá trình tăng trưởng, thoái hóa, sản xuất và sinh sản dẫn đến những thay đổi về số lượng hoặc chất lượng của một tài sản sinh học.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- ✓ Hoạt động nông nghiệp là hoạt động quản lý sự biến đổi sinh học nhằm thu hoạch được tài sản sinh học để bán hoặc để chế biến thành sản phẩm nông nghiệp hoặc sinh ra tài sản sinh học khác. Hoạt động nông nghiệp bao gồm các hoạt động đa dạng: ví dụ, trồng trọt (trồng cây hàng năm, cây lâu năm, vườn cây, vườn hoa, đồn điền,...) chăn nuôi (nuôi trồng thủy hải sản, gia súc, gia cầm,...).
- ✓ Sản phẩm nông nghiệp là sản phẩm được thu hoạch từ tài sản sinh học của doanh nghiệp (lá chè được thu hoạch từ bụi chè, sữa bò được thu hoạch từ bò mẹ, trứng được thu hoạch từ gà đẻ trứng,...). Sau thời điểm thu hoạch, các sản phẩm này không còn là tài sản sinh học mà chuyển sang là hàng tồn kho của doanh nghiệp. Theo đó, quá trình chế biến các sản phẩm nông nghiệp sau thu hoạch của doanh nghiệp (ví dụ, quá trình ủ, xử lý nho để trở thành rượu,...) là quá trình chế biến hàng tồn kho và được kế toán theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 - Hàng tồn kho và các văn bản hướng dẫn.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(2) Tài sản sinh học của doanh nghiệp bao gồm các loại như sau:

- ✓ Cây lâu năm cho sản phẩm định kỳ: Là các cây trồng sống được sử dụng trong sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm nông nghiệp; dự kiến cho sản phẩm nhiều hơn một kỳ kế toán và ít có khả năng được bán dưới dạng sản phẩm nông nghiệp, trừ trường hợp thanh lý đột ngột. (Ví dụ, bụi chè/vườn chè, vườn nho, vườn cọ dừa, cây/vườn cây cao su, ...) thường đáp ứng được định nghĩa của TSCĐ. Tuy nhiên, sản phẩm được tạo ra từ các cây lâu năm cho sản phẩm định kỳ như lá trà, quả nho, cọ dừa, mủ cao su,... khi chưa thu hoạch lại là các tài sản sinh học.
- ✓ Cây trồng để lấy sản phẩm một lần (ví dụ các loại cây lấy gỗ như cây keo, bạch đàn, xoan đào, xà cừ,...); cây trồng theo mùa vụ hàng năm (ví dụ ngô, lúa, mì, khoai, rau,...);
- ✓ Súc vật nuôi lấy thịt, sản phẩm một lần (cá, lợn, bò, gà,... nuôi lấy thịt) hoặc súc vật nuôi cho sản phẩm định kỳ (ví dụ bò sữa, gà lấy trứng, cừu lấy lông cừu, tôm giống, gà giống, cá giống, lợn giống,...)



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(3) Kế toán tài sản sinh học của hoạt động nông nghiệp

- ✓ Toàn bộ chi phí mua, nuôi trồng, chăm sóc,... phát sinh liên quan trực tiếp được hạch toán vào giá gốc. Trường hợp nếu các chi phí này phát sinh không làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai của doanh nghiệp thì phải được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ.
- ✓ Tại thời điểm kết thúc kỳ kế toán: Trường hợp có bất kỳ dấu hiệu hoặc bằng chứng nào cho thấy các tài sản này bị tổn thất hoặc giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn so với giá trị ghi sổ của tài sản sinh học thì doanh nghiệp phải trích lập dự phòng tổn thất tài sản sinh học.
- ✓ Trường hợp súc vật nuôi lấy sản phẩm một lần có thời gian dự kiến thu hoạch trong thời hạn 12 tháng kể từ thời điểm kết thúc kỳ kế toán thì các tài sản sinh học này được trình bày là tài sản ngắn hạn trên Báo cáo tình hình tài chính của doanh nghiệp. Đối với súc vật nuôi lấy sản phẩm một lần còn lại được trình bày là tài sản dài hạn trên BCTC.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

9. Những thay đổi căn bản đối với kế toán hợp đồng hợp tác kinh doanh và các khoản đầu tư vào liên doanh, liên kết và dài hạn khác

- (1) Bỏ quy định về BCC, tiếp cận theo IFRS 11 về thỏa thuận chung;**
- (2) Căn cứ vào bản chất khoản đầu tư là sở hữu tài sản, nợ phải trả hay sở hữu tài sản thuần; không phụ thuộc bên được đầu tư có là pháp nhân hay không. Theo đoạn 24 và 25 của IFRS 11 thì:**
 - ✓ Bên liên doanh phải ghi nhận lợi ích của mình trong liên doanh như một khoản đầu tư và phải kế toán khoản đầu tư đó theo phương pháp vốn chủ sở hữu theo IAS 28 trừ khi được miễn áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.
 - ✓ Một bên tham gia, nhưng không có quyền kiểm soát chung, một liên doanh phải kế toán lợi ích của mình trong thỏa thuận theo IFRS 9 Công cụ tài chính, trừ khi có ảnh hưởng đáng kể đến liên doanh, trong trường hợp đó phải kế toán lợi ích đó phù hợp với IAS 28.



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THẾ 200

CÁC THUẬT NGỮ IFRS 11

Thuật ngữ	Định nghĩa
Thỏa thuận chung	Một thỏa thuận trong đó hai hoặc nhiều bên có kiểm soát chung.
Kiểm soát chung	Thỏa thuận bằng hợp đồng chia sẻ quyền kiểm soát, tồn tại khi các quyết định về những hoạt động liên quan đòi hỏi sự đồng thuận của các bên chia sẻ quyền kiểm soát.
Hoạt động chung	Một thỏa thuận chung, theo đó các bên có kiểm soát chung có quyền đối với tài sản và có nghĩa vụ đối với các khoản nợ phải trả, liên quan đến thỏa thuận.
Bên vận hành Hoạt động chung	Một thỏa thuận chung, theo đó các bên có kiểm soát chung có quyền đối với tài sản và có nghĩa vụ đối với các khoản nợ phải trả, liên quan đến thỏa thuận.



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THỂ 200

CÁC THUẬT NGỮ IFRS 11

Thuật ngữ	Định nghĩa
Liên doanh	Một thỏa thuận chung theo đó các bên có kiểm soát chung có quyền đối với tài sản thuần của thỏa thuận.
Bên liên doanh	Là bên tham gia vào liên doanh có kiểm soát chung đối với liên doanh đó.
Bên tham gia thỏa thuận chung	Là một đơn vị tham gia vào một thỏa thuận chung, bất kể rằng đơn vị đó có kiểm soát chung đối với thỏa thuận hay không.
Đơn vị độc lập	Một cấu trúc tài chính có thể xác định riêng biệt, bao gồm những đơn vị có pháp nhân riêng biệt hoặc đơn vị được công nhận theo thể chế, bất kể đơn vị đó có tư cách pháp nhân hay không.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

9.1. TK222: Đầu tư vào liên doanh, liên kết

1. Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm khoản đầu tư vào công ty liên doanh và công ty liên kết; tình hình thu hồi vốn đầu tư; các khoản lãi, lỗ phát sinh từ hoạt động đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.
1. Tài khoản này phản ánh cả các giao dịch dưới hình thức liên doanh trong thỏa thuận chung nhưng không hình thành đơn vị độc lập hoặc các giao dịch dưới hình thức thỏa thuận chung không hình thành đơn vị độc lập nhưng nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với thỏa thuận.



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

9.2. KẾ TOÁN CÁC THỎA THUẬN CHUNG

(1) Thỏa thuận chung là một thỏa thuận mà trong đó có hai hoặc nhiều bên có quyền đồng kiểm soát, có thể tồn tại dưới hình thức một đơn vị độc lập hoặc không, có tư cách pháp nhân hoặc không. Thỏa thuận chung thường đề cập nhưng không giới hạn đến các vấn đề như:

- ✓ Mục đích, hoạt động và thời hạn của thỏa thuận chung;
- ✓ Việc bổ nhiệm các thành viên của Ban Lãnh đạo điều hành thỏa thuận chung hoặc cấp quản lý tương đương;
- ✓ Quá trình ra quyết định để thiết lập quyền đồng kiểm soát của các bên tham gia thỏa thuận;
- ✓ Vốn hoặc các khoản đóng góp khác theo yêu cầu đối với các bên tham gia thỏa thuận chung;
- ✓ Cách thức các bên tham gia chia sẻ tài sản, nợ phải trả, doanh thu, chi phí hoặc lãi hoặc lỗ,... liên quan đến thỏa thuận chung.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

(2) Thỏa thuận chung có các đặc điểm sau đây:

a) Các bên bị ràng buộc bởi một thỏa thuận bằng hợp đồng;

b) Thỏa thuận này cho phép các bên có quyền đồng kiểm soát.

- ✓ Quyền đồng kiểm soát là thỏa thuận bằng hợp đồng để chia sẻ quyền kiểm soát, chỉ tồn tại khi các quyết định về những hoạt động liên quan đến thỏa thuận cần có sự đồng thuận, thống nhất của tất cả các bên hoặc một nhóm các bên; Không một bên nào tự mình kiểm soát toàn bộ thỏa thuận đó;
- ✓ Trong một số trường hợp, thỏa thuận yêu cầu một tỷ lệ tối thiểu quyền biểu quyết để đưa ra quyết định. Khi tỷ lệ tối thiểu này chỉ có thể đạt được bởi nhiều bên thì không phải là một thỏa thuận chung, trừ khi thỏa thuận chỉ định bên nào (hoặc kết hợp các bên cụ thể nào) là cần thiết để có được sự đồng thuận với các quyết định về các hoạt động liên quan của thỏa thuận.



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THỂ 200

Đánh giá đồng kiểm soát

Thỏa thuận hợp đồng có cung cấp cho tất cả các bên hoặc một nhóm các bên quyền kiểm soát thỏa thuận một cách tập thể?



Không

Không phải
thỏa thuận chung



Có

Các quyết định về các hoạt động liên quan có cần sự đồng thuận thống nhất của tất cả các bên, hoặc một nhóm các bên đồng kiểm soát thỏa thuận một cách tập thể không?

Không



Không phải
thỏa thuận chung



Có

Là thỏa thuận chung



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(3) Các loại thỏa thuận chung: có thể được phân loại là một hoạt động chung hoặc một liên doanh:

- ✓ Hoạt động chung là một thỏa thuận, trong đó một số bên có và một số bên không có quyền đồng kiểm soát và có quyền đối với các tài sản, nghĩa vụ đối với các khoản nợ phải trả cụ thể. Quyền của từng bên đối với tài sản hoặc nghĩa vụ đối với khoản nợ phải trả cụ thể nào trong hoạt động chung phải được quy định cụ thể trong hợp đồng.
- ✓ Liên doanh là một thỏa thuận chung trong đó các bên có quyền đồng kiểm soát thỏa thuận và có quyền đối với tài sản thuần của thỏa thuận đó.
- ✓ Trường hợp thỏa thuận chung **không** được cấu trúc thành một đơn vị độc lập thì đó là **một hoạt động chung**. Trường hợp thỏa thuận chung được cấu trúc thành đơn vị độc lập thì cần phải xem xét, đánh giá để xác định thỏa thuận chung đó là một hoạt động chung hay một liên doanh.



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THẾ 200

Cấu trúc của thỏa thuận chung

là đơn vị độc lập

Không là đơn vị độc lập

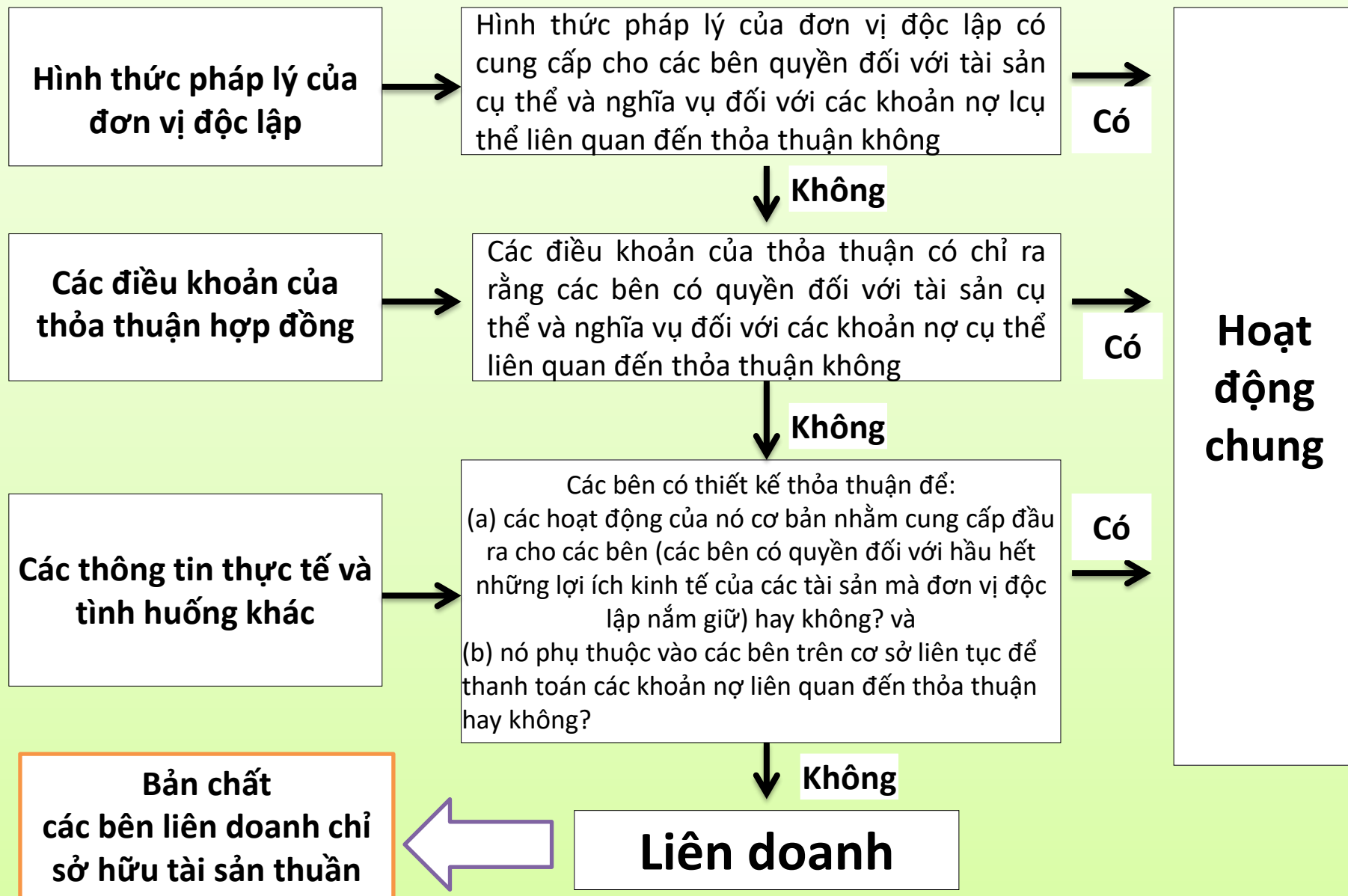
Đơn vị phải xem xét:

- (i) Hình thức pháp lý của đơn vị độc lập
- (ii) Các điều khoản của thỏa thuận hợp đồng; và
- (iii) Khi phù hợp, các thông tin thực tế và các tình huống khác

Hoạt động chung

Liên doanh

Thỏa thuận chung là đơn vị độc lập





THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(4) Nguyên tắc kế toán giao dịch bán hoặc góp tài sản vào hoạt động chung đối với đơn vị là bên vận hành hoạt động chung

- ✓ Khi bán hoặc góp tài sản vào hoạt động chung thì chỉ được ghi nhận các khoản lãi và lỗ phát sinh từ các giao dịch này trong phạm vi lợi ích của các bên khác trong hoạt động chung;
- ✓ Khi tham gia vào một giao dịch với hoạt động chung, ví dụ như mua tài sản, doanh nghiệp không được ghi nhận phần chia sẻ lãi và lỗ mà đơn vị mình được hưởng từ hoạt động chung cho đến khi bán lại các tài sản đó cho bên thứ ba;
- ✓ Khi các giao dịch bán hoặc góp tài sản vào hoạt động chung đó cung cấp bằng chứng về việc các tài sản đã được bán hoặc góp vào hoạt động chung bị tổn thất hoặc suy giảm giá trị thì doanh nghiệp phải lập dự phòng tổn thất các tài sản đó theo quy định.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(5) Trường hợp tài sản phi tiền tệ của các bên vận hành hoạt động chung mang đi góp vào hoạt động chung được đánh giá lại:

- ✓ Phần chênh lệch giá trị đánh giá lại (cao hơn hoặc thấp hơn) so với NBV của tài sản mang đi góp tương ứng với lợi ích của các bên đối tác hạch toán vào Thu nhập khác hoặc chi phí khác;
- ✓ Phần chênh lệch giá trị đánh giá lại (cao hơn hoặc thấp hơn) so với NBV của tài sản mang đi góp tương ứng với lợi ích của mình được hạch toán vào Chi phí chờ phân bổ/Doanh thu chưa thực hiện để phân bổ dần vào chi phí khác/thu nhập khác trong từng kỳ theo phương pháp đường thẳng trong thời gian sử dụng hữu ích dự kiến của tài sản hoặc phương pháp khác phù hợp với đặc điểm và cách thức thu hồi lợi ích của các bên trong thỏa thuận chung.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(6). Trường hợp một bên tham gia thỏa thuận chung dưới hình thức mua lại phần vốn của đơn vị khác trong thỏa thuận:

a. Đối với một hoạt động chung:

a1. Trường hợp sau khi mua, hoạt động chung vẫn tồn tại, không bên nào kiểm soát, bên vận hành hoạt động chung hạch toán như sau:

- ✓ Phần giá phí để mua lại phần lợi ích ứng với giá trị lợi ích được hưởng thì hạch toán vào TK 1387 - Đầu tư góp vốn vào hoạt động chung.
- ✓ Phần chênh lệch giữa giá phí để mua lại phần lợi ích so với phần giá trị lợi ích được hưởng của đơn vị trong hoạt động chung: hạch toán TK242/3387 để phân bổ dần vào P/L theo phương pháp đường thẳng với thời gian phân bổ tối đa bằng với thời hạn mà đơn vị tham gia thỏa thuận hoặc phương pháp phân bổ khác nếu phù hợp hơn với đặc điểm và bản chất của hoạt động chung.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

a2. Trường hợp sau khi mua, hoạt động chung không còn tồn tại, bên mua lại đạt được quyền kiểm soát thỏa thuận:

✓ Nếu các bên tham gia hoạt động chung đó là các bên dưới sự kiểm soát chung và hoạt động của hoạt động chung đó cấu thành một hoạt động kinh doanh theo VAS 11:

- Tại ngày đạt được quyền kiểm soát đối với hoạt động chung, bên mua không được đánh giá lại giá trị các tài sản và nợ phải trả được hưởng trong hoạt động chung trước đây theo FV tại ngày có quyền kiểm soát hoạt động chung;
- Phần chênh lệch giữa giá phí để mua lại phần lợi ích so với phần giá trị tài sản và nợ phải trả được hưởng hạch toán vào Vốn khác để phân bổ dần vào LNSTCPP không quá 10 năm, theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp khác hợp lý hơn, tiêu thức phân bổ phải phù hợp với đặc điểm và bản chất của hoạt động chung.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

✓ Nếu các bên tham gia hoạt động chung đó không dưới sự kiểm soát chung và hoạt động chung đó cấu thành một hoạt động kinh doanh theo VAS 11: Xử lý trên BCTC riêng giống nguyên tắc mua công ty con

- Tại ngày đạt được quyền kiểm soát đối với hoạt động chung, bên mua đánh giá lại giá trị tài sản và nợ phải trả được hưởng trong hoạt động chung trước đây theo FV. Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại và phần giá trị các tài sản và nợ phải trả mà đơn vị được hưởng trong hoạt động chung trước đây được ghi nhận vào P/L (hoạt động tài chính).

- Ghi nhận LTTM, phân bổ không quá 10 năm, theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp khác hợp lý hơn, tiêu thức phân bổ phải phù hợp với đặc điểm và bản chất của hoạt động chung; Lợi thế thương mại âm ghi ngay vào P/L;

- Sau khi đã kiểm soát hoạt động chung lại tiếp tục mua để tăng tỷ lệ lợi ích, phần chênh lệch giữa giá phí mua thêm và giá trị tài sản, nợ phải trả tăng thêm được ghi nhận trực tiếp vào LNSTCPP.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

✓ Trường hợp hoạt động của thỏa thuận không thỏa mãn hoạt động kinh doanh theo VAS 11 - Hợp nhất kinh doanh thì bên mua lại kế toán như mua một tài sản hoặc một nhóm tài sản. Tùy theo vị thế của doanh nghiệp trong thỏa thuận cũng như tính chất của tài sản, nhóm tài sản sau khi mua lại để kế toán cho phù hợp.

b. Đối với liên doanh: Toàn bộ giá phí doanh nghiệp bỏ ra để mua lại phần vốn của đơn vị khác trong liên doanh (bao gồm cả trường hợp mua lại phần vốn của đơn vị khác trong công ty liên doanh hoặc trong thỏa thuận chung không hình thành một đơn vị độc lập nhưng thỏa mãn điều kiện là một liên doanh theo quy định của pháp luật) đều được ghi nhận vào giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên doanh như hướng dẫn tại Tài khoản 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(7). Kế toán dự phòng đầu tư vào đơn vị khác

a) Dự phòng tổn thất đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết: Khi giá trị ghi sổ lớn hơn giá trị có thể thu hồi của khoản đầu tư. Trong đó:

- ✓ Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư là giá trị các khoản đầu tư được ghi nhận theo giá gốc sau khi trừ (-) số dự phòng tổn thất đã được trích lập;
- ✓ Giá trị có thể thu hồi của khoản đầu tư là giá trị cao hơn giữa giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán và giá trị sử dụng của khoản đầu tư. Trong đó, giá trị sử dụng của khoản đầu tư là giá trị hiện tại của các dòng tiền hoặc các lợi ích kinh tế sẽ thu được trong tương lai từ việc nắm giữ, thanh lý hoặc bán khoản đầu tư.

b) Dự phòng tổn thất đầu tư khác (các khoản đầu tư không phải là chứng khoán kinh doanh và cũng không phải là khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết):

- ✓ Nếu là chứng khoán niêm yết: Dựa vào $FV < NBV$;
- ✓ Nếu khoản đầu tư là chứng khoán chưa niêm yết: Thực hiện tương tự như dự phòng đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

c) Dự phòng tổn thất đầu tư vào thỏa thuận chung:

- ✓ Đối với hình thức đầu tư vào hoạt động chung mà doanh nghiệp là bên tham gia hoạt động chung, có quyền đối với một số tài sản và có nghĩa vụ đối với một số khoản nợ phải trả cụ thể : Căn cứ vào bản chất loại tài sản được chia từ hoạt động chung để áp dụng nguyên tắc xác định tổn thất tài sản phù hợp với từng loại tài sản.
- ✓ Đối với hình thức đầu tư vào thỏa thuận chung là liên doanh không hình thành một đơn vị độc lập: Áp dụng nguyên tắc xác định tổn thất khoản đầu tư để trích lập dự phòng tương tự khoản đầu tư vào công ty liên doanh.
- ✓ Đối với hình thức đầu tư vào thỏa thuận chung nhưng doanh nghiệp là bên không đồng kiểm soát: Căn cứ vào bản chất của thỏa thuận để trích lập dự phòng cho phù hợp (ví dụ bản chất của hợp đồng là cho vay thì việc trích lập dự phòng tương tự dự phòng HTM; bản chất là đầu tư vào đơn vị khác thì việc trích lập dự phòng tương tự dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác,...)



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

10. TÀI KHOẢN 242 - CHI PHÍ CHỜ PHÂN BỐ

1. Bao gồm các chi phí đã trả tiền trước và các chi phí chưa trả tiền trước có liên quan đến nhiều kỳ. **Chi phí thành lập doanh nghiệp; Chi phí đào tạo, quảng cáo trong giai đoạn trước hoạt động; Chi phí R&D không còn được phản ánh vào TK này mà P/L ngay khi phát sinh;**
2. Các nội dung được phản ánh là chi phí chờ phân bổ, bao gồm:
 - ✓ Chi phí về thuê cơ sở hạ tầng, thuê hoạt động TSCĐ đã phát sinh (quyền sử dụng đất, nhà xưởng, kho bãi, văn phòng làm việc...);
 - ✓ Chi phí mua bảo hiểm và các loại lệ phí mà doanh nghiệp mua và trả một lần cho nhiều kỳ;
 - ✓ Công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến hoạt động kinh doanh trong nhiều kỳ;
 - ✓ Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng định kỳ TSCĐ liên quan đến hoạt động kinh doanh trong nhiều kỳ (**bỏ quy định về trích trước trên TK 335**);
 - ✓ Số chênh lệch giá bán < NBV của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính;
 - ✓ Số chênh lệch giá bán < FV của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động;



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- ✓ LTTM từ việc hợp nhất kinh doanh không hình thành công ty mẹ - công ty con, trừ trường hợp hợp nhất kinh doanh dưới sự kiểm soát chung;
- ✓ Khoản chênh lệch giữa giá phí bỏ ra để mua lại phần lợi ích lớn hơn so với FV của các tài sản và nợ phải trả mà doanh nghiệp được hưởng trong hoạt động chung tại ngày có quyền kiểm soát;
- ✓ Khoản chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư của bên nhận sáp nhập với FV tài sản thuần của bên bị sáp nhập, trừ trường hợp sáp nhập giữa các doanh nghiệp dưới sự kiểm soát chung;
- ✓ Khoản chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại thấp hơn NBV của tài sản phi tiền tệ mang đi góp tương ứng với lợi ích của mình trong hoạt động chung hoặc khoản chênh lệch giữa giá phí bỏ ra để mua lại phần lợi ích lớn hơn so với phần giá trị lợi ích được hưởng của mình trong hoạt động chung
- ✓ Các khoản chi phí chờ phân bổ khác không thỏa mãn điều kiện là TSCĐ, ví dụ như các chi phí khác phát sinh liên quan đến nhiều kỳ, tiền đọc tài liệu khai thác tài nguyên, khoáng sản,...



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Việc tính và phân bổ chi phí chờ phân bổ vào chi phí SXKD từng kỳ doanh nghiệp phải căn cứ vào tính chất, mức độ từng loại chi phí để lựa chọn phương pháp và tiêu thức phân bổ cho phù hợp. Ví dụ, đối với chi phí sửa chữa, bảo dưỡng định kỳ TSCĐ liên quan đến nhiều kỳ kế toán thì thời gian phân bổ dự kiến có thể tính từ khi TSCĐ được sửa chữa bảo dưỡng hoàn thành, đưa vào sử dụng cho đến lần cần sửa chữa, bảo dưỡng định kỳ sau; hoặc đối với công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến hoạt động kinh doanh trong nhiều kỳ kế toán thì thời gian phân bổ có thể là thời gian dự kiến sử dụng hữu ích của công cụ dụng cụ, bao bì luân chuyển hoặc đồ dùng cho thuê,...



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN NỢ PHẢI TRẢ



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

1. BỔ SUNG, THAY THẾ CÁC TÀI KHOẢN SAU

TÀI KHOẢN 332 - PHẢI TRẢ CỔ TỨC, LỢI NHUẬN

TÀI KHOẢN 337 – NỢ PHẢI TRẢ PHÁT SINH TỪ HỢP ĐỒNG

THAY THẾ TÀI KHOẢN 356 BẰNG TÀI KHOẢN 456

2. TK 333: Đối tượng chịu sự điều chỉnh của thuế tối thiểu toàn cầu phải thuyết minh rõ trong BCTC về:

- ✓ kỳ phát sinh nghĩa vụ thuế, kỳ kê khai thuế,
- ✓ tiêu thức phân bổ nghĩa vụ thuế của đơn vị hợp thành chịu trách nhiệm kê khai cho các đơn vị hợp thành không chịu trách nhiệm kê khai,
- ✓ số ước tính thuế TNDN bổ sung phải nộp theo quy định về thuế tối thiểu toàn cầu, số chênh lệch giữa số ước tính thuế TNDN bổ sung với số bổ sung phải nộp thực tế khi kê khai,...



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

3. Đối với chi phí phải trả: Không trích trước để sửa chữa lớn TSCĐ, thay vào đó khoản chi phí này được tính vào chi phí chờ phân bổ

4. Doanh thu chưa thực hiện: Bổ sung kế toán các khoản tài trợ của Nhà nước (tiếp thu IAS 20)

Khoản hỗ trợ có điều kiện của Nhà nước là sự hỗ trợ dưới hình thức chuyển giao các nguồn lực (bằng tiền hoặc các tài sản phi tiền tệ) cho doanh nghiệp còn doanh nghiệp phải tuân thủ một hoặc một số điều kiện nhất định liên quan đến hoạt động kinh doanh trong quá khứ hoặc tương lai thì mới được nhận. Hình thức hỗ trợ có điều kiện của Nhà nước cho doanh nghiệp gồm khoản hỗ trợ của Nhà nước liên quan đến tài sản hoặc liên quan đến thu nhập.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- ✓ Khoản hỗ trợ của Nhà nước được ghi nhận vào P/L để bù đắp trong thời kỳ mà doanh nghiệp ghi nhận các khoản chi phí.
- ✓ Trường hợp pháp luật quy định khoản hỗ trợ của Nhà nước hình thành vốn Nhà nước tại doanh nghiệp thì ghi tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu.
- ✓ Trường hợp pháp luật quy định khoản hỗ trợ liên quan đến hình thành TSCĐ, không hình thành vốn Nhà nước thì doanh nghiệp ghi nhận khoản hỗ trợ vào 3387. Khi đáp ứng các điều kiện theo quy định và tài sản được đưa vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì phân bổ một cách có hệ thống vào 711 theo thời gian sử dụng hữu ích của tài sản hoặc số kỳ phát sinh chi phí mà khoản hỗ trợ Nhà nước được sử dụng để bù đắp.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

TÀI KHOẢN 352 - DỰ PHÒNG PHẢI TRẢ

(1) 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 báo cáo. **Phải thuyết minh rõ các căn cứ thực hiện ước tính và các thông tin sử dụng liên quan đến các ước tính này trong Thuyết minh Báo cáo tài chính.**

(2) Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây dựng được lập cho từng công trình tại thời điểm kết thúc kỳ kế toán năm. Trường hợp số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây dựng đã lập lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi vào Tài khoản 641 - Chi phí bán hàng.

(3) Nghĩa vụ hoàn nguyên môi trường, chi phí thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng,... nếu phát sinh từ việc xây dựng, lắp đặt TSCĐ, BĐSĐT thì được vốn hóa vào nguyên giá TSCĐ, BĐSĐT (**Nghĩa vụ hoàn nguyên môi trường nếu phát sinh trong quá trình hoạt động SXKD thì được hạch toán vào P/L tại thời điểm phát sinh**). Doanh nghiệp phải xác định giá trị hiện tại trên cơ sở giá trị ước tính của các khoản tiền, dòng tiền trong tương lai phải chi ra để hoàn nguyên môi trường, thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

KẾ TOÁN VỐN CHỦ SỞ HỮU

- (1) Bổ quy định về chủ sở hữu được sử dụng vốn góp, thặng dư... để bù lỗ kinh doanh; Bổ các TK 441, 461, 466;
- (2) Chi phí phát hành cổ phiếu (bao gồm các chi phí trực tiếp để phát hành cổ phiếu và chi phí khác liên quan đến phát hành cổ phiếu): Đối với chi phí phát hành cổ phiếu tương ứng với số cổ phiếu còn lại không phát hành được sẽ hạch toán vào chi phí hoạt động tài chính; đối với chi phí phát hành cổ phiếu tương ứng với số cổ phiếu phát hành thành công được đưa vào thặng dư vốn.
- (3) Công ty đại chúng phát hành/chào bán cổ phiếu huy động vốn từ các cổ đông: Khi kết thúc đợt chào bán hoặc kết thúc đợt phát hành, doanh nghiệp báo cáo UBCKNN và có thông báo nhận được báo cáo kết quả đợt chào bán hoặc báo cáo kết quả đợt phát hành từ UBCKNN thì mới ghi tăng vốn góp (trước đó khi nhận tiền ghi phải trả khác).



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THỂ 200

TÀI KHOẢN 456 - QUỸ PHÁT TRIỂN KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ

- ✓ Khi trích Quỹ: Nợ TK 421/Có TK 4561;
- ✓ Khi được cơ quan thuế tính chi phí được trừ: Ghi nhận thuế hoàn lại phải trả (DTL);
- ✓ Chi phí phát sinh cho nghiên cứu KHHCN: tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp và hoàn nhập DTL;
- ✓ Các nội dung khác tương tự phương pháp hạch toán TK 356



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

THÔNG TƯ THAY THẾ 200

NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CÁC KHOẢN DOANH THU



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

1. DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ

1.1. Các bước ghi nhận doanh thu:

- Bước 1: Xác định (các) hợp đồng với khách hàng;
- Bước 2: Xác định nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng;
- Bước 3: Xác định giá giao dịch;
- Bước 4: Phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng;
- Bước 5: Ghi nhận doanh thu qua thời gian hoặc tại thời điểm khi doanh nghiệp hoàn thành nghĩa vụ thực hiện.

Các nội dung cụ thể của các bước căn bản tiếp thu của IFRS15



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

1.2. Nguyên tắc kế toán các khoản giảm trừ doanh thu:

Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã được bán, tiêu thụ trong kỳ nhưng có thoả thuận với khách hàng về việc khách hàng được chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, trả lại hàng khi thoả mãn những điều kiện trong hợp đồng thì tại thời điểm cuối mỗi kỳ kế toán, doanh nghiệp **phải ước tính tỷ lệ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã bán sẽ được chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán hoặc có khả năng khách hàng trả lại làm cơ sở ghi giảm doanh thu phát sinh từ hợp đồng với khách hàng tương ứng với một khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng.**



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

1.3. Doanh thu trong một số tình huống cụ thể như sau

- (1) Trường hợp nhận được khoản tiền trả trước của khách hàng nhưng chưa chuyển giao sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng thì không được coi là đã hoàn thành nghĩa vụ để ghi nhận doanh thu. Khoản tiền nhận trước của khách hàng hoặc quyền được thu vô điều kiện của khách hàng được hạch toán vào bên Có Tài khoản 337 - Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng.
- (2) Trường hợp tặng sản phẩm miễn phí cho khách hàng mà theo đặc điểm mô hình kinh doanh, giá bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ chính không thay đổi cho dù khách hàng có nhận hay không nhận sản phẩm tặng kèm thì ghi nhận giá trị sản phẩm tặng kèm cho khách hàng vào chi phí bán hàng tương tự trường hợp khuyến mại không kèm theo điều kiện.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

(3) Các trường hợp sau không có cấu phần tài chính đáng kể:

- ✓ khách hàng thanh toán trước cho hàng hóa và dịch vụ, và thời điểm chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ do khách hàng quyết định.
- ✓ một phần đáng kể của khoản thanh toán đã cam kết bởi khách hàng là biến đổi và giá trị hoặc thời gian của khoản thanh toán đó biến đổi căn cứ trên cơ sở xảy ra hay không xảy ra của một sự kiện trong tương lai mà về cơ bản không thuộc phạm vi kiểm soát của khách hàng hoặc đơn vị (ví dụ, khoản thanh toán là một khoản phí bản quyền tính trên doanh số).
- ✓ khoản chênh lệch giữa khoản thanh toán đã cam kết và giá bán thanh toán ngay của hàng hóa, dịch vụ phát sinh bởi các lý do ngoại trừ việc cung cấp hỗ trợ tài chính hoặc cho khách hàng, hoặc cho đơn vị, và khoản chênh lệch giữa các giá trị đó tương ứng với lý do dẫn đến chênh lệch. Ví dụ, điều khoản thanh toán có thể bảo vệ đơn vị hoặc khách hàng khỏi khả năng bên còn lại không hoàn tất một vài hoặc toàn bộ các nghĩa vụ của họ theo hợp đồng.



THÔNG TƯ THAY THỂ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- (4) Trường hợp phát sinh khoản thanh toán phải trả cho khách hàng (ví dụ như các khoản tiền, các khoản chiết khấu, giảm giá, phí lên kệ, phí niêm yết..) mà khách hàng có thể sử dụng để căn trừ ngay vào các khoản thanh toán với doanh nghiệp thì các khoản này được hạch toán giảm doanh thu.
- (5) Đối với Bất động sản nghỉ dưỡng: Căn cứ vào bản chất các điều khoản trong hợp đồng về thời hạn, về quyền và nghĩa vụ của các bên trong hợp đồng để xác định từng cấu phần bán, cấu phần thuê, cấu phần tài chính (nếu có),... có liên quan đến hợp đồng đó để áp dụng chính sách kế toán phù hợp nhất với đặc điểm, bản chất của giao dịch để làm cơ sở cho việc ghi nhận doanh thu tương ứng với từng cấu phần. Đồng thời, phải thuyết minh về chính sách kế toán, bản chất của hợp đồng (quyền và nghĩa vụ của các bên) và cách thức hạch toán mà doanh nghiệp đánh giá là phù hợp nhất.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- (6) Đối với trường hợp cho thuê tài sản có nhận trước tiền thuê cho 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 hợp đồng có nhiều cấu phần (bán, thuê,...) thì doanh nghiệp căn cứ vào nguyên tắc tại mục 1.2.b nêu trên để kế toán.
- (7) Doanh nghiệp dự án nếu bản chất chỉ là đơn vị thay mặt cho các nhà đầu tư thực hiện công việc quản lý dự án theo quy định trong hợp đồng, thanh toán các hợp đồng xây lắp, tư vấn, giải phóng mặt bằng,... cho các nhà thầu và tập hợp chi phí đầu tư xây dựng các công trình, hạng mục công trình để quyết toán toàn bộ kinh phí cũng như bàn giao lại các công trình, hạng mục công trình hoàn thành cho chủ đầu tư thì không được ghi nhận khoản kinh phí dự án nhận được từ các chủ đầu tư là doanh thu mà phải ghi nhận là một khoản thu hộ - chi hộ.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

- (8) Trường hợp tham gia vào việc cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho một bên khác thì phải xác định bản chất hợp đồng là doanh nghiệp đóng vai trò chủ thể thực hiện cung cấp các hàng hóa, dịch vụ đã cam kết cho khách hàng hay chỉ đóng vai trò đại lý sắp xếp để đơn vị khác cung cấp các hàng hóa, dịch vụ này từ đó xác định thời điểm hoàn thành nghĩa vụ.
- ✓ Doanh nghiệp là chủ thể nếu kiểm soát hàng hóa, dịch vụ trước khi chuyển giao hàng hóa, dịch vụ đó cho khách hàng. Tuy nhiên, cũng có thể không nhất thiết phải kiểm soát một hàng hóa nếu có quyền sở hữu về mặt pháp lý đối với hàng hóa đó chỉ trong một khoảng thời gian ngắn trước khi chuyển giao quyền sở hữu cho khách hàng.
 - ✓ Doanh nghiệp là đại lý nếu nghĩa vụ là sắp xếp để bên thứ 3 cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể, không có quyền kiểm soát hàng hóa, dịch vụ đó.



THÔNG TƯ THAY THẾ 200

2. Các khoản Doanh thu, thu nhập và chi phí

- (1) Lưu ý các khoản doanh thu, chi phí tài chính phát sinh từ:
- ✓ Các hợp đồng có cấu phần tài chính đáng kể;
 - ✓ Phân bổ chiết khấu, phụ trội các công cụ nợ;
 - ✓ Các khoản đánh giá lại chứng khoán kinh doanh
- (2) Hoàn nhập chi phí bảo hành công trình xây dựng: Ghi giảm chi phí bán hàng
- (3) Bổ sung thu nhập khác đối với khoản hỗ trợ của Nhà nước

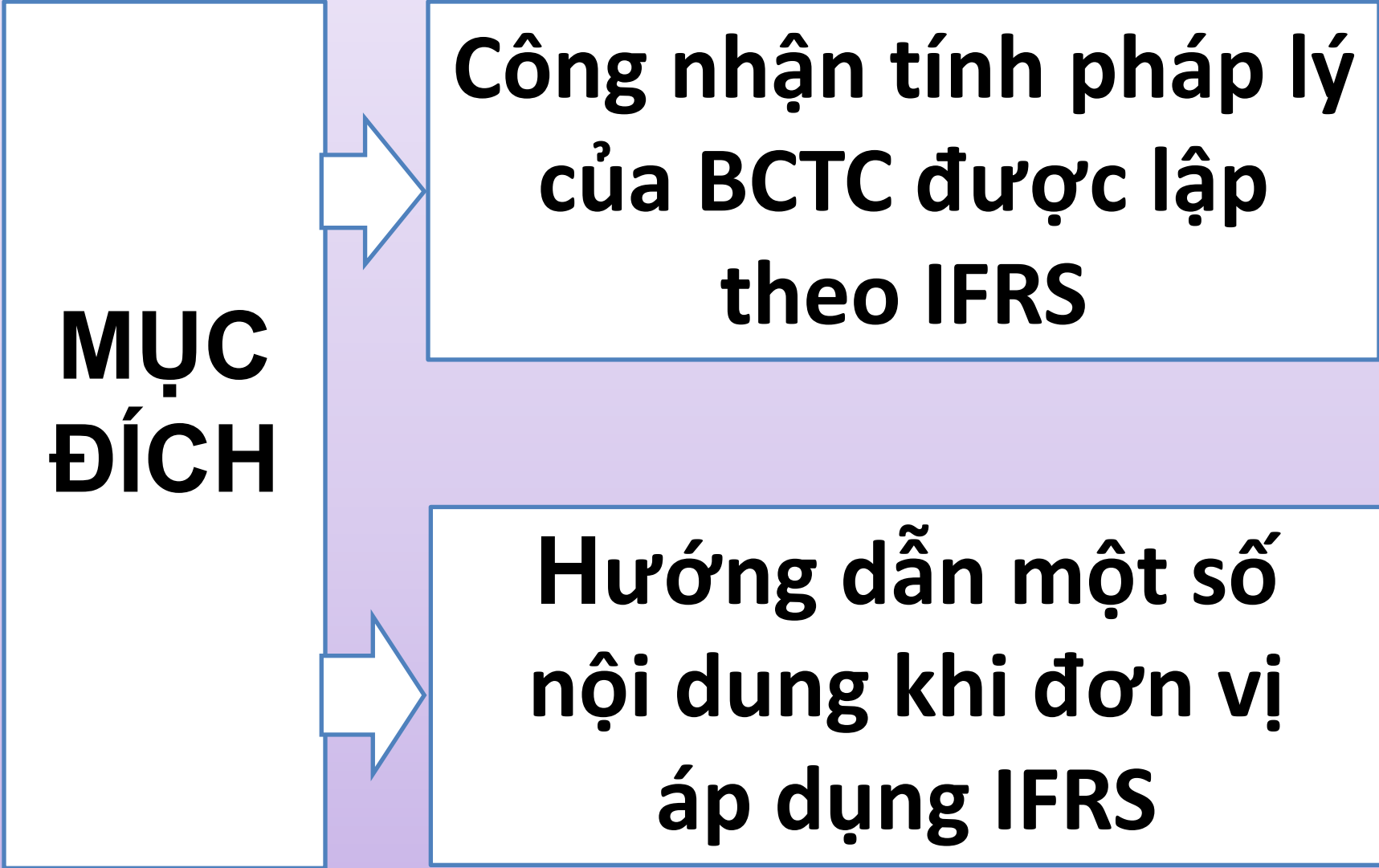


BỘ TÀI CHÍNH
THE MINISTRY OF FINANCE

DỰ THẢO
THÔNG TƯ HƯỚNG DẪN
THỂ THỨC ÁP DỤNG IFRS
TẠI VIỆT NAM

Thông tư hướng dẫn thể thức áp dụng IFRS

MỤC ĐÍCH



**Công nhận tính pháp lý
của BCTC được lập
theo IFRS**

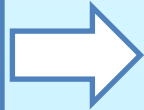
**Hướng dẫn một số
nội dung khi đơn vị
áp dụng IFRS**



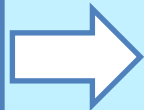
BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Thông tư áp dụng IFRS

**Các
nội
dung
chính**



**Đối tượng, hình thức và
Phạm vi áp dụng**



Thẩm quyền quyết định



Thể thức áp dụng



Hiệu lực Thông tư



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Thông tư áp dụng IFRS

Đối tượng, hình thức và phạm vi áp dụng

Tất cả các doanh nghiệp có nhu cầu, đủ khả năng và nguồn lực (trừ một số đối tượng có điều kiện) đều được tự lựa chọn Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế hoặc Chuẩn mực kế toán Việt Nam để lập và trình bày **báo cáo tài chính, báo cáo tài chính hợp nhất.**



Thông tư áp dụng IFRS

Thẩm quyền quyết định việc lựa chọn áp dụng

1. Doanh nghiệp Nhà nước: Cơ quan đại diện chủ sở hữu Nhà nước là cơ quan quyết định áp dụng IFRS;
2. Các đơn vị khác: Chủ sở hữu quyết định việc lựa chọn áp dụng IFRS.



BỘ TÀI CHÍNH
MINISTRY OF FINANCE

Thông tư áp dụng IFRS

Thế thức áp dụng

Phải tuân thủ đầy đủ các quy định của Luật kế toán

Phải áp dụng nguyên mẫu
tất cả các IFRS có hiệu lực tại thời điểm báo cáo

Phải áp dụng nhất quán
trong ít nhất một kỳ kế toán năm.

Được tự xây dựng biểu mẫu BCTC;
tự xây dựng hệ thống tài khoản, phương pháp ghi chép

Đơn vị lựa chọn áp dụng IFRS thì không phải lập BCTC theo VAS; BCTC lập theo IFRS là báo cáo pháp lý của đơn vị, được sử dụng để nộp các cơ quan chức năng và công bố ra công chúng theo quy định của pháp luật.

Ngôn ngữ: Bản gốc tiếng Anh

Phải thuyết minh chi tiết sự khác biệt
giữa LNKT và thu nhập chịu thuế



Thông tư áp dụng IFRS

Các nội dung khác

1. Đơn vị áp dụng IFRS phải tuyên bố về việc tuân thủ IFRS;
2. Các đơn vị áp dụng IFRS phải công khai BCTC trên website của mình và các phương tiện thông tin thích hợp khác, đảm bảo nguyên tắc tất cả người sử dụng báo cáo tài chính đều tiếp cận được;
3. Đơn vị áp dụng IFRS phải kiểm toán theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập;
4. Đơn vị áp dụng IFRS phải nộp BCTC theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán và công bố thông tin tại Việt Nam.



Thông tư áp dụng IFRS

Điều khoản thi hành

1. Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 1/1/2026.
2. Việc đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp Nhà nước được thực hiện trên cơ sở loại trừ những ảnh hưởng do áp dụng IFRS.
3. Đơn vị áp dụng IFRS phải công bố thông tin trên website của mình về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo IFRS, thông báo bằng văn bản cho Bộ Tài chính (Cục Quản lý giám sát kế toán, kiểm toán) và cơ quan thuế quản lý đơn vị trước ít nhất 30 ngày kể từ thời điểm bắt đầu áp dụng.
4. Danh sách các doanh nghiệp áp dụng IFRS được công bố trên trang thông tin điện tử của Bộ Tài chính.