

# NHỮNG NỘI DUNG ĐỔI MỚI CỦA THÔNG TƯ 200/2014/TT-BTC VỀ CHẾ ĐỘ CHỨNG TỪ KẾ TOÁN, SỔ KẾ TOÁN, BÁO CÁO KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP

**Hoàng Vũ Hải**

*ThS. Trường Đại học Lâm nghiệp*

## TÓM TẮT

Thông tư 200/2014/TT-BTC (gọi tắt là TT200) được ban hành ngày 22/12/2014 thay thế cho Quyết định 15/2006/QĐ-BTC nhằm giải quyết những bất cập, vướng mắc của QĐ 15 về chế độ kế toán khi nền kinh tế và thực tế hoạt động các doanh nghiệp liên tục thay đổi từ năm 2006 đến nay. Tuy nhiên, nhiều nội dung trong TT200 còn khá mới mẻ khi áp dụng vào thực tiễn và giảng dạy. TT200 đã cởi mở hơn cho các doanh nghiệp. Tạo điều kiện cho các doanh nghiệp trong quá trình tổ chức công tác kế toán. Bài viết này đề cập khái quát đến những nội dung đổi mới của TT200 về chế độ chứng từ kế toán, sổ kế toán, tài khoản kế toán, báo cáo kế toán trong các doanh nghiệp hiện nay.

**Từ khóa:** Báo cáo tài chính, chế độ chứng từ, chế độ kế toán, chế độ sổ kế toán, TT200/2014/TT-BTC.

## I. ĐẶT VẤN ĐỀ

Thông tư 200/2014/TT-BTC ra đời thay đổi cách tiếp cận về chế độ kế toán hoàn toàn mới theo những định hướng đổi mới của chế độ kế toán là:

- Xây dựng kế toán linh hoạt, cởi mở trên tinh thần cởi trói cho doanh nghiệp, trao cho doanh nghiệp quyền quyết định nhiều hơn trong tổ chức kế toán;

- Nội dung thay đổi của TT200 dựa trên tinh thần tôn trọng bản chất hơn hình thức;

- Kế toán không vì mục đích thuế mà vì mục đích chung, đảm bảo tính minh bạch rõ ràng cho tất cả những người sử dụng báo cáo tài chính (BCTC). Việc ghi nhận doanh thu và chi phí kế toán không phụ thuộc vào hóa đơn mà phụ thuộc vào các điều kiện của chuẩn mực kế toán (CMKT) có cho phép hay không;

- Tách biệt kỹ thuật ghi chép kế toán và trình bày BCTC;

- Cập nhật tối đa các nội dung của CMKT quốc tế trên nguyên tắc không trái với Luật Kế toán, như: cập nhật các IFRIC 13, IFRIC15; IFRS 3, 10, 15; IAS 16, 36, 39, 40...

Mặt khác, theo quy định của Bộ tài chính TT200 bắt đầu áp dụng từ ngày 01/01/2015. Tuy nhiên, thông tư mới có nhiều thay đổi so

với chế độ kế toán theo QĐ15/2006/QĐ – BTC. Do vậy, việc áp dụng ngay thông tư mới trong năm 2015 đang là vấn đề khó khăn đối với các doanh nghiệp. Đồng thời trong quá trình giảng dạy và nghiên cứu chế độ kế toán doanh nghiệp, việc cập nhật và nghiên cứu những nội dung mới để đưa vào bài giảng cũng như hướng dẫn sinh viên nghiên cứu khoa học và làm khóa luận là rất cần thiết.

## II. NỘI DUNG, PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### 2.1. Nội dung nghiên cứu

Chỉ ra những điểm mới của TT200 so với chế độ kế toán doanh nghiệp theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC về quy định chung, chế độ chứng từ kế toán, chế độ sổ kế toán, chế độ báo cáo tài chính trong doanh nghiệp.

### 2.2. Phương pháp nghiên cứu

Xuất phát từ mục tiêu và đối tượng nghiên cứu của bài báo, tác giả sử dụng những phương pháp nghiên cứu chính sau:

1. Phương pháp thu thập số liệu và thông tin:

*Phương pháp này nghiên cứu nội dung chế độ kế toán doanh nghiệp theo chế độ kế toán theo QĐ 15/2006/QĐ\_BTC có sửa đổi theo thông tư 244/2009/TT-BTC và chế độ kế toán theo TT200 ra ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính.*

2. Phương pháp xử lý số liệu và phân tích thông tin:

Phân tích, so sánh nội dung của hai chế độ kế toán, từ đó tìm hiểu và đưa ra những nội dung khác nhau giữa hai chế độ kế toán theo QĐ 15/2006/QĐ\_BTC có sửa đổi theo thông tư 244/2009/TT-BTC và chế độ kế toán theo TT 200/2014/TT\_BTC ra ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính.

### **III. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN**

TT200 được ban hành dựa trên những định hướng về chế độ kế toán tiếp cận gần hơn với chuẩn mực kế toán quốc tế và phù hợp với thực tế của các doanh nghiệp hiện nay. TT200 mở rộng cho các doanh nghiệp nhiều quyền tự chủ hơn nhưng lại chặt chẽ hơn về mặt cung cấp thông tin kế toán. Xây dựng kế toán linh hoạt, cởi mở trên tinh thần cởi trói cho doanh nghiệp, trao cho doanh nghiệp quyền quyết định nhiều hơn trong tổ chức kế toán.

#### **3.1. Điểm mới về Chứng từ kế toán**

- Chứng từ kế toán đều thuộc loại hướng dẫn. Doanh nghiệp được chủ động xây dựng, thiết kế biểu mẫu phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý nhưng phải đáp ứng được các yêu cầu của Luật Kế toán và đảm bảo rõ ràng, minh bạch, kịp thời, dễ kiểm tra, kiểm soát và đối chiếu.

- Trường hợp không tự xây dựng và thiết kế biểu mẫu chứng từ cho riêng mình, có thể áp dụng theo hướng dẫn *phụ lục 3* thông tư này.

Như vậy, hiện nay chế độ kế toán không quy định mẫu các chứng từ kế toán bắt buộc theo mẫu của Bộ Tài chính. Các doanh nghiệp tự xây dựng thiết kế mẫu chứng từ kế toán của mình nhưng phải đảm bảo lưu trữ và cung cấp thông tin kế toán rõ ràng, minh bạch, kịp thời, dễ kiểm tra, đối chiếu.

#### **3.2. Điểm mới về Sổ kế toán**

Đây cũng là một trong những thay đổi cơ bản toàn diện của TT200. TT200 đã cởi trói

cho các doanh nghiệp rất nhiều về việc sử dụng sổ kế toán cho phù hợp với thực tế của doanh nghiệp. Nhất là trong giai đoạn hiện nay, chủ yếu các doanh nghiệp sử dụng phần mềm kế toán với việc ghi sổ do phần mềm tự động thực hiện. Do vậy, việc trao quyền lựa chọn cách ghi sổ cũng như sử dụng các loại sổ kế toán phù hợp với doanh nghiệp là phù hợp với điều kiện hiện nay.

Các doanh nghiệp không bắt buộc phải áp dụng mẫu sổ kế toán như trước mà được tự thiết kế, xây dựng riêng phù hợp với yêu cầu quản lý và đặc điểm hoạt động của mình. Doanh nghiệp nào không tự xây dựng được thì vận dụng mẫu sổ theo QĐ 15; không bắt buộc áp dụng 4 hình thức: Nhật ký chung, Nhật ký sổ Cái, Nhật ký chứng từ và Chứng từ ghi sổ. Các doanh nghiệp áp dụng theo hình thức của phần mềm kế toán mà doanh nghiệp đang sử dụng.

- Các biểu mẫu sổ kế toán (kể cả các loại sổ Cái, sổ Nhật ký) đều thuộc loại không bắt buộc.

- Doanh nghiệp được tự xây dựng biểu mẫu sổ kế toán và hình thức ghi sổ kế toán nhưng phải đảm bảo minh bạch, đầy đủ, dễ kiểm tra, dễ kiểm soát và dễ đối chiếu.

- Được tự sửa chữa sổ kế toán theo phương pháp phù hợp với Luật Kế toán và hồi tố theo VAS 29.

- Nếu không tự xây dựng sổ kế toán, doanh nghiệp có thể áp dụng các hình thức sổ kế toán được hướng dẫn trong *phụ lục số 4* Thông tư này.

#### **3.3. Điểm mới về Tài khoản kế toán**

- Không phân biệt ngắn hạn và dài hạn trên tài khoản mà chỉ phân biệt ngắn hạn, dài hạn trên bảng cân đối kế toán (BCĐKT);

- Thiết kế lại toàn bộ các tài khoản phản ánh đầu tư tài chính theo thông lệ quốc tế (chứng khoán kinh doanh, đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, sẵn sàng để bán);

- Tôn trọng bản chất hơn hình thức, ví dụ giao dịch có thể gọi dưới tên khuyến mại nhưng bản chất là giảm giá thì kế toán phải ghi nhận giá trị hàng khuyến mại là giá vốn và ghi nhận doanh thu trên cơ sở phân bổ theo giá trị hợp lý của hàng bán và khuyến mại. Trong giao dịch ủy thác thì người giao ủy thác mới được sử dụng TK 333 để phản ánh nghĩa vụ vì là người thực sự chi tiền nộp thuế. Người nhận ủy thác chỉ là đi làm dịch vụ nên cho dù là người giao dịch và có tên trên hồ sơ thuế cũng không được tính là nghĩa vụ của mình...

- Tách biệt kỹ thuật ghi chép kế toán và trình bày BCTC, ví dụ thuế giá trị gia tăng (GTGT) tính theo phương pháp trực tiếp hay khấu trừ đều không ảnh hưởng đến bản chất là thuế gián thu. Vì vậy, trên sổ kế toán có thể tách ngay thuế tại thời điểm ghi nhận doanh thu hoặc định kỳ mới điều chỉnh trên sổ kế toán nhưng trong mọi trường hợp, chỉ tiêu doanh thu bán hàng cung cấp dịch vụ trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD) đều không bao gồm thuế gián thu.

### 3.4. Điểm mới về Báo cáo tài chính

#### 3.4.1. Định hướng đổi mới liên quan đến lập Báo cáo tài chính

- Bổ sung, sửa đổi nhiều chỉ tiêu của BCKQHĐKD; bổ sung chỉ tiêu lãi suy giảm trên cổ phiếu của BCKQHĐKD; bổ sung sửa đổi một số chỉ tiêu của báo cáo lưu chuyển tiền tệ (BCLCTT).

- Đặc biệt nhất trong hệ thống BCTC là phân thuyết minh BCTC hầu như mới toàn bộ, xây dựng trên nguyên tắc minh bạch, công khai, linh hoạt; yêu cầu thuyết minh chi tiết về thông tin các bên liên quan đối với nhiều chỉ tiêu để góp phần chống chuyển giá; thuyết minh về nợ xấu và nợ phải trả chậm thanh toán...

Lần đầu tiên xây dựng nguyên tắc kế toán và BCTC cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục theo hướng tái phân loại toàn bộ tài sản dài hạn thành ngắn hạn;

đánh giá lại toàn bộ nợ phải trả theo giá trị có thể thu hồi.

Báo cáo tài chính hợp nhất tập đoàn sẽ là một phần không tách rời của chế độ kế toán doanh nghiệp.

Việc ghi nhận các chỉ tiêu tài sản, nợ phải trả, doanh thu, chi phí theo nguyên tắc tôn trọng bản chất hơn hình thức.

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.

- Kế toán không vì mục đích thuế mà vì mục đích chung, đảm bảo tính minh bạch rõ ràng cho tất cả những người sử dụng BCTC; việc ghi nhận doanh thu và chi phí kế toán không phụ thuộc vào hóa đơn mà phụ thuộc vào các điều kiện của CMKT có cho phép hay không.

Khi lập BCTC, kế toán phải thực hiện *tái phân loại tài sản và nợ phải trả* mà 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. Điều này là khác biệt so với QĐ 15, trước đây, những khoản tài sản hoặc nợ phải trả thuộc TK ngắn hạn thì ghi vào chỉ tiêu ngắn hạn, những khoản tài sản hoặc nợ phải trả thuộc TK dài hạn thì ghi vào chỉ tiêu dài hạn, không phụ thuộc vào thời hạn còn lại của tài sản hay nợ phải trả.

- Cập nhật tối đa các nội dung của chuẩn mực kế toán quốc tế trên nguyên tắc không trái với Luật Kế toán, như: cập nhật các IFRIC 13, IFRIC15; IFRS 3, 10, 15; IAS 16, 36, 39, 40. Ví dụ như trong việc xác định giá trị của thiết bị phụ tùng kèm theo khi mua tài sản cố định, giá thiết bị, phụ tùng kèm theo được xác định theo giá thị trường. Điều này chứng tỏ TT200 đã bước đầu cập nhật các chuẩn mực kế toán quốc tế trong việc xác định giá trị tài sản theo giá thị trường.

#### 3.4.2. Điểm mới của Bảng cân đối kế toán

Theo quy định tại Chuẩn mực kế toán “Trình bày Báo cáo tài chính” khi lập và trình

bày Bảng cân đối kế toán phải tuân thủ các nguyên tắc chung về lập và trình bày Báo cáo tài chính. Ngoài ra, trên Bảng cân đối kế toán, các khoản mục Tài sản và Nợ phải trả phải được trình bày riêng biệt thành ngắn hạn và dài hạn, tùy theo thời hạn của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp, cụ thể như sau:

- Tài sản và Nợ phải trả được thu hồi hay thanh toán trong vòng không quá 12 tháng tính kể từ thời điểm báo cáo được xếp vào loại ngắn hạn;

- Tài sản và Nợ phải trả được thu hồi hay thanh toán từ 12 tháng trở lên kể từ thời điểm báo cáo được xếp vào loại dài hạn.

Cụ thể các chỉ tiêu thay đổi như sau:

1. Các chỉ tiêu thuộc phần Tài sản:

- Chỉ tiêu đầu tư tài chính ngắn hạn trước đây giờ tách thành Chứng khoán kinh doanh và Đầu tư tài chính chờ đến ngày đáo hạn.

Bổ sung chỉ tiêu “Trả trước cho người bán dài hạn” - mã số 212.

Bổ sung chỉ tiêu Tài sản thiếu chờ xử lý (mã số 139): căn cứ số dư Nợ TK 1381. Các chỉ tiêu này trước đây không có mà đưa vào chỉ tiêu tài sản khác.

Bổ sung chỉ tiêu: phải thu về cho vay: ngắn hạn (mã số 135); dài hạn (mã số 215): phản ánh các khoản cho vay bằng khế ước, hợp đồng vay giữa 2 bên. Số liệu chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 1283.

*Sửa đổi chỉ tiêu Hàng tồn kho (mã số 141): chỉ tiêu này không bao gồm:*

- 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.

- Chỉ tiêu Dự phòng giảm giá hàng tồn kho không bao gồm số dự phòng giảm giá của chi phí SXKD dở dang dài hạn và thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn.

- Bổ sung chỉ tiêu 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 tài khoản 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 tài khoản 2294 – “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”.

- *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 tài khoản 154 – “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang” và số dư Có chi

tiết của tài khoản 2294 – “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”.

*2. Nhóm chỉ tiêu nợ phải trả*

- Bổ sung chỉ tiêu “Người mua trả tiền trước dài hạn” (mã số 332);

- Sửa đổi: Chỉ tiêu “Chi phí phải trả”: không bao gồm khoản trích trước sửa chữa tài sản cố định (TSCĐ) định kỳ;

- Bổ sung chỉ tiêu “Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn” (mã số 318)

- Chỉ tiêu Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn (mã số 320); vay và nợ thuê tài chính dài hạn (mã số 338): QĐ 15 không tái phân loại - vay dài hạn thành ngắn hạn (vay dài hạn đến hạn trả trên TK 341 không chuyển sang 311) nhưng nay sử dụng duy nhất TK 344 và phải tái phân loại dựa trên kỳ hạn còn lại.

*+ Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh (mã số 334)*

- 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 Tài khoản 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.

- Bổ sung chỉ tiêu Quỹ bình ổn giá (mã số 323): phản ánh giá trị Quỹ bình ổn giá hiện có. Số liệu là số dư Có của tài khoản 357 – Quỹ bình ổn giá.

- Bổ sung chỉ tiêu Trái phiếu chuyển đổi (mã số 339): phản ánh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi do doanh nghiệp phát hành. Số liệu là số dư Có chi tiết của tài khoản 3432 – “Trái phiếu chuyển đổi”.

3. Các chỉ tiêu liên quan đến nguồn vốn kinh doanh

- Bổ sung chỉ tiêu Cổ phiếu ưu đãi (mã số 340): 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 là 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).

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (mã số 421): được tách thành 2 chỉ tiêu mới:

+ 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).

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (mã số 421b): phản ánh số lãi (hoặc lỗ) chưa được quyết toán hoặc chưa phân phối phát sinh trong kỳ báo cáo.

**3.4.3. Điểm mới trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

*a) Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (mã số 01):* số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là lũy kế số phát sinh bên Có của Tài khoản 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 về mặt trình bày trên bảng BCKQHĐKD thì chỉ tiêu Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ không thay đổi nhưng nội dung chỉ tiêu này có sự thay đổi về các xác định doanh thu.

Về mặt xác định Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ có một số lưu ý sau:

- Theo thông tư 200 đã bỏ TK 512 – Doanh thu nội bộ, do vậy chỉ tiêu này chỉ bao gồm SPS bên Có TK 511. Các giao dịch nội bộ được xem xét dưới góc độ như sau:

+ Nếu tiêu dùng nội bộ không xuất hóa đơn thì hạch toán trực tiếp vào chi phí;

+ Nếu tiêu dùng nội bộ như trả lương có hóa đơn, hạch toán như bán hàng thông thường;

+ Nếu tiêu dùng nội bộ là khuyến mại, quảng cáo không thu tiền hạch toán trực tiếp vào TK 641. Nếu là khuyến mại giảm giá (mua 2 tặng 1) thì coi như bán 3 sản phẩm.

- TK 511 khi hạch toán có thể không bao gồm các loại thuế gián thu (nếu tách được thuế gián thu) hoặc bao gồm cả thuế gián thu (nếu không tách được thuế gián thu) nhưng khi lập BCKQHĐKD thì doanh thu là doanh thu không bao gồm thuế gián thu.

- Các khoản giảm trừ doanh thu (mã số 02): 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.

*b) Giá vốn hàng bán (mã số 11):* 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.

*c) Thu nhập khác (mã số 31) và Chi phí khác (mã số 32):* riêng thanh lý, nhượng bán TSCĐ, bất động sản đầu tư (BĐSDT) thì trình bày theo số thuần. Chính là chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT với giá trị còn lại của TSCĐ, BĐSĐT và chi phí

thanh lý.

*d) 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.

#### ***3.4.4. Điểm mới của Báo cáo lưu chuyển tiền tệ***

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.

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.

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.

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.

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 tài khoản 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.

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...).

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.

### **3.4.5. Điểm mới của Thuyết minh báo cáo tài chính**

Thuyết minh BCTC hầu như mới toàn bộ, xây dựng trên nguyên tắc minh bạch, công khai, linh hoạt; yêu cầu thuyết minh chi tiết về thông tin các bên liên quan đối với nhiều chỉ tiêu để góp phần chống chuyển giá; thuyết minh về nợ xấu và nợ phải trả chậm thanh toán...

- Bổ sung thêm Thuyết minh Báo cáo tài chính áp dụng riêng cho **doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục** (doanh nghiệp tạm ngưng hoạt động, giải thể...)

#### **- Bổ sung thêm 1 số chỉ tiêu:**

+ I. Đặc điểm hoạt động của DN:

- Chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường;

- Tuyên bố về khả năng so sánh thông tin trên BCTC.

+ VI. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong bảng cân đối kế toán:

- Phải thu của khách hàng: phải thu của khách hàng là các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng);

- Tài sản thiếu chờ xử lý (chi tiết từng loại tài sản thiếu);

- Nợ xấu;

- Tài sản dở dang dài hạn: dự án treo, công trình chậm tiến độ cỏ mọc hoang phải thuyết minh vào đây;

- Vay và nợ thuê tài chính trình bày về Số có khả năng trả nợ; thuyết minh chi tiết về các khoản vay và nợ thuê TC đối với các bên liên quan;

- Phải trả người bán: số có khả năng trả nợ; phải trả người bán là các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng);

- Thuế và các khoản phải nộp nhà nước: số đã thực nộp trong năm;

- Doanh thu chưa thực hiện: doanh thu nhận trước; khả năng không thực hiện được hợp đồng với khách hàng (chi tiết từng khoản mục, lý do không có khả năng thực hiện).

+ VII. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo kết quả kinh doanh:

Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ: Trường hợp ghi nhận doanh thu cho thuê tài sản là tổng số tiền nhận trước, DN phải thuyết minh thêm để so sánh sự khác biệt giữa việc ghi nhận doanh thu theo phương pháp phân bổ dần theo thời gian cho thuê; khả năng

suy giảm lợi nhuận và luồng tiền trong tương lai do đã ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước. Từ đó cung cấp thông tin cho nhà đầu tư để đánh giá lợi nhuận của DN.

#### **IV. KẾT LUẬN**

Qua quá trình phân tích và so sánh sự thay đổi giữa thông tư 200/2014TT-BTC và QĐ 15/2006/QĐ-BTC ta có thể thấy BTC đã cởi mở hơn rất nhiều cho các doanh nghiệp. Có thể nói BTC đã giao quyền tự chủ hơn rất nhiều cho các doanh nghiệp. Các doanh nghiệp tự chủ lựa chọn chế độ chứng từ kế toán, lựa chọn sổ kế toán sử dụng, lựa chọn một số cách hạch toán phù hợp với doanh nghiệp của mình. BTC không còn quy định quá cứng nhắc về việc sử dụng đồng tiền hạch toán, về kỳ kế toán... Tuy nhiên, bên cạnh đó thì TT 200 lại quy định chặt chẽ về việc trình bày các thông tin trên

BTC. Việc trình bày thông tin sát với quy định của CMKTQT tiến tới thống nhất với CMKTQT. Thông tư 200 ra đời có nhiều sự thay đổi lớn từ chế độ chứng từ, tài khoản kế toán, sổ sách kế toán tới việc lập báo cáo tài chính. Do đó các doanh nghiệp cần cập nhật nhanh chóng, tập huấn thường xuyên cho nhân viên trong công ty, từng bước làm quen với những thay đổi trong chế độ.

#### **TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Bộ Tài chính (2006). Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 về việc ban hành Chế độ kế toán Việt Nam.
2. Bộ Tài chính (2008). 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam và các hướng dẫn thi hành.
3. Bộ Tài chính (2014). TT200/2014/TT-BTC ra ngày 22 tháng 12 năm 2014.
4. GS.TS Ngô Thế Chi (2012). *Giáo trình Kế toán tài chính*. NXB Học viện Tài chính.

## **INNOVATION CONTENTS OF CIRCULAR 200/2014/TT-BTC OF ACCOUNTING VOUCHERS, ACCOUNTING BOOKS AND FINANCIAL STATEMENT IN ENTERPRISE**

**Hoang Vu Hai**

### **SUMMARY**

Circular 200/2014 / TT-BTC (called Circular 200) was issued on 12.22.2014 replacing Decision 15/2006 / QĐ-BTC to correct the inadequacies and problems of Decision15. However, the majority of contents of Circular 200 is quite new when applied in practice and teaching. This article refers to the new content of the Circular 200 for accounting vouchers, accounting books, financial statements in the current business and eventually makes some recommendations on the insufficiency of the Circular 200 when it is applied to its authenticity in the current enterprises.

**Keywords:** *Accounting regimes, Circular 200/2014/TT-BTC, financial statements, the regime of accounting books, the regime of accounting vouchers.*

**Người phản biện** : TS. Lê Văn Liên  
**Ngày nhận bài** : 01/9/2015  
**Ngày phản biện** : 24/12/2015  
**Ngày quyết định đăng** : 05/01/2016