

Số: 312/TB-BTC

Hà Nội, ngày 29 tháng 4 năm 2020

THÔNG BÁO

Về tài liệu học, ôn thi kỳ thi cấp chứng chỉ kiểm toán viên, kế toán viên năm 2020

Thực hiện Thông tư số 91/2017/TT-BTC ngày 31/8/2017 của Bộ Tài chính quy định về việc thi, cấp, quản lý chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ kế toán viên, Bộ Tài chính đã biên soạn "*Tài liệu học, ôn thi lấy chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ kế toán viên áp dụng cho năm 2020*", gồm 2 quyển:

- **Quyển I:** Gồm 04 chuyên đề áp dụng cho người dự thi kiểm toán viên và kế toán viên.
- **Quyển II:** Gồm 03 chuyên đề áp dụng cho người dự thi kiểm toán viên.

Đây là tài liệu sử dụng cho việc học tập, ôn thi lấy chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ kế toán viên năm 2020. Tài liệu được biên soạn, thẩm định bởi các chuyên gia của Bộ Tài chính, giảng viên các Trường Đại học lớn và đã được phê duyệt, lưu hành sử dụng cho kỳ thi năm 2020.

Đối với những người đã có chứng chỉ kiểm toán viên do tổ chức nước ngoài cấp có nguyện vọng thi sát hạch để lấy chứng chỉ kiểm toán viên Việt Nam sẽ ôn tập theo các chuyên đề tương ứng nêu trên (*Tài liệu ôn thi giống như thi kiểm toán viên trong nước*).

Những người quan tâm có thể khai thác tài liệu này từ Công thông tin điện tử của Bộ Tài chính tại địa chỉ: www.mof.gov.vn.

Do sự hạn chế về thời gian nên tài liệu không tránh khỏi các sai sót nhất định. Chúng tôi đánh giá cao và tiếp thu mọi ý kiến đóng góp của tất cả học viên và bạn đọc để tiếp tục nâng cấp, hoàn thiện tài liệu cho các kỳ thi sau.

Trân trọng cảm ơn. /

Nơi nhận: /

- Như trên;
- Lãnh đạo Bộ (để báo cáo);
- Lưu: VT, Cục QLKT (6).

TL. BỘ TRƯỞNG
CỤC TRƯỞNG CỤC QUẢN LÝ
GIÁM SÁT KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN



Vũ Đức Chính

Chuyên đề 1

PHÁP LUẬT VỀ KINH TẾ VÀ LUẬT DOANH NGHIỆP

PHẦN I

PHÁP LUẬT VỀ DOANH NGHIỆP

Thực hiện đường lối đổi mới kinh tế và xây dựng nền kinh tế nhiều thành phần định hướng xã hội chủ nghĩa, trong thời gian qua, kết quả phát triển hệ thống doanh nghiệp và vai trò của hệ thống này đối với nền kinh tế Việt Nam được đánh giá hết sức khả quan. Hiến pháp 2013 đã khẳng định nền kinh tế Việt Nam là nền kinh tế với nhiều hình thức sở hữu, nhiều thành phần kinh tế; kinh tế nhà nước giữ vai trò chủ đạo; Nhà nước khuyến khích, tạo điều kiện để doanh nhân, doanh nghiệp và cá nhân, tổ chức khác đầu tư, sản xuất, kinh doanh; phát triển bền vững các ngành kinh tế, góp phần xây dựng đất nước; các chủ thể thuộc các thành phần kinh tế bình đẳng, hợp tác và cạnh tranh theo pháp luật.

Đây là những định hướng lớn cho việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật về doanh nghiệp. Trên cơ sở đó, ngày 26 tháng 11 năm 2014, tại kỳ họp thứ 8, Quốc hội khóa XIII đã thông qua Luật Doanh nghiệp 2014, có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/07/2015 và thay thế cho Luật Doanh nghiệp 2005. Luật Doanh nghiệp 2014 được ban hành với mục tiêu tiếp tục hoàn thiện khuôn khổ pháp lý nhằm tạo ra những đột phá mới, góp phần cải cách thể chế kinh tế, nâng cao năng lực cạnh tranh của môi trường đầu tư, kinh doanh, nhằm phát huy nội lực trong nước và thu hút đầu tư nước ngoài; tạo thuận lợi hơn, giảm chi phí, tạo cơ chế vận hành linh hoạt, hiệu quả cho tổ chức quản trị doanh nghiệp, cơ cấu lại doanh nghiệp; bảo vệ tốt hơn quyền và lợi ích hợp pháp của các nhà đầu tư, cổ đông, thành viên của doanh nghiệp; Nâng cao hiệu lực quản lý nhà nước đối với doanh nghiệp.

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ DOANH NGHIỆP

1. Khái niệm doanh nghiệp

Theo Luật Doanh nghiệp năm 2014, doanh nghiệp là tổ chức có tên riêng, có tài sản, có trụ sở giao dịch, được đăng ký thành lập theo quy định của pháp luật nhằm mục đích kinh doanh. Doanh nghiệp nhà nước là doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ. Doanh nghiệp Việt Nam là doanh nghiệp được thành lập hoặc đăng ký thành lập theo pháp luật Việt Nam và có trụ sở chính tại Việt Nam.

Doanh nghiệp với tư cách là tổ chức kinh tế có những đặc điểm là cơ sở để phân biệt với hộ kinh doanh hoặc với các cá nhân, tổ chức không phải là tổ chức kinh tế như cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, đơn vị thuộc lực lượng vũ trang nhân dân, tổ chức xã hội.

Doanh nghiệp có các đặc điểm pháp lý cơ bản như sau:

Thứ nhất, doanh nghiệp phải có tên riêng. Tên của doanh nghiệp là dấu hiệu đầu tiên xác định tư cách chủ thể độc lập của doanh nghiệp và là cơ sở để Nhà nước thực hiện quản lý nhà nước đối với doanh nghiệp. Tên doanh nghiệp cũng là cơ sở phân biệt chủ thể trong quan hệ giữa các doanh nghiệp với nhau và với người tiêu dùng. Tên doanh nghiệp phải được gắn tại trụ sở chính, chi nhánh, văn phòng đại diện, địa điểm kinh doanh của doanh nghiệp. Tên doanh nghiệp phải được in hoặc viết trên các giấy tờ giao dịch, hồ sơ tài liệu và ấn phẩm do doanh nghiệp phát hành.

Thứ hai, doanh nghiệp phải có tài sản. Mục đích thành lập của doanh nghiệp là kinh doanh, do đó tài sản là điều kiện hoạt động của doanh nghiệp.

Thứ ba, doanh nghiệp phải có trụ sở chính (trụ sở giao dịch ổn định). Doanh nghiệp thành lập và hoạt động phải đăng ký một địa chỉ giao dịch trong phạm vi lãnh thổ Việt Nam. Các doanh nghiệp có trụ sở chính tại Việt Nam, được đăng ký thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam. Trụ sở chính của doanh nghiệp là địa điểm liên lạc của doanh nghiệp trên lãnh thổ Việt Nam, có địa chỉ được xác định gồm số nhà, ngách, hẻm, ngõ phố, phố, đường hoặc thôn, xóm, ấp, xã, phường, thị trấn, huyện, quận, thị xã, thành phố thuộc tỉnh, tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương; số điện thoại, số fax và thư điện tử (nếu có).

Thứ tư, doanh nghiệp phải thực hiện thủ tục thành lập theo quy định của pháp luật.

Thứ năm, mục tiêu thành lập doanh nghiệp là để trực tiếp thực hiện các hoạt động kinh doanh.

2. Phân loại doanh nghiệp

Doanh nghiệp có thể được phân loại theo những tiêu chí khác nhau như sau:

- Phân loại theo tính chất sở hữu và mục đích hoạt động của doanh nghiệp, doanh nghiệp được chia thành: doanh nghiệp tư và doanh nghiệp công.

- Phân loại căn cứ vào tư cách pháp lý của doanh nghiệp, doanh nghiệp được phân chia thành: doanh nghiệp có tư cách pháp nhân và doanh nghiệp không có tư cách pháp nhân.

- Phân loại theo phạm vi trách nhiệm tài sản (mức độ chịu trách nhiệm tài sản trong hoạt động kinh doanh của chủ sở hữu doanh nghiệp), doanh nghiệp được

chia thành: doanh nghiệp chịu trách nhiệm hữu hạn và doanh nghiệp chịu trách nhiệm vô hạn trong kinh doanh. (Mức độ, phạm vi trách nhiệm của doanh nghiệp chỉ có ý nghĩa và được áp dụng khi doanh nghiệp bị tuyên bố phá sản).

- Phân loại theo cơ cấu chủ sở hữu và phương thức góp vốn vào doanh nghiệp, doanh nghiệp được chia thành: doanh nghiệp một chủ sở hữu (doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên) và doanh nghiệp nhiều chủ sở hữu (công ty cổ phần, công ty TNHH 2 thành viên trở lên, công ty hợp danh).

- Phân loại theo hình thức pháp lý của doanh nghiệp: Công ty cổ phần; công ty trách nhiệm hữu hạn; công ty hợp danh; doanh nghiệp tư nhân.

Theo Luật Doanh nghiệp năm 2014, có các loại hình doanh nghiệp sau đây:

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên và Công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên;

- Doanh nghiệp nhà nước;

- Công ty cổ phần;

- Công ty hợp danh;

- Doanh nghiệp tư nhân.

3. Văn bản pháp luật về thành lập, tổ chức quản lý và hoạt động của doanh nghiệp

Việc thành lập, tổ chức quản lý và hoạt động của doanh nghiệp áp dụng theo quy định của các văn bản pháp luật sau:

- Luật Doanh nghiệp 2014, Luật Đầu tư 2014, Luật sửa đổi, bổ sung Điều 6 và Phụ lục 4 của Luật Đầu tư.

- Nghị định số 96/2015/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2015 quy định chi tiết một số điều của Luật Doanh nghiệp; Nghị định số 78/2015/NĐ-CP ngày 14 tháng 9 năm 2015 về đăng ký doanh nghiệp; Trường hợp là doanh nghiệp nhà nước thì còn thực hiện theo quy định của pháp luật về quản lý, sử dụng vốn nhà nước, đầu tư vào sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp; Trường hợp là công ty đại chúng còn phải thực hiện theo quy định của pháp luật chứng khoán.

Luật Doanh nghiệp 2014 quy định nguyên tắc áp dụng Luật doanh nghiệp và Luật chuyên ngành. Theo đó, trường hợp luật chuyên ngành có quy định đặc thù về việc thành lập, tổ chức quản lý, tổ chức lại, giải thể và hoạt động có liên quan của doanh nghiệp thì áp dụng quy định của Luật đó.

4. Quyền, nghĩa vụ của doanh nghiệp

4.1. Về quyền của doanh nghiệp

Các quyền của doanh nghiệp được quy định cụ thể tại Điều 7 Luật doanh nghiệp 2014 bao gồm:

- Tự do kinh doanh trong những ngành, nghề mà luật không cấm.
- Tự chủ kinh doanh và lựa chọn hình thức tổ chức kinh doanh; chủ động lựa chọn ngành, nghề, địa bàn, hình thức kinh doanh; chủ động điều chỉnh quy mô và ngành, nghề kinh doanh.
- Lựa chọn hình thức, phương thức huy động, phân bổ và sử dụng vốn.
- Chủ động tìm kiếm thị trường, khách hàng và ký kết hợp đồng.
- Kinh doanh xuất khẩu, nhập khẩu.
- Tuyển dụng, thuê và sử dụng lao động theo yêu cầu kinh doanh.
- Chủ động ứng dụng khoa học và công nghệ để nâng cao hiệu quả kinh doanh và khả năng cạnh tranh.
- Chiếm hữu, sử dụng, định đoạt tài sản của doanh nghiệp.
- Từ chối yêu cầu cung cấp nguồn lực không theo quy định của pháp luật.
- Khiếu nại, tố cáo theo quy định của pháp luật về khiếu nại, tố cáo.
- Tham gia tố tụng theo quy định của pháp luật.
- Quyền khác theo quy định của luật có liên quan.

Trong đó, quyền tự do kinh doanh trong những ngành, nghề mà luật không cấm thể chế Điều 33 Hiến pháp 2013, quyền từ chối yêu cầu cung cấp nguồn lực không theo quy định pháp luật và quyền tham gia tố tụng theo quy định pháp luật là những quyền mới được quy định cụ thể tại Luật năm 2014 so với Luật năm 2005.

4.2. Nghĩa vụ của doanh nghiệp

Nghĩa vụ của Doanh nghiệp được quy định cụ thể tại Điều 8 Luật Doanh nghiệp 2014:

- Đáp ứng đủ điều kiện kinh doanh khi kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện theo quy định của Luật đầu tư và bảo đảm duy trì đủ điều kiện đầu tư kinh doanh đó trong suốt quá trình hoạt động kinh doanh.
- Tổ chức công tác kế toán, lập và nộp báo cáo tài chính trung thực, chính xác, đúng thời hạn theo quy định của pháp luật về kế toán, thống kê.
- kê khai thuế, nộp thuế và thực hiện các nghĩa vụ tài chính khác theo quy định của pháp luật.

- Bảo đảm quyền, lợi ích hợp pháp, chính đáng của người lao động theo quy định của pháp luật về lao động; không được phân biệt đối xử và xúc phạm danh dự, nhân phẩm của người lao động trong doanh nghiệp; không được sử dụng lao động cưỡng bức và lao động trẻ em; hỗ trợ và tạo điều kiện thuận lợi cho người lao động tham gia đào tạo nâng cao trình độ, kỹ năng nghề; thực hiện chế độ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm y tế và bảo hiểm khác cho người lao động theo quy định của pháp luật.

- Bảo đảm và chịu trách nhiệm về chất lượng hàng hóa, dịch vụ theo tiêu chuẩn do pháp luật quy định hoặc tiêu chuẩn đã đăng ký hoặc công bố.

- Thực hiện đầy đủ, kịp thời các nghĩa vụ về đăng ký doanh nghiệp, đăng ký thay đổi nội dung đăng ký doanh nghiệp, công khai thông tin về thành lập và hoạt động, báo cáo và các nghĩa vụ khác theo quy định của Luật này và quy định khác của pháp luật có liên quan.

- Chịu trách nhiệm về tính trung thực, chính xác của thông tin kê khai trong hồ sơ đăng ký doanh nghiệp và các báo cáo; trường hợp phát hiện thông tin đã kê khai hoặc báo cáo thiếu chính xác, chưa đầy đủ thì phải kịp thời sửa đổi, bổ sung các thông tin đó.

- Tuân thủ quy định của pháp luật về quốc phòng, an ninh, trật tự, an toàn xã hội, bình đẳng giới, bảo vệ tài nguyên, môi trường, bảo vệ di tích lịch sử- văn hóa và danh lam thắng cảnh.

- Thực hiện nghĩa vụ về đạo đức kinh doanh để bảo đảm quyền, lợi ích hợp pháp của khách hàng và người tiêu dùng.

Luật Doanh nghiệp 2014 cũng quy định cụ thể về quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp cung ứng các sản phẩm, dịch vụ công ích (Điều 9); tiêu chí, quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp xã hội (Điều 10).

5. Người quản lý doanh nghiệp

Người quản lý doanh nghiệp là người quản lý công ty và người quản lý doanh nghiệp tư nhân, bao gồm chủ doanh nghiệp tư nhân, thành viên hợp danh, Chủ tịch Hội đồng thành viên, thành viên Hội đồng thành viên, Chủ tịch công ty, Chủ tịch Hội đồng quản trị, thành viên Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và cá nhân giữ chức danh quản lý khác có thẩm quyền nhân danh công ty ký kết giao dịch của công ty theo quy định tại Điều lệ công ty.

6. Người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp

Người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp là cá nhân đại diện cho doanh nghiệp thực hiện các quyền và nghĩa vụ phát sinh từ giao dịch của doanh nghiệp, đại diện cho doanh nghiệp với tư cách nguyên đơn, bị đơn, người có quyền

lợi, nghĩa vụ liên quan trước Trọng tài, Tòa án và các quyền và nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật.

Công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty cổ phần có thể có một hoặc nhiều người đại diện theo pháp luật. Điều lệ công ty quy định cụ thể số lượng, chức danh quản lý và quyền, nghĩa vụ của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp phải bảo đảm luôn có ít nhất một người đại diện theo pháp luật cư trú tại Việt Nam. Trường hợp doanh nghiệp chỉ có một người đại diện theo pháp luật thì người đó phải cư trú ở Việt Nam và phải ủy quyền bằng văn bản cho người khác thực hiện quyền và nghĩa vụ của người đại diện theo pháp luật khi xuất cảnh khỏi Việt Nam. Trường hợp này, người đại diện theo pháp luật vẫn phải chịu trách nhiệm về việc thực hiện quyền và nghĩa vụ đã ủy quyền.

Người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp có trách nhiệm sau đây: Thực hiện các quyền và nghĩa vụ được giao một cách trung thực, cẩn trọng, tốt nhất nhằm bảo đảm lợi ích hợp pháp của doanh nghiệp; Trung thành với lợi ích của doanh nghiệp; không sử dụng thông tin, bí quyết, cơ hội kinh doanh của doanh nghiệp, không lạm dụng địa vị, chức vụ và sử dụng tài sản của doanh nghiệp để tư lợi hoặc phục vụ lợi ích của tổ chức, cá nhân khác; Thông báo kịp thời, đầy đủ, chính xác cho doanh nghiệp về việc người đại diện đó và người có liên quan của họ làm chủ hoặc có cổ phần, phần vốn góp chi phối tại các doanh nghiệp khác.

Theo đó, trường hợp người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp vi phạm nghĩa vụ, trách nhiệm được nêu trên phải chịu trách nhiệm cá nhân đối với những thiệt hại cho doanh nghiệp.

7. Người đại diện theo ủy quyền của chủ sở hữu, thành viên, cổ đông là tổ chức

Người đại diện theo ủy quyền của chủ sở hữu, thành viên, cổ đông công ty là tổ chức phải là cá nhân được ủy quyền bằng văn bản nhân danh chủ sở hữu, thành viên, cổ đông đó thực hiện các quyền và nghĩa vụ theo quy định của Luật Doanh nghiệp.

Trường hợp Điều lệ công ty không có quy định khác thì việc cử người đại diện theo ủy quyền thực hiện theo quy định sau đây: Tổ chức là thành viên công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên có sở hữu ít nhất 35% vốn điều lệ có thể ủy quyền tối đa 03 người đại diện; Tổ chức là cổ đông công ty cổ phần có sở hữu ít nhất 10% tổng số cổ phần phổ thông có thể ủy quyền tối đa 03 người đại diện.

Trường hợp chủ sở hữu, thành viên, cổ đông công ty là tổ chức cử nhiều người đại diện theo ủy quyền thì phải xác định cụ thể phần vốn góp, số cổ phần, cho mỗi người đại diện. Trường hợp chủ sở hữu, thành viên, cổ đông công ty không xác định phần vốn góp, số cổ phần tương ứng cho mỗi người đại diện theo

ủy quyền, phần vốn góp, số cổ phần sẽ được chia đều cho số lượng người đại diện theo ủy quyền.

II. THÀNH LẬP DOANH NGHIỆP VÀ ĐĂNG KÝ DOANH NGHIỆP

Với yêu cầu của nguyên tắc tự do kinh doanh, thành lập doanh nghiệp được coi là quyền cơ bản của nhà đầu tư. Việc thành lập doanh nghiệp phải được thực hiện trong khuôn khổ pháp luật. Các quy định về thành lập doanh nghiệp một mặt nhằm bảo đảm quyền tự do kinh doanh của nhà đầu tư, mặt khác phải đáp ứng yêu cầu của quản lý nhà nước đối với doanh nghiệp, bao gồm những nội dung cơ bản sau đây:

1. Đối tượng có quyền thành lập doanh nghiệp

Tổ chức, cá nhân có quyền thành lập và quản lý doanh nghiệp tại Việt Nam trừ trường hợp sau đây:

- Cơ quan nhà nước, đơn vị vũ trang nhân dân sử dụng tài sản nhà nước để thành lập doanh nghiệp kinh doanh thu lợi riêng cho cơ quan, đơn vị mình;

- Cán bộ, công chức, viên chức theo quy định của pháp luật về cán bộ, công chức, viên chức;

- Sĩ quan, hạ sĩ quan, quân nhân chuyên nghiệp, công nhân, viên chức quốc phòng trong các cơ quan, đơn vị thuộc Quân đội nhân dân; sĩ quan, hạ sĩ quan chuyên nghiệp trong các cơ quan, đơn vị thuộc Công an nhân dân Việt Nam, trừ những người được cử làm đại diện theo ủy quyền để quản lý phần vốn góp của Nhà nước tại doanh nghiệp;

- Cán bộ lãnh đạo, quản lý nghiệp vụ trong doanh nghiệp nhà nước, trừ những người được cử làm đại diện theo ủy quyền để quản lý phần vốn góp của Nhà nước tại doanh nghiệp khác;

- Người chưa thành niên; người bị hạn chế năng lực hành vi dân sự hoặc bị mất năng lực hành vi dân sự; tổ chức không có tư cách pháp nhân;

- Người đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự, chấp hành hình phạt tù, quyết định xử lý hành chính tại cơ sở cai nghiện bắt buộc, cơ sở giáo dục bắt buộc hoặc đang bị cấm hành nghề kinh doanh, đảm nhiệm chức vụ hoặc làm công việc nhất định, liên quan đến kinh doanh theo quyết định của Tòa án; các trường hợp khác theo quy định của pháp luật về phá sản, phòng, chống tham nhũng.

Tổ chức, cá nhân có quyền góp vốn, mua cổ phần, mua phần vốn góp vào công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh theo quy định của Luật Doanh nghiệp, trừ trường hợp sau đây:

- Cơ quan nhà nước, đơn vị vũ trang nhân dân sử dụng tài sản nhà nước góp vốn vào doanh nghiệp để thu lợi riêng cho cơ quan, đơn vị mình;

- Các đối tượng không được góp vốn vào doanh nghiệp theo quy định của pháp luật về cán bộ, công chức.

2. Đăng ký doanh nghiệp

Đăng ký doanh nghiệp là việc người thành lập doanh nghiệp đăng ký thông tin về doanh nghiệp dự kiến thành lập, doanh nghiệp đăng ký những thay đổi hoặc dự kiến thay đổi trong thông tin về đăng ký doanh nghiệp với cơ quan đăng ký kinh doanh và được lưu giữ tại Cơ sở dữ liệu quốc gia về đăng ký doanh nghiệp. Đăng ký doanh nghiệp bao gồm đăng ký thành lập doanh nghiệp, đăng ký thay đổi nội dung đăng ký doanh nghiệp và các nghĩa vụ đăng ký, thông báo khác theo quy định tại Nghị định số 78/2015/NĐ-CP ngày 14 tháng 9 năm 2015 về đăng ký doanh nghiệp.

3. Tài sản góp vốn và định giá tài sản góp vốn

3.1. Tài sản góp vốn

Tài sản góp vốn thành lập doanh nghiệp có thể là Đồng Việt Nam, ngoại tệ tự do chuyển đổi, vàng, giá trị quyền sử dụng đất, giá trị quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ, bí quyết kỹ thuật, các tài sản khác có thể định giá được bằng Đồng Việt Nam.

Quyền sở hữu trí tuệ được sử dụng để góp vốn bao gồm quyền tác giả, quyền liên quan đến quyền tác giả, quyền sở hữu công nghiệp, quyền đối với giống cây trồng và các quyền sở hữu trí tuệ khác theo quy định của pháp luật về sở hữu trí tuệ. Chỉ cá nhân, tổ chức là chủ sở hữu hợp pháp đối với các quyền nói trên mới có quyền sử dụng các tài sản đó để góp vốn.

3.2. Định giá tài sản góp vốn

Tài sản góp vốn không phải là Đồng Việt Nam, ngoại tệ tự do chuyển đổi, vàng phải được các thành viên, cổ đông sáng lập hoặc tổ chức thẩm định giá chuyên nghiệp định giá và được thể hiện thành Đồng Việt Nam.

Định giá tài sản góp vốn khi thành lập doanh nghiệp:

- Tài sản góp vốn khi thành lập doanh nghiệp phải được các thành viên, cổ đông sáng lập định giá theo nguyên tắc nhất trí hoặc do một tổ chức thẩm định giá chuyên nghiệp định giá. Trường hợp tổ chức thẩm định giá chuyên nghiệp định giá thì giá trị tài sản góp vốn phải được đa số các thành viên, cổ đông sáng lập chấp thuận.

- Trường hợp tài sản góp vốn được định giá cao hơn so với giá trị thực tế tại thời điểm góp vốn thì các thành viên, cổ đông sáng lập cùng liên đới góp thêm bằng số chênh lệch giữa giá trị được định giá và giá trị thực tế của tài sản góp vốn tại thời điểm kết thúc định giá; đồng thời liên đới chịu trách nhiệm đối với thiệt hại do cố ý định giá tài sản góp vốn cao hơn giá trị thực tế.

Định giá tài sản góp vốn trong quá trình hoạt động:

- Tài sản góp vốn trong quá trình hoạt động do chủ sở hữu, Hội đồng thành viên đối với công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty hợp danh, Hội đồng quản trị đối với công ty cổ phần và người góp vốn thỏa thuận định giá hoặc do một tổ chức thẩm định giá chuyên nghiệp định giá. Trường hợp tổ chức thẩm định giá chuyên nghiệp định giá thì giá trị tài sản góp vốn phải được người góp vốn và doanh nghiệp chấp thuận.

- Trường hợp nếu tài sản góp vốn được định giá cao hơn giá trị thực tế tại thời điểm góp vốn thì người góp vốn, chủ sở hữu, thành viên Hội đồng thành viên đối với công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty hợp danh, thành viên Hội đồng quản trị đối với công ty cổ phần cùng liên đới góp thêm bằng số chênh lệch giữa giá trị được định giá và giá trị thực tế của tài sản góp vốn tại thời điểm kết thúc định giá; đồng thời, liên đới chịu trách nhiệm đối với thiệt hại do việc cố ý định giá tài sản góp vốn cao hơn giá trị thực tế.

4. Chuyển quyền sở hữu tài sản góp vốn

Thành viên công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh và cổ đông công ty cổ phần phải chuyển quyền sở hữu tài sản góp vốn cho công ty như sau:

- Đối với tài sản có đăng ký quyền sở hữu hoặc giá trị quyền sử dụng đất thì người góp vốn phải làm thủ tục chuyển quyền sở hữu tài sản đó hoặc quyền sử dụng đất cho công ty tại cơ quan nhà nước có thẩm quyền. Việc chuyển quyền sở hữu đối với tài sản góp vốn không phải chịu lệ phí trước bạ;

- Đối với tài sản không đăng ký quyền sở hữu, việc góp vốn phải được thực hiện bằng việc giao nhận tài sản góp vốn có xác nhận bằng biên bản.

Biên bản giao nhận phải ghi rõ tên và địa chỉ trụ sở chính của công ty; họ, tên, địa chỉ thường trú, số Thẻ căn cước công dân, Giấy chứng minh nhân dân, Hộ chiếu hoặc chứng thực cá nhân hợp pháp khác, số quyết định thành lập hoặc đăng ký của người góp vốn; loại tài sản và số đơn vị tài sản góp vốn; tổng giá trị tài sản góp vốn và tỷ lệ của tổng giá trị tài sản đó trong vốn điều lệ của công ty; ngày giao nhận; chữ ký của người góp vốn hoặc đại diện theo ủy quyền của người góp vốn và người đại diện theo pháp luật của công ty;

- Cổ phần hoặc phần vốn góp bằng tài sản không phải là Đồng Việt Nam, ngoại tệ tự do chuyển đổi, vàng chỉ được coi là thanh toán xong khi quyền sở hữu hợp pháp đối với tài sản góp vốn đã chuyển sang công ty.

Tài sản được sử dụng vào hoạt động kinh doanh của chủ doanh nghiệp tư nhân không phải làm thủ tục chuyển quyền sở hữu cho doanh nghiệp.

Thanh toán mọi hoạt động mua, bán, chuyển nhượng cổ phần và phần vốn góp và nhận cổ tức của nhà đầu tư nước ngoài đều phải được thực hiện thông qua tài khoản vốn của nhà đầu tư đó mở tại ngân hàng ở Việt Nam, trừ trường hợp thanh toán bằng tài sản.

5. Công bố nội dung đăng ký doanh nghiệp

Để thuận tiện cho việc thực hiện các giao dịch giữa các doanh nghiệp, các đối tác trong kinh doanh, Luật doanh nghiệp quy định nghĩa vụ công bố nội dung đăng ký kinh doanh của doanh nghiệp, cụ thể như sau:

Doanh nghiệp sau khi được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp, phải thông báo công khai trên Cổng thông tin quốc gia về đăng ký doanh nghiệp theo trình tự, thủ tục và phải trả phí theo quy định. Nội dung công bố bao gồm các nội dung Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp và các thông tin sau đây:

- Ngành, nghề kinh doanh;
- Danh sách cổ đông sáng lập và cổ đông là nhà đầu tư nước ngoài đối với công ty cổ phần.

Trường hợp thay đổi nội dung đăng ký doanh nghiệp, những thay đổi tương ứng phải được thông báo công khai trên Cổng thông tin quốc gia về đăng ký doanh nghiệp trong thời hạn theo quy định của pháp luật.

Thời hạn thông báo công khai các thông tin về doanh nghiệp quy định tại là 30 ngày, kể từ ngày được công khai.

III. CÁC LOẠI HÌNH DOANH NGHIỆP

1. Công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH)

Công ty trách nhiệm hữu hạn được chia làm hai loại, bao gồm: Công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên và công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, trong đó công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên được chia làm hai loại, bao gồm: công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên là tổ chức và công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên là cá nhân.

1.1. Công ty TNHH hai thành viên trở lên

a) Bản chất pháp lý

Công ty TNHH hai thành viên trở lên là một loại hình doanh nghiệp, trong đó thành viên công ty có thể là tổ chức, cá nhân; số lượng thành viên ít nhất là 02 (hai) và nhiều nhất là 50 (năm mươi). Công ty TNHH hai thành viên trở lên, có một số đặc điểm cơ bản sau:

- *Thứ nhất*, thành viên chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã góp vào doanh nghiệp (trách nhiệm hữu hạn). Riêng đối với các thành viên chưa góp vốn hoặc chưa góp đủ số vốn đã cam kết phải chịu trách nhiệm tương ứng với phần vốn góp đã cam kết đối với các nghĩa vụ tài chính của công ty phát sinh trong thời gian trước ngày công ty đăng ký thay đổi vốn điều lệ và phần vốn góp của thành viên.

- *Thứ hai*, việc chuyển nhượng vốn góp bị hạn chế hơn so với công ty cổ phần, thành viên công ty chỉ được chuyển nhượng phần vốn góp theo quy định tại Điều 52, 53 và 54 Luật Doanh nghiệp 2014.

- *Thứ ba*, công ty có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp. Công ty chịu trách nhiệm về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác bằng tài sản của công ty (trách nhiệm hữu hạn).

- *Thứ tư*, công ty không được quyền phát hành cổ phần.

b) Chế độ pháp lý về tài sản

Công ty trách nhiệm hữu hạn là loại hình công ty đổi vốn không được phát hành cổ phiếu ra thị trường. Kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp, các thành viên phải góp vốn phần vốn góp cho công ty đủ và đúng loại tài sản như đã cam kết khi đăng ký thành lập doanh nghiệp trong thời hạn 90 ngày. Thành viên công ty chỉ được góp vốn phần vốn góp cho công ty bằng các tài sản khác với loại tài sản đã cam kết nếu được sự tán thành của đa số thành viên còn lại. Trong thời hạn này, thành viên có các quyền và nghĩa vụ tương ứng với tỷ lệ phần vốn góp như đã cam kết góp. Sau thời hạn này mà vẫn có thành viên chưa góp hoặc chưa góp đủ số vốn đã cam kết thì được xử lý như sau:

- Thành viên chưa góp vốn theo cam kết đương nhiên không còn là thành viên của công ty;

- Thành viên chưa góp vốn đủ phần vốn góp như đã cam kết có các quyền tương ứng với phần vốn góp đã góp;

- Phần vốn góp chưa góp của các thành viên được chào bán theo quyết định của Hội đồng thành viên.

Thành viên công ty có quyền yêu cầu công ty mua lại phần vốn góp của mình, nếu thành viên đó đã bỏ phiếu không tán thành đối với nghị quyết của Hội đồng thành viên về vấn đề sau đây:

- Sửa đổi, bổ sung các nội dung trong Điều lệ công ty liên quan đến quyền và nghĩa vụ của thành viên, Hội đồng thành viên;
- Tổ chức lại công ty;
- Các trường hợp khác theo quy định tại Điều lệ Công ty.

Khi có yêu cầu mua lại phần vốn góp của thành viên, nếu không thỏa thuận được về giá thì công ty phải mua lại phần vốn góp của thành viên đó theo giá thị trường hoặc giá được định theo nguyên tắc quy định tại Điều lệ công ty trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày nhận được yêu cầu. Việc thanh toán chỉ được thực hiện nếu sau khi thanh toán đủ phần vốn góp được mua lại, công ty vẫn thanh toán đủ các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác. Trường hợp công ty không mua lại phần vốn góp theo quy định thì thành viên đó có quyền tự do chuyển nhượng phần vốn góp của mình cho thành viên khác hoặc người khác không phải là thành viên.

Trong quá trình hoạt động của công ty, ngoại trừ một số trường hợp hạn chế chuyển nhượng quy định tại khoản 3 Điều 52, khoản 5 và khoản 6 Điều 54 Luật Doanh nghiệp 2014, *thành viên có quyền chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ phần vốn góp* của mình cho người khác theo quy định sau đây:

- Phải chào bán phần vốn đó cho các thành viên còn lại theo tỷ lệ tương ứng với phần vốn góp của họ trong công ty với cùng điều kiện;
- Chỉ được chuyển nhượng với cùng điều kiện chào bán đối với các thành viên còn lại cho người không phải là thành viên nếu các thành viên còn lại của công ty không mua hoặc không mua hết trong thời hạn 30 ngày, kể từ ngày chào bán.

Thành viên chuyển nhượng vẫn có các quyền và nghĩa vụ đối với công ty tương ứng với phần vốn góp có liên quan cho đến khi thông tin về người mua được ghi đầy đủ vào sổ đăng ký thành viên.

Trường hợp chuyển nhượng hoặc thay đổi phần vốn góp của các thành viên dẫn đến chỉ còn một thành viên trong công ty, công ty phải tổ chức hoạt động theo loại hình công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên và đồng thời thực hiện đăng ký thay đổi nội dung đăng ký doanh nghiệp trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày hoàn thành việc chuyển nhượng.

Luật Doanh nghiệp 2014 còn quy định việc xử lý phần vốn góp trong một số trường hợp đặc biệt¹.

¹ Điều 54 Luật Doanh nghiệp

Theo quyết định của hội đồng thành viên công ty có thể tăng vốn điều lệ bằng các hình thức như: Tăng vốn góp của thành viên; tiếp nhận vốn góp của thành viên mới. Công ty có thể giảm vốn điều lệ theo quyết định của Hội đồng thành viên bằng các hình thức và thủ tục được quy định tại Điều 68 Luật Doanh nghiệp.

Công ty chỉ được chia lợi nhuận cho các thành viên khi kinh doanh có lãi, đã hoàn thành nghĩa vụ thuế và các nghĩa vụ tài chính khác, đồng thời phải bảo đảm thanh toán đủ các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản đến hạn phải trả khác sau khi chia lợi nhuận.

c) Quản trị nội bộ

Bộ máy quản lý của công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên bao gồm: Hội đồng thành viên, chủ tịch Hội đồng thành viên, Giám đốc (Tổng giám đốc). Khi công ty có từ 11 thành viên trở lên thì phải thành lập Ban kiểm soát; tuy nhiên, trường hợp có ít hơn 11 thành viên, công ty có thể thành lập Ban kiểm soát để phù hợp với yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

- Hội đồng thành viên:

Hội đồng thành viên bao gồm tất cả các thành viên công ty, là cơ quan có quyền quyết định cao nhất của công ty bao gồm tất cả các thành viên công ty. Điều lệ công ty quy định định kỳ họp Hội đồng thành viên, nhưng ít nhất mỗi năm phải họp một lần.

Trường hợp cá nhân là thành viên công ty trách nhiệm hữu hạn bị tạm giam, bị kết án tù hoặc bị Tòa án tước quyền hành nghề theo quy định của Bộ luật hình sự, thành viên đó ủy quyền cho người khác tham gia Hội đồng thành viên công ty.

Hội đồng thành viên có thể được triệu tập họp bất cứ khi nào theo yêu cầu của Chủ tịch Hội đồng thành viên hoặc của thành viên (hoặc nhóm thành viên) sở hữu từ 10% số vốn điều lệ trở lên (hoặc tỷ lệ khác nhỏ hơn do điều lệ công ty quy định), trừ trường hợp quy định tại khoản 9 Điều 50 Luật Doanh nghiệp 2014. Thủ tục triệu tập họp hội đồng thành viên, điều kiện, thể thức tiến hành họp và ra quyết định của hội đồng thành viên được thực hiện theo quy định tại các điều từ Điều 58 đến Điều 63 Luật Doanh nghiệp 2014.

Với tư cách là cơ quan quyết định cao nhất của công ty, Hội đồng thành viên có quyền xem xét và quyết định những vấn đề chủ yếu, quan trọng nhất của công ty như: sửa đổi, bổ sung Điều lệ Công ty; phương hướng phát triển công ty; bầu, miễn nhiệm, bãi nhiệm Chủ tịch Hội đồng thành viên; bổ nhiệm, miễn nhiệm, bãi nhiệm Giám đốc hoặc Tổng giám đốc; thông qua báo cáo tài chính hàng năm; tổ chức lại hoặc giải thể công ty. Các quyền và nhiệm vụ cụ thể của hội đồng thành viên được quy định trong luật doanh nghiệp và điều lệ công ty.

- Chủ tịch Hội đồng thành viên:

Hội đồng thành viên bầu một thành viên làm Chủ tịch. Chủ tịch Hội đồng thành viên có thể kiêm Giám đốc (Tổng giám đốc) công ty. Chủ tịch Hội đồng thành viên có các quyền và nhiệm vụ được quy định trong Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty. Chủ tịch hội đồng thành viên có thể là người đại diện theo pháp luật của công ty nếu Điều lệ công ty quy định như vậy. Trong trường hợp này các giấy tờ giao dịch của công ty phải ghi rõ tư cách đại diện theo pháp luật cho công ty của Chủ tịch Hội đồng thành viên.

- Giám đốc (Tổng giám đốc):

Giám đốc (Tổng giám đốc) là người điều hành hoạt động kinh doanh hàng ngày của công ty, do Hội đồng thành viên bổ nhiệm hoặc ký hợp đồng và chịu trách nhiệm trước Hội đồng thành viên về việc thực hiện các quyền và nghĩa vụ của mình. Chủ tịch Hội đồng thành viên hoặc thành viên khác hoặc Giám đốc (Tổng giám đốc) là người đại diện theo pháp luật của công ty theo quy định tại Điều lệ công ty. Người đại diện theo pháp luật phải cư trú tại Việt Nam; trường hợp công ty chỉ có một người đại diện theo pháp luật và người này vắng mặt ở Việt Nam trên ba mươi ngày thì phải uỷ quyền bằng văn bản cho người khác theo quy định tại Điều lệ công ty để thực hiện các quyền và nghĩa vụ của người đại diện theo pháp luật của công ty.

Giám đốc (Tổng giám đốc) có các quyền và nghĩa vụ được quy định trong Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

- Ban kiểm soát

Công ty trách nhiệm hữu hạn có từ mười một thành viên trở lên phải thành lập Ban kiểm soát. Trường hợp có ít hơn mười một thành viên, có thể thành lập Ban kiểm soát phù hợp với yêu cầu quản trị công ty. Khác với công ty cổ phần, trong công ty TNHH, những vấn đề như: Quyền, nghĩa vụ, tiêu chuẩn, điều kiện và chế độ làm việc của Ban kiểm soát, Trưởng ban kiểm soát hoàn toàn do Điều lệ công ty quy định.

d) Hợp đồng, giao dịch phải được Hội đồng thành viên chấp thuận

Hợp đồng, giao dịch giữa công ty với các đối tượng nhất định phải được Hội đồng thành viên chấp thuận, bao gồm: thành viên, người đại diện theo ủy quyền của thành viên, Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc, người đại diện theo pháp luật của công ty và người có liên quan của những người này; người quản lý công ty mẹ, người có thẩm quyền bổ nhiệm người quản lý công ty mẹ và người có liên quan của những người này.

Người ký kết hợp đồng, giao dịch phải thông báo cho các thành viên Hội đồng thành viên, Kiểm soát viên về các đối tượng có liên quan đối với hợp đồng, giao dịch đó; kèm theo dự thảo hợp đồng hoặc thông báo nội dung chủ yếu của giao dịch dự định tiến hành. Trường hợp Điều lệ công ty không quy định khác thì Hội đồng thành viên phải quyết định việc chấp thuận hợp đồng hoặc giao dịch trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày nhận được thông báo; trong trường hợp này, hợp đồng, giao dịch được chấp thuận nếu có sự tán thành của số thành viên đại diện ít nhất 65% tổng số vốn có quyền biểu quyết. Thành viên có liên quan trong các hợp đồng, giao dịch không được tính vào việc biểu quyết.

Hợp đồng, giao dịch bị vô hiệu và xử lý theo quy định của pháp luật khi được ký kết không đúng nguyên tắc trên, gây thiệt hại cho công ty. Người ký kết hợp đồng, giao dịch, thành viên có liên quan và người có liên quan của thành viên đó phải bồi thường thiệt hại phát sinh, hoàn trả cho công ty các khoản lợi thu được từ việc thực hiện hợp đồng, giao dịch được ký kết không đúng hoặc gây thiệt hại cho công ty.

1.2. Công ty TNHH một thành viên

a) Bản chất pháp lý

Trong quá trình phát triển, pháp luật công ty đã có những quan niệm mới về công ty đó là thừa nhận mô hình công ty TNHH một thành viên. Thực tiễn kinh doanh ở nước ta các doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp của các tổ chức chính trị, chính trị-xã hội, doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài do một cá nhân, tổ chức đầu tư về bản chất cũng được tổ chức và hoạt động giống như công ty TNHH một thành viên (một chủ sở hữu). Luật Doanh nghiệp (1999) quy định chỉ có tổ chức được thành lập công ty TNHH một thành viên; Luật Doanh nghiệp (2005) và Luật Doanh nghiệp 2014 đã phát triển và mở rộng cá nhân cũng có quyền thành lập công ty TNHH một thành viên. Theo đó, công ty TNHH một thành viên là doanh nghiệp do một tổ chức hoặc một cá nhân làm chủ sở hữu (gọi là chủ sở hữu công ty). Chủ sở hữu công ty chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty trong phạm vi số vốn điều lệ của công ty.

Công ty TNHH một thành viên có những đặc điểm sau đây:

- Do một thành viên là tổ chức hoặc cá nhân làm chủ sở hữu, chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty trong phạm vi số vốn điều lệ của công ty (trách nhiệm hữu hạn).

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp.

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên không được quyền phát hành cổ phần.

b) Chế độ pháp lý về tài sản

Các quy định về tài sản và chế độ tài chính của công ty trách nhiệm hữu hạn 1 thành viên được quy định cụ thể như sau:

- Phải xác định và tách biệt tài sản của chủ sở hữu công ty và tài sản của công ty. Chủ sở hữu công ty là cá nhân phải tách biệt các chi tiêu của cá nhân và gia đình mình với các chi tiêu trên cương vị là Chủ tịch công ty và Giám đốc hoặc Tổng giám đốc.

- Chủ sở hữu công ty chỉ được quyền rút vốn bằng cách chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn điều lệ cho tổ chức hoặc cá nhân khác; trường hợp rút một phần hoặc toàn bộ vốn đã góp ra khỏi công ty dưới hình thức khác thì chủ sở hữu và tổ chức, cá nhân có liên quan phải liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty.

- Chủ sở hữu công ty không được rút lợi nhuận khi công ty không thanh toán đủ các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác đến hạn.

c) Quản trị nội bộ

** Đối với công ty TNHH một thành viên là tổ chức*

Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do tổ chức làm chủ sở hữu được tổ chức quản lý và hoạt động theo một trong hai mô hình sau đây:

- Chủ tịch công ty, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và Kiểm soát viên;

- Hội đồng thành viên, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và Kiểm soát viên.

Trường hợp Điều lệ công ty không quy định thì Chủ tịch Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty là người đại diện theo pháp luật của công ty.

Chủ sở hữu công ty bổ nhiệm một hoặc một số người đại diện theo uỷ quyền để thực hiện các quyền và nghĩa vụ của mình theo quy định của pháp luật. Chủ sở hữu công ty có quyền thay thế người đại diện theo uỷ quyền bất cứ lúc nào.

- Trường hợp có ít nhất 2 người được bổ nhiệm làm đại diện theo uỷ quyền thì cơ cấu tổ chức của công ty gồm: Hội đồng thành viên; Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và Kiểm soát viên. Hội đồng thành viên gồm tất cả những người đại diện theo uỷ quyền.

- Trường hợp một người được bổ nhiệm là đại diện theo uỷ quyền thì cơ cấu tổ chức của công ty gồm: Chủ tịch công ty; Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và Kiểm soát viên.

Điều lệ công ty quy định Chủ tịch Hội đồng thành viên hoặc thành viên khác hoặc Chủ tịch công ty hoặc Giám đốc hoặc Tổng giám đốc là người đại diện theo pháp luật của công ty. Người đại diện theo pháp luật phải cư trú tại Việt Nam;

trường hợp công ty chỉ có một người đại diện theo pháp luật và người này vắng mặt ở Việt Nam trên ba mươi ngày thì phải uỷ quyền bằng văn bản cho người khác theo quy định tại Điều lệ công ty để thực hiện các quyền và nghĩa vụ của người đại diện theo pháp luật của công ty.

Chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của Hội đồng thành viên, Chủ tịch công ty, Giám đốc (Tổng giám đốc) và Kiểm soát viên do Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty quy định từ các Điều 79 đến Điều 82 Luật Doanh nghiệp 2014.

** Đối với công ty TNHH một thành viên là cá nhân*

Cơ cấu tổ chức của công ty TNHH một thành viên là cá nhân gồm: Chủ tịch công ty; Giám đốc (Tổng giám đốc). Chủ tịch công ty hoặc Giám đốc (Tổng giám đốc) là người đại diện theo pháp luật của công ty theo quy định tại Điều lệ công ty. Chủ tịch công ty có thể kiêm nhiệm hoặc thuê người khác làm Giám đốc (Tổng giám đốc). Quyền, nghĩa vụ cụ thể của Giám đốc (Tổng giám đốc) được quy định tại Điều lệ công ty, hợp đồng lao động mà Giám đốc (Tổng giám đốc) đã ký với Chủ tịch công ty.

2. Doanh nghiệp nhà nước

2.1. Khái niệm doanh nghiệp nhà nước

Trong từng giai đoạn khác nhau, quan điểm pháp lý về doanh nghiệp nhà nước cũng có những đặc thù và thay đổi nhất định phù hợp với thực tiễn kinh doanh. Trong thời gian đầu của quá trình đổi mới nền kinh tế ở Việt Nam, doanh nghiệp nhà nước được quan niệm là những tổ chức kinh doanh do Nhà nước đầu tư 100% vốn điều lệ (Điều 1 NB 388/HĐBT ngày 20 tháng 11 năm 1991). Doanh nghiệp nhà nước còn bao gồm cả những tổ chức kinh tế hoạt động công ích của Nhà nước (Điều 1 Luật Doanh nghiệp nhà nước năm 1995). Doanh nghiệp nhà nước theo cách hiểu này đã được tiếp cận điều chỉnh bởi pháp luật có sự khác biệt rõ rệt với các loại hình doanh nghiệp khác về vấn đề chủ sở hữu cũng như tổ chức và quản lý hoạt động của doanh nghiệp.

Từ những thay đổi về tư duy quản lý kinh tế và điều chỉnh pháp luật đối với các doanh nghiệp, Luật Doanh nghiệp nhà nước 2003 đã có định nghĩa mới về doanh nghiệp nhà nước. Theo Luật này, doanh nghiệp nhà nước được hiểu là tổ chức kinh tế do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ hoặc có cổ phần, vốn góp chi phối, được tổ chức dưới hình thức công ty nhà nước, công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn. Sau khi Luật doanh nghiệp được ban hành năm 2005 thì doanh nghiệp nhà nước được hiểu là doanh nghiệp trong đó Nhà nước sở hữu trên 50% vốn điều lệ. Từ ngày 01/7/2015, (khi Luật Doanh nghiệp 2014 có hiệu lực) doanh nghiệp Nhà nước được định nghĩa là doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, thay vì trên 50% như Luật Doanh nghiệp năm 2005, bao gồm:

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ là công ty mẹ của tập đoàn kinh tế nhà nước, công ty mẹ của tổng công ty nhà nước, công ty mẹ trong nhóm công ty mẹ - công ty con;

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên độc lập do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ.

2.2. Tổ chức và hoạt động của công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do nhà nước làm chủ sở hữu

a) Mô hình tổ chức quản lý:

Công ty TNHH một thành viên do nhà nước làm chủ sở hữu có thể được tổ chức quản lý theo 2 mô hình: mô hình Hội đồng thành viên hoặc mô hình chủ tịch công ty.

Theo mô hình Chủ tịch công ty, cơ cấu tổ chức quản lý của Công ty gồm Chủ tịch công ty, Tổng Giám đốc, các Phó giám đốc, kiểm soát viên, kế toán trưởng và bộ máy giúp việc.

Theo mô hình Hội đồng thành viên, cơ cấu tổ chức quản lý của Công ty bao gồm: Hội đồng thành viên, Kiểm soát viên chuyên trách, Tổng giám đốc, các Phó tổng giám đốc, Kế toán trưởng và bộ máy giúp việc.

a1) Hội đồng thành viên:

Hội đồng thành viên nhân danh công ty thực hiện các quyền, nghĩa vụ của chủ sở hữu, cổ đông, thành viên đối với công ty do công ty làm chủ sở hữu hoặc sở hữu cổ phần, phần vốn góp. Hội đồng thành viên bao gồm Chủ tịch và các thành viên khác, số lượng không quá 07 người. Thành viên Hội đồng thành viên làm việc theo chế độ chuyên trách và do cơ quan đại diện chủ sở hữu quyết định, bổ nhiệm, miễn nhiệm, cách chức hoặc khen thưởng, kỷ luật.

Chủ tịch Hội đồng thành viên do cơ quan đại diện chủ sở hữu bổ nhiệm. Chủ tịch Hội đồng thành viên không được kiêm Tổng giám đốc, Giám đốc tại tập đoàn, tổng công ty, công ty mình và các doanh nghiệp khác.

Nhiệm kỳ của Chủ tịch và thành viên khác của Hội đồng thành viên không quá 05 năm. Thành viên Hội đồng thành viên có thể được bổ nhiệm lại nhưng chỉ được bổ nhiệm làm thành viên Hội đồng thành viên của một công ty không quá 02 nhiệm kỳ.

Hội đồng thành viên có các quyền và nghĩa vụ cơ bản sau đây: quyết định các nội dung theo quy định tại Luật quản lý, sử dụng vốn nhà nước đầu tư vào sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp; quyết định thành lập, tổ chức lại, giải thể chi nhánh, văn phòng đại diện và các đơn vị hạch toán phụ thuộc; quyết định kế hoạch sản xuất kinh doanh hằng năm, chủ trương phát triển thị trường, tiếp thị và công nghệ của

công ty; tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ và quyết định thành lập đơn vị kiểm toán nội bộ của công ty.

Để trở thành thành viên Hội đồng thành viên phải đáp ứng các tiêu chuẩn, điều kiện sau:

- Có trình độ chuyên môn, kinh nghiệm thực tế trong quản trị kinh doanh hoặc trong lĩnh vực, ngành, nghề hoạt động của doanh nghiệp;

- Không phải là vợ hoặc chồng, cha đẻ, cha nuôi, mẹ đẻ, mẹ nuôi, con đẻ, con nuôi, anh ruột, chị ruột, em ruột, anh rể, em rể, chị dâu, em dâu của người đứng đầu, cấp phó của người đứng đầu cơ quan đại diện chủ sở hữu; thành viên Hội đồng thành viên; Giám đốc, Phó Giám đốc hoặc Tổng giám đốc, Phó Tổng giám đốc và Kế toán trưởng của công ty; Kiểm soát viên công ty.

- Không phải là cán bộ, công chức trong cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội hoặc không phải là người quản lý, điều hành tại doanh nghiệp thành viên.

- Chưa từng bị cách chức Chủ tịch Hội đồng thành viên, thành viên Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty, Giám đốc, Phó Giám đốc hoặc Tổng giám đốc, Phó Tổng giám đốc của doanh nghiệp nhà nước.

- Các tiêu chuẩn và điều kiện khác quy định tại Điều lệ công ty.

a2) Chủ tịch Công ty:

Chủ tịch công ty do cơ quan đại diện chủ sở hữu bổ nhiệm theo quy định của pháp luật. Chủ tịch công ty có nhiệm kỳ không quá 05 năm. Chủ tịch công ty có thể được bổ nhiệm lại nhưng không quá hai nhiệm kỳ. Tiêu chuẩn, điều kiện và các trường hợp miễn nhiệm, cách chức Chủ tịch công ty được thực hiện theo quy định tại Điều 92 và Điều 93 của Luật Doanh nghiệp.

Chủ tịch công ty thực hiện các quyền, nghĩa vụ của người đại diện chủ sở hữu trực tiếp tại công ty theo quy định của Luật quản lý, sử dụng vốn nhà nước đầu tư vào sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp; các quyền và nghĩa vụ khác theo quy định tại Điều 91 và Điều 96 của Luật Doanh nghiệp.

a3) Giám đốc, Tổng Giám đốc công ty:

Giám đốc hoặc Tổng giám đốc công ty do Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty bổ nhiệm hoặc thuê theo phương án nhân sự đã được cơ quan đại diện chủ sở hữu chấp thuận. Ngoài ra, theo quy định tại điểm b khoản 1 Điều 10 Nghị định 10/2019/NĐ-CP về thực hiện quyền, trách nhiệm của đại diện chủ sở hữu nhà nước quy định thì cơ quan đại diện chủ sở hữu được giao quản lý đối với các DN do Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập có trách nhiệm phối hợp với Bộ Nội vụ xin

ý kiến Ban cán sự Đảng Chính phủ trước khi có văn bản chấp thuận để Hội đồng thành viên của DN bổ nhiệm Tổng giám đốc. Công ty có một hoặc một số Phó Tổng giám đốc hoặc Phó Giám đốc. Số lượng, thẩm quyền bổ nhiệm Phó Tổng giám đốc hoặc Phó Giám đốc quy định tại Điều lệ công ty. Quyền và nghĩa vụ của Phó Giám đốc hoặc Phó Tổng giám đốc quy định tại Điều lệ công ty hoặc hợp đồng lao động.

Giám đốc hoặc Tổng giám đốc có nhiệm vụ điều hành các hoạt động hằng ngày của công ty và có một số quyền và nghĩa vụ sau đây: tổ chức thực hiện và đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch, phương án kinh doanh, kế hoạch đầu tư của công ty; tổ chức thực hiện và đánh giá kết quả thực hiện các nghị quyết của Hội đồng thành viên, Chủ tịch công ty và của cơ quan đại diện chủ sở hữu công ty; quyết định các công việc hằng ngày của công ty; ban hành quy chế quản lý nội bộ của công ty đã được Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty chấp thuận; ký hợp đồng, thỏa thuận nhân danh công ty, trừ trường hợp thuộc thẩm quyền của Chủ tịch Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty; bổ nhiệm, thuê, miễn nhiệm, cách chức, chấm dứt hợp đồng đối với các chức danh quản lý trong công ty, trừ các chức danh thuộc thẩm quyền của Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty; tuyển dụng lao động; lập và trình Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty báo cáo định kỳ hằng quý, hằng năm về kết quả thực hiện mục tiêu kế hoạch kinh doanh và báo cáo tài chính hằng năm; kiến nghị phương án tổ chức lại công ty, khi xét thấy cần thiết; kiến nghị phân bổ và sử dụng lợi nhuận sau thuế và các nghĩa vụ tài chính khác của công ty; quyền và nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật và Điều lệ công ty.

b) Quản lý, giám sát của chủ sở hữu đối với công ty:

Chủ sở hữu Nhà nước thực hiện quản lý, giám sát đối với công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu được quy định tại Nghị định 87/2015/NĐ-CP ngày 6/10/2015 của Chính phủ về giám sát đầu tư vốn nhà nước vào doanh nghiệp; giám sát tài chính, đánh giá hiệu quả hoạt động và xếp loại đối với doanh nghiệp nhà nước; giám sát tài chính đối với doanh nghiệp có vốn nhà nước và Thông tư 200/2015/TT-BTC ngày 15/12/2015 của Bộ Tài chính

2.3. Chuyển đổi sở hữu doanh nghiệp 100% vốn nhà nước:

- Chuyển đổi doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần:

Chuyển đổi doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần (cổ phần hóa) là việc chuyển đổi những doanh nghiệp mà Nhà nước không cần giữ 100% vốn sang loại hình doanh nghiệp có nhiều chủ sở hữu; huy động vốn của các nhà đầu tư trong nước và nước ngoài để nâng cao năng lực tài chính, đổi mới công

nghệ, đổi mới phương thức quản lý nhằm nâng cao hiệu quả và sức cạnh tranh của nền kinh tế. Việc cổ phần hóa được thực hiện dưới các hình thức: giữ nguyên vốn nhà nước hiện có tại doanh nghiệp, phát hành thêm cổ phiếu để tăng vốn điều lệ; bán một phần vốn nhà nước hiện có tại doanh nghiệp hoặc kết hợp vừa bán bớt một phần vốn nhà nước vừa phát hành thêm cổ phiếu để tăng vốn điều lệ; bán toàn bộ vốn nhà nước hiện có tại doanh nghiệp hoặc kết hợp vừa bán toàn bộ vốn nhà nước vừa phát hành thêm cổ phiếu để tăng vốn điều lệ.

Việc cổ phần hoá doanh nghiệp 100% vốn nhà nước được quy định cụ thể tại Nghị định 126/2017/NĐ-CP về chuyển doanh nghiệp nhà nước và công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do doanh nghiệp nhà nước đầu tư 100% vốn điều lệ thành công ty cổ phần.

- *Bán doanh nghiệp nhà nước*: là việc chuyển đổi sở hữu toàn bộ một doanh nghiệp hoặc đơn vị hạch toán phụ thuộc cho tập thể, cá nhân hoặc pháp nhân khác có thu tiền.

Bán công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty thành viên không phụ thuộc vào quy mô vốn nhà nước trong các trường hợp sau: thuộc diện bán doanh nghiệp đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt trong Đề án tổng thể sắp xếp doanh nghiệp 100% vốn nhà nước; thuộc diện cổ phần hóa trong Đề án tổng thể sắp xếp doanh nghiệp 100% vốn nhà nước nhưng không thực hiện cổ phần hóa được.

Bán các đơn vị hạch toán phụ thuộc của công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty thành viên thuộc diện bán bộ phận doanh nghiệp đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt trong Đề án tổng thể sắp xếp doanh nghiệp 100% vốn nhà nước nhưng không ảnh hưởng đến hoạt động và khả năng thực hiện nghĩa vụ trả nợ của bộ phận doanh nghiệp còn lại.

- *Giao doanh nghiệp nhà nước*: là việc chuyển quyền sở hữu không thu tiền đối với công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty thành viên cho tập thể người lao động trong doanh nghiệp có phân định rõ sở hữu của từng người.

Giao công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty thành viên cho tập thể người lao động khi đáp ứng các điều kiện sau: giá trị tổng tài sản ghi trên sổ kế toán dưới 15 tỷ đồng; không có lợi thế về đất đai; và thuộc diện giao doanh nghiệp trong Đề án tổng thể sắp xếp doanh nghiệp 100% vốn nhà nước đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.

- *Chuyển giao doanh nghiệp nhà nước*: là việc chuyển quyền đại diện chủ sở hữu hoặc chủ sở hữu đối với công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty thành viên giữa bên chuyển giao và bên nhận chuyển giao.

Chuyển giao công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty thành viên phải đáp ứng các điều kiện sau:

+ Là doanh nghiệp hoạt động trong những ngành, lĩnh vực kinh doanh chính hoặc có liên quan chặt chẽ tới ngành, lĩnh vực kinh doanh chính của tập đoàn kinh tế, tổng công ty, nhóm công ty tiếp nhận chuyển giao;

+ Không thuộc diện giải thể hoặc mất khả năng thanh toán; Thuộc diện chuyển giao doanh nghiệp trong Đề án tổng thể sắp xếp doanh nghiệp 100% vốn nhà nước đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt hoặc được Thủ tướng Chính phủ quyết định trên cơ sở thỏa thuận và đề nghị của bên chuyển giao và bên nhận chuyển giao.

Trình tự, thủ tục bán, giao, chuyển giao doanh nghiệp 100% vốn nhà nước do Chính phủ quy định tại Nghị định số 128/2014/NĐ-CP ngày 31/12/2014.

3. Công ty cổ phần

3.1. Bản chất pháp lý

Công ty cổ phần là một loại hình doanh nghiệp có vốn điều lệ được chia thành nhiều phần bằng nhau gọi là cổ phần; cổ đông của công ty có thể là tổ chức, cá nhân với số lượng tối thiểu là 03 và không hạn chế số lượng tối đa. Theo đó, công ty cổ phần có một số đặc điểm pháp lý sau:

Thứ nhất, cổ phần là đơn vị vốn nhỏ nhất trong công ty và cơ bản được tự do chuyển nhượng. Theo đó, tổ chức, cá nhân có thể tham gia góp vốn vào công ty cổ phần bằng cách mua cổ phần dưới hình thức cổ phiếu được chào bán trên thị trường.

Thứ hai, thành viên của công ty cổ phần là các chủ sở hữu cổ phần, được gọi là cổ đông, là đồng chủ sở hữu của công ty. Công ty cổ phần phải lập và lưu giữ Sổ đăng ký cổ đông từ khi được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp. Cổ đông chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã góp vào doanh nghiệp;

Thứ ba, cổ đông có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho người khác, trừ trường hợp áp dụng đối với cổ đông sáng lập (khoản 3 Điều 119 Luật Doanh nghiệp 2014) và Điều lệ công ty có quy định hạn chế chuyển nhượng cổ phần (khoản 1 Điều 126 của Luật Doanh nghiệp 2014).

Thứ tư, công ty cổ phần có quyền phát hành các loại chứng khoán để huy động vốn. Khả năng này tạo thành ưu thế đặc biệt của công ty cổ phần so với các loại công ty khác. Khi có đủ điều kiện theo quy định pháp luật chứng khoán, pháp luật doanh nghiệp, công ty cổ phần có thể phát hành cổ phần hoặc chứng khoán khác để tăng vốn điều lệ.

Thứ năm, công ty cổ phần có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp và chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong giới hạn phần vốn góp đã góp vào công ty.

3.2. Chế độ pháp lý về tài sản

Khi nói đến chế độ pháp lý về tài sản của công ty cổ phần là nói đến cổ phần, cổ phiếu và một số hoạt động của thành viên cũng như của công ty liên quan đến vốn.

a) Vốn điều lệ của công ty cổ phần là tổng giá trị mệnh giá cổ phần đã bán các loại. Vốn điều lệ của công ty cổ phần tại thời điểm đăng ký thành lập doanh nghiệp là tổng giá trị mệnh giá cổ phần các loại đã được đăng ký mua và được ghi trong Điều lệ công ty. Cổ phần đã bán là số cổ phần được quyền chào bán đã được các cổ đông thanh toán đủ cho công ty; tại thời điểm đăng ký thành lập doanh nghiệp, cổ phần đã bán là tổng số cổ phần các loại đã được đăng ký mua.

Trong quá trình hoạt động, công ty có thể tăng vốn điều lệ theo một trong các hình thức sau đây: chào bán cho các cổ đông hiện hữu; chào bán ra công chúng; chào bán cổ phần riêng lẻ. Chào bán cổ phần ra công chúng, chào bán cổ phần của công ty niêm yết và công ty đại chúng thực hiện theo các quy định của pháp luật chứng khoán.

b) Cổ phần là phần chia nhỏ nhất vốn điều lệ của công ty và được thể hiện dưới hình thức cổ phiếu. Mệnh giá mỗi cổ phần và tổng mệnh giá số cổ phần được ghi trên cổ phiếu. Cổ phần của công ty cổ phần có thể tồn tại dưới hai loại là *cổ phần phổ thông* và *cổ phần ưu đãi*. Công ty cổ phần bắt buộc phải có cổ phần phổ thông; người sở hữu cổ phần phổ thông gọi là cổ đông phổ thông.

Về cổ phần ưu đãi: Công ty có thể có cổ phần ưu đãi; người sở hữu cổ phần ưu đãi gọi là cổ đông ưu đãi. Cổ phần ưu đãi gồm các loại sau:

- *Cổ phần ưu đãi biểu quyết* là cổ phần có số phiếu biểu quyết nhiều hơn so với cổ phần phổ thông. Số phiếu biểu quyết của một cổ phần ưu đãi biểu quyết do Điều lệ công ty quy định, chỉ có tổ chức được Chính phủ ủy quyền và cổ đông sáng lập được quyền nắm giữ cổ phần ưu đãi biểu quyết. Ưu đãi biểu quyết của cổ đông sáng lập chỉ có hiệu lực trong 3 năm, kể từ ngày công ty được cấp giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp. Sau thời hạn đó, cổ phần ưu đãi biểu quyết của cổ đông sáng lập chuyển đổi thành cổ phần phổ thông. Cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi biểu quyết không được chuyển nhượng cổ phần đó cho người khác.

- *Cổ phần ưu đãi cổ tức* là cổ phần được trả cổ tức với mức cao hơn so với mức cổ tức của cổ phần phổ thông hoặc mức ổn định hàng năm. Cổ tức được chia hàng năm gồm cổ tức cố định và cổ tức thưởng. Cổ tức cố định không phụ thuộc

vào kết quả kinh doanh của công ty. Mức cổ tức cố định cụ thể và phương thức xác định cổ tức thường được ghi trên cổ phiếu của cổ phần ưu đãi cổ tức.

Người được quyền mua cổ phần ưu đãi cổ tức do Điều lệ công ty quy định hoặc do Đại hội đồng cổ đông quyết định. Cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi cổ tức không có quyền biểu quyết, dự họp Đại hội đồng cổ đông, đề cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát.

- *Cổ phần ưu đãi hoàn lại* là cổ phần được công ty hoàn lại vốn góp theo yêu cầu của người sở hữu hoặc theo các điều kiện được ghi tại cổ phiếu của cổ phần ưu đãi hoàn lại.

Người được quyền mua cổ phần ưu đãi hoàn lại do Điều lệ công ty quy định hoặc do Đại hội đồng cổ đông quyết định. Cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi hoàn lại không có quyền biểu quyết, dự họp Đại hội đồng cổ đông, đề cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát.

- *Cổ phần ưu đãi khác do Điều lệ công ty quy định.*

Cổ phần phổ thông của công ty cổ phần không thể chuyển đổi thành cổ phần ưu đãi. Cổ phần ưu đãi có thể chuyển đổi thành cổ phần phổ thông theo nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông.

Cổ phần là căn cứ pháp lý chứng minh tư cách thành viên công ty bất kể họ có tham gia thành lập công ty hay không và làm phát sinh quyền và nghĩa vụ của các thành viên là cổ đông. Mỗi cổ phần của cùng loại đều tạo cho người sở hữu nó có các quyền, nghĩa vụ và lợi ích ngang nhau.

Cổ phần phổ thông của cổ đông sáng lập:

Công ty cổ phần mới thành lập phải có ít nhất 03 cổ đông sáng lập; công ty cổ phần được chuyển đổi từ doanh nghiệp nhà nước hoặc từ công ty trách nhiệm hữu hạn hoặc được chia, tách, hợp nhất, sáp nhập từ công ty cổ phần khác không nhất thiết phải có cổ đông sáng lập. Các cổ đông sáng lập phải cùng nhau đăng ký mua ít nhất 20% tổng số cổ phần phổ thông được quyền chào bán tại thời điểm đăng ký doanh nghiệp.

Trong thời hạn 03 năm, kể từ ngày công ty được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp, cổ đông sáng lập có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho cổ đông sáng lập khác và chỉ được chuyển nhượng cổ phần phổ thông của mình cho người không phải là cổ đông sáng lập nếu được sự chấp thuận của Đại hội đồng cổ đông. Trường hợp này, cổ đông dự định chuyển nhượng cổ phần không có quyền biểu quyết về việc chuyển nhượng các cổ phần đó.

Các hạn chế đối với cổ phần phổ thông của cổ đông sáng lập được bãi bỏ sau thời hạn 03 năm, kể từ ngày công ty được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh

nghiệp. Các hạn chế của quy định này không áp dụng đối với cổ phần mà cổ đông sáng lập có thêm sau khi đăng ký thành lập doanh nghiệp và cổ phần mà cổ đông sáng lập chuyển nhượng cho người khác không phải là cổ đông sáng lập của công ty.

c) Cổ phiếu: là chứng chỉ do công ty cổ phần phát hành, bút toán ghi sổ hoặc dữ liệu điện tử xác nhận quyền sở hữu một hoặc một số cổ phần của công ty đó.

Nội dung cụ thể của cổ phiếu bao gồm: tên, mã số doanh nghiệp, địa chỉ trụ sở chính của công ty; số lượng cổ phần và loại cổ phần; mệnh giá mỗi cổ phần và tổng mệnh giá số cổ phần ghi trên cổ phiếu; họ, tên, địa chỉ thường trú, quốc tịch, số Thẻ căn cước công dân, Giấy chứng minh nhân dân, Hộ chiếu hoặc chứng thực cá nhân hợp pháp khác của cổ đông là cá nhân; tên, mã số doanh nghiệp hoặc số quyết định thành lập, địa chỉ trụ sở chính của cổ đông là tổ chức; tóm tắt về thủ tục chuyển nhượng cổ phần; chữ ký của người đại diện theo pháp luật và dấu của công ty (nếu có); số đăng ký tại sở đăng ký cổ đông của công ty và ngày phát hành cổ phiếu và các nội dung khác đối với cổ phiếu của cổ phần ưu đãi.

d) Góp vốn:

Các cổ đông phải thanh toán đủ số cổ phần đã đăng ký mua trong thời hạn 90 ngày, kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp, trừ trường hợp Điều lệ công ty hoặc hợp đồng đăng ký mua cổ phần quy định một thời hạn khác ngắn hơn. Hội đồng quản trị chịu trách nhiệm giám sát, đôn đốc thanh toán đủ và đúng hạn số cổ phần các cổ đông đã đăng ký mua.

Trong thời hạn từ ngày công ty được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp đến ngày cuối cùng phải thanh toán đủ số cổ phần đã đăng ký mua, số phiếu biểu quyết của các cổ đông được tính theo số cổ phần phổ thông đã được đăng ký mua, trừ trường hợp Điều lệ công ty có quy định khác. Nếu sau thời hạn này có cổ đông chưa thanh toán hoặc chỉ thanh toán được một phần số cổ phần đã đăng ký mua, thì thực hiện theo quy định sau đây:

- Cổ đông chưa thanh toán số cổ phần đã đăng ký mua sẽ đương nhiên không còn là cổ đông của công ty và không được chuyển nhượng quyền mua cổ phần đó cho người khác;

- Cổ đông chỉ thanh toán một phần số cổ phần đã đăng ký mua sẽ có quyền biểu quyết, nhận lợi tức và các quyền khác tương ứng với số cổ phần đã thanh toán; không được chuyển nhượng quyền mua số cổ phần chưa thanh toán cho người khác;

- Số cổ phần chưa thanh toán được coi là cổ phần chưa bán và Hội đồng quản trị được quyền bán;

- Công ty phải đăng ký điều chỉnh vốn điều lệ bằng giá trị mệnh giá số cổ phần đã được thanh toán đủ và thay đổi cổ đông sáng lập trong thời hạn 30 ngày, kể từ ngày kết thúc thời hạn phải thanh toán đủ số cổ phần đã đăng ký mua theo quy định tại khoản 1 Điều này.

Cổ đông chưa thanh toán hoặc chưa thanh toán đủ số cổ phần đã đăng ký mua phải chịu trách nhiệm tương ứng với tổng giá trị mệnh giá cổ phần đã đăng ký mua đối với các nghĩa vụ tài chính của công ty phát sinh trong thời hạn thanh toán theo quy định.

3.3. Quản trị nội bộ

Công ty cổ phần có quyền lựa chọn tổ chức quản lý và hoạt động theo một trong hai mô hình sau đây (trừ trường hợp pháp luật về chứng khoán có quy định khác):

Mô hình thứ nhất, gồm: Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát và Giám đốc hoặc Tổng giám đốc. Trường hợp công ty cổ phần có dưới 11 cổ đông và các cổ đông là tổ chức sở hữu dưới 50% tổng số cổ phần của công ty thì không bắt buộc phải có Ban kiểm soát;

Mô hình thứ hai, gồm: Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng quản trị và Giám đốc hoặc Tổng giám đốc. Trường hợp này ít nhất 20% số thành viên Hội đồng quản trị phải là thành viên độc lập và có Ban kiểm toán nội bộ trực thuộc Hội đồng quản trị. Các thành viên độc lập thực hiện chức năng giám sát và tổ chức thực hiện kiểm soát đối với việc quản lý điều hành công ty.

a) Đại hội đồng cổ đông

Đại hội đồng cổ đông là cơ quan quyết định cao nhất của công ty, gồm tất cả các cổ đông có quyền biểu quyết. Đại hội đồng cổ đông bao gồm Đại hội đồng thường niên và Đại hội đồng bất thường.

Đại hội đồng cổ đông họp thường niên mỗi năm một lần, trong thời hạn 04 tháng kể từ ngày kết thúc năm tài chính. Theo đề nghị của Hội đồng quản trị, Cơ quan đăng ký kinh doanh có thể gia hạn, nhưng không quá 06 tháng, kể từ ngày kết thúc năm tài chính.

Đại hội đồng cổ đông thường niên thảo luận và thông qua các vấn đề sau đây: kế hoạch kinh doanh hằng năm của công ty; báo cáo tài chính hằng năm; báo cáo của Hội đồng quản trị về quản trị và kết quả hoạt động của Hội đồng quản trị và từng thành viên Hội đồng quản trị; báo cáo của Ban kiểm soát về kết quả kinh doanh của công ty, về kết quả hoạt động của Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc; báo cáo tự đánh giá kết quả hoạt động của Ban kiểm soát và của

từng Kiểm soát viên; mức cổ tức đối với mỗi cổ phần của từng loại và các vấn đề khác thuộc thẩm quyền.

Đại hội đồng cổ đông bất thường có thể được triệu tập bởi Hội đồng quản trị, Ban Kiểm soát và cổ đông hoặc nhóm cổ đông theo khoản 2 Điều 114 Luật Doanh nghiệp 2014.

Hội đồng quản trị quyết định triệu tập họp bất thường Đại hội đồng cổ đông trong các trường hợp sau đây: Hội đồng quản trị xét thấy cần thiết vì lợi ích của công ty; số thành viên Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát còn lại ít hơn số thành viên theo quy định của pháp luật; theo yêu cầu của cổ đông hoặc nhóm cổ đông quy định tại khoản 2 Điều 114 của Luật Doanh nghiệp 2014; theo yêu cầu của Ban kiểm soát và các trường hợp khác theo quy định của pháp luật và Điều lệ công ty.

Về quyền dự họp Đại hội đồng cổ đông: Cổ đông có thể trực tiếp tham dự họp, ủy quyền bằng văn bản cho một người khác dự họp hoặc tham dự và biểu quyết thông qua hội nghị trực tuyến, bỏ phiếu điện tử hoặc gửi phiếu biểu quyết đến cuộc họp thông qua gửi fax, thư, thư điện tử. Trường hợp cổ đông là tổ chức chưa có người đại diện theo ủy quyền thì phải ủy quyền cho người khác dự họp Đại hội đồng cổ đông.

Về điều kiện tiến hành họp Đại hội đồng cổ đông: Cuộc họp Đại hội đồng cổ đông được tiến hành khi có số cổ đông dự họp đại diện ít nhất 51% tổng số phiếu biểu quyết; tỷ lệ cụ thể do Điều lệ công ty quy định.

Trường hợp cuộc họp lần thứ nhất không đủ điều kiện tiến hành thì được triệu tập họp lần thứ hai trong thời hạn 30 ngày, kể từ ngày dự định họp lần thứ nhất, nếu Điều lệ công ty không quy định khác. Cuộc họp của Đại hội đồng cổ đông triệu tập lần thứ hai được tiến hành khi có số cổ đông dự họp đại diện ít nhất 33% tổng số phiếu biểu quyết; tỷ lệ cụ thể do Điều lệ công ty quy định.

Trường hợp cuộc họp triệu tập lần thứ hai không đủ điều kiện tiến hành thì được triệu tập họp lần thứ ba trong thời hạn 20 ngày, kể từ ngày dự định họp lần thứ hai, nếu Điều lệ công ty không quy định khác. Trường hợp này, cuộc họp của Đại hội đồng cổ đông được tiến hành không phụ thuộc vào tổng số phiếu biểu quyết của các cổ đông dự họp.

Về hình thức thông qua nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông: Đại hội đồng cổ đông thông qua các quyết định thuộc thẩm quyền bằng hình thức biểu quyết tại cuộc họp hoặc lấy ý kiến bằng văn bản.

Trường hợp Điều lệ công ty không có quy định khác thì nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông phải được thông qua bằng hình thức biểu quyết tại cuộc họp Đại hội đồng cổ đông về các vấn đề sau đây: sửa đổi, bổ sung các nội dung của Điều lệ công ty; định hướng phát triển công ty; loại cổ phần và tổng số cổ phần của từng

loại; bầu, miễn nhiệm, bãi nhiệm thành viên Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát; quyết định đầu tư hoặc bán số tài sản có giá trị bằng hoặc lớn hơn 35% tổng giá trị tài sản được ghi trong báo cáo tài chính gần nhất của công ty, hoặc một tỷ lệ, giá trị khác nhỏ hơn do Điều lệ công ty quy định; thông qua báo cáo tài chính hằng năm; tổ chức lại, giải thể công ty.

Về điều kiện để nghị quyết được thông qua:

+ *Trường hợp biểu quyết tại cuộc họp:* Nghị quyết về nội dung sau đây được thông qua nếu được số cổ đông đại diện ít nhất 65% tổng số phiếu biểu quyết của tất cả cổ đông dự họp tán thành; tỷ lệ cụ thể do Điều lệ công ty quy định: loại cổ phần và tổng số cổ phần của từng loại; thay đổi ngành, nghề và lĩnh vực kinh doanh; thay đổi cơ cấu tổ chức quản lý công ty; dự án đầu tư hoặc bán tài sản có giá trị bằng hoặc lớn hơn 35% tổng giá trị tài sản được ghi trong báo cáo tài chính gần nhất của công ty, hoặc tỷ lệ, giá trị khác nhỏ hơn do Điều lệ công ty quy định; tổ chức lại, giải thể công ty; các vấn đề khác do Điều lệ công ty quy định.

Các nghị quyết khác được thông qua khi được số cổ đông đại diện cho ít nhất 51% tổng số phiếu biểu quyết của tất cả cổ đông dự họp tán thành, trừ trường hợp biểu quyết bầu thành viên Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát.

+ *Trường hợp thông qua nghị quyết dưới hình thức lấy ý kiến bằng văn bản:* Nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông được thông qua nếu được số cổ đông đại diện ít nhất 51% tổng số phiếu biểu quyết tán thành; tỷ lệ cụ thể do Điều lệ công ty quy định.

b) Hội đồng quản trị

Hội đồng quản trị là cơ quan quản lý công ty, có toàn quyền nhân danh công ty để quyết định, thực hiện các quyền và nghĩa vụ của công ty không thuộc thẩm quyền của Đại hội đồng cổ đông. Hội đồng quản trị có từ 03 đến 11 thành viên; Điều lệ công ty quy định cụ thể số lượng thành viên Hội đồng quản trị. Các quyền và nghĩa vụ cụ thể của Hội đồng quản trị được quy định trong Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

Hội đồng quản trị có thể họp định kỳ hoặc bất thường. Hội đồng quản trị có thể họp tại trụ sở chính của công ty hoặc ở nơi khác. Cuộc họp của Hội đồng quản trị do Chủ tịch triệu tập khi xét thấy cần thiết, nhưng mỗi quý phải họp ít nhất một lần.

Chủ tịch Hội đồng quản trị phải triệu tập họp Hội đồng quản trị khi có đề nghị của Ban kiểm soát hoặc thành viên độc lập hoặc Giám đốc hoặc Tổng giám đốc hoặc ít nhất 05 người quản lý không phải là Giám đốc/Tổng Giám đốc hoặc ít nhất 02 thành viên điều hành của Hội đồng quản trị hoặc một trường hợp khác do Điều lệ công ty quy định.

Cuộc họp Hội đồng quản trị được tiến hành khi có từ ba phần tư tổng số thành viên trở lên dự họp. Trường hợp cuộc họp này không đủ số thành viên dự họp thì được triệu tập lần thứ hai trong thời hạn 07 ngày, kể từ ngày dự định họp lần thứ nhất, trừ trường hợp Điều lệ quy định thời hạn khác ngắn hơn. Trường hợp này, cuộc họp được tiến hành, nếu có hơn một nửa số thành viên Hội đồng quản trị dự họp.

Nghị quyết của Hội đồng quản trị được thông qua nếu được đa số thành viên dự họp tán thành, trừ trường hợp Điều lệ công ty có quy định tỷ lệ khác cao hơn; trường hợp số phiếu ngang nhau thì quyết định cuối cùng thuộc về phía có ý kiến của Chủ tịch Hội đồng quản trị.

c) Giám đốc (Tổng giám đốc) công ty

Giám đốc (Tổng giám đốc) là người điều hành công việc kinh doanh hằng ngày của công ty; chịu sự giám sát của Hội đồng quản trị và chịu trách nhiệm trước Hội đồng quản trị và trước pháp luật về việc thực hiện các quyền và nghĩa vụ được giao. Giám đốc (Tổng giám đốc) do hội đồng quản trị bổ nhiệm một người trong số họ hoặc thuê một người khác. Nhiệm kỳ của Giám đốc (Tổng giám đốc) không quá năm năm; có thể được bổ nhiệm lại với số nhiệm kỳ không hạn chế.

Giám đốc (Tổng giám đốc) phải điều hành công việc kinh doanh hằng ngày của công ty theo đúng quy định của pháp luật, Điều lệ công ty, hợp đồng lao động ký với công ty và quyết định của Hội đồng quản trị. Nếu điều hành trái với quy định này mà gây thiệt hại cho công ty thì Giám đốc (Tổng giám đốc) phải chịu trách nhiệm trước pháp luật và phải bồi thường thiệt hại cho công ty.

Các quyền và nghĩa vụ cụ thể của Giám đốc (Tổng giám đốc) được quy định trong Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

d) Ban kiểm soát

Ban kiểm soát có từ 03 đến 05 thành viên, nhiệm kỳ của Kiểm soát viên không quá 05 năm và Kiểm soát viên có thể được bầu lại với số nhiệm kỳ không hạn chế. Các Kiểm soát viên bầu một người trong số họ làm Trưởng Ban kiểm soát theo nguyên tắc đa số. Quyền và nghĩa vụ của Trưởng Ban kiểm soát do Điều lệ công ty quy định. Ban kiểm soát phải có hơn một nửa số thành viên thường trú ở Việt Nam. Trưởng Ban kiểm soát phải là kế toán viên hoặc kiểm toán viên chuyên nghiệp và phải làm việc chuyên trách tại công ty, trừ trường hợp Điều lệ công ty quy định tiêu chuẩn khác cao hơn.

Ban kiểm soát thực hiện giám sát Hội đồng quản trị, Giám đốc (Tổng giám đốc) trong việc quản lý và điều hành công ty; Kiểm tra tính hợp lý, hợp pháp, tính trung thực và mức độ cẩn trọng trong quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh,

trong tổ chức công tác kế toán, thống kê và lập báo cáo tài chính. Quyền và nghĩa vụ của Ban kiểm soát được quy định tại Điều 165 Luật Doanh nghiệp 2014.

Để đảm bảo tính độc lập, khách quan trong hoạt động, thành viên Ban kiểm soát phải có tiêu chuẩn và điều kiện sau đây:

- Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ và không thuộc đối tượng bị cấm thành lập và quản lý doanh nghiệp theo quy định của Luật này;

- Không phải là vợ hoặc chồng, cha đẻ, cha nuôi, mẹ đẻ, mẹ nuôi, con đẻ, con nuôi, anh ruột, chị ruột, em ruột của thành viên Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và người quản lý khác;

- Không được giữ các chức vụ quản lý công ty; không nhất thiết phải là cổ đông hoặc người lao động của công ty, trừ trường hợp Điều lệ công ty có quy định khác;

- Các tiêu chuẩn và điều kiện khác theo quy định khác của pháp luật có liên quan và Điều lệ công ty.

Kiểm soát viên công ty cổ phần niêm yết, công ty do Nhà nước nắm giữ trên 50% vốn điều lệ phải là kiểm toán viên hoặc kế toán viên.

3.4. Hợp đồng, giao dịch phải được Đại hội đồng cổ đông hoặc Hội đồng quản trị chấp thuận

Hợp đồng, giao dịch giữa công ty với các đối tượng nhất định phải được Đại hội đồng cổ đông hoặc Hội đồng quản trị chấp thuận, bao gồm: cổ đông, người đại diện ủy quyền của cổ đông sở hữu trên 10% tổng số cổ phần phổ thông của công ty và những người có liên quan của họ; thành viên Hội đồng quản trị, Giám đốc, hoặc Tổng Giám đốc và người có liên quan của họ; và các doanh nghiệp quy định tại khoản 2 Điều 159 Luật Doanh nghiệp 2014.

Hội đồng quản trị chấp thuận các hợp đồng và giao dịch có giá trị nhỏ hơn 35% tổng giá trị tài sản doanh nghiệp ghi trong báo cáo tài chính gần nhất hoặc một tỷ lệ khác nhỏ hơn quy định tại Điều lệ công ty. Trường hợp này, người đại diện công ty ký hợp đồng phải thông báo các thành viên Hội đồng quản trị, Kiểm soát viên về các đối tượng có liên quan đối với hợp đồng, giao dịch đó; đồng thời kèm theo dự thảo hợp đồng hoặc nội dung chủ yếu của giao dịch. Hội đồng quản trị quyết định việc chấp thuận hợp đồng hoặc giao dịch trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày nhận được thông báo trừ trường hợp Điều lệ công ty quy định một thời hạn khác; thành viên có lợi ích liên quan không có quyền biểu quyết.

Đại hội đồng cổ đông chấp thuận các hợp đồng và giao dịch khác trừ những trường hợp do Hội đồng quản trị chấp thuận. Trường hợp này, người đại diện công ty ký hợp đồng phải thông báo Hội đồng quản trị và Kiểm soát viên về các đối

tượng có liên quan đối với hợp đồng, giao dịch đó; đồng thời kèm theo dự thảo hợp đồng hoặc thông báo nội dung chủ yếu của giao dịch. Hội đồng quản trị trình dự thảo hợp đồng hoặc giải trình về nội dung chủ yếu của giao dịch tại cuộc họp Đại hội đồng cổ đông hoặc lấy ý kiến cổ đông bằng văn bản. Trường hợp này, cổ đông có lợi ích liên quan không có quyền biểu quyết; hợp đồng hoặc giao dịch được chấp thuận khi có số cổ đông đại diện 65% tổng số phiếu biểu quyết còn lại tán thành, trừ trường hợp Điều lệ công ty quy định khác.

Hợp đồng, giao dịch bị vô hiệu và xử lý theo quy định của pháp luật khi được ký kết hoặc thực hiện mà chưa được chấp thuận theo thẩm quyền, gây thiệt hại cho công ty; người ký kết hợp đồng, cổ đông, thành viên Hội đồng quản trị hoặc Giám đốc hoặc Tổng giám đốc có liên quan phải liên đới bồi thường thiệt hại phát sinh, hoàn trả cho công ty các khoản lợi thu được từ việc thực hiện hợp đồng, giao dịch đó.

3.5. Nghĩa vụ của công ty cổ phần là công ty đại chúng theo pháp luật chứng khoán

Công ty đại chúng là công ty cổ phần thuộc một trong ba loại hình sau đây: (i) Công ty đã thực hiện chào bán cổ phiếu ra công chúng; (ii) Công ty có cổ phiếu được niêm yết tại Sở giao dịch chứng khoán; (iii) Công ty có cổ phiếu được ít nhất một trăm nhà đầu tư sở hữu, không kể nhà đầu tư chứng khoán chuyên nghiệp và có vốn điều lệ đã góp từ mười tỷ đồng Việt Nam trở lên.

Bên cạnh việc tuân thủ các nghĩa vụ quy định tại Luật Doanh nghiệp, công ty đại chúng phải tuân thủ các nghĩa vụ sau:

a) Nghĩa vụ công bố thông tin:

Công ty đại chúng có trách nhiệm công bố thông tin về báo cáo tài chính năm đã được kiểm toán bởi tổ chức kiểm toán được chấp thuận thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng; về báo cáo thường niên; về việc họp Đại hội đồng cổ đông, trong đó nêu rõ đường dẫn đến toàn bộ tài liệu họp Đại hội đồng cổ đông thường niên, bao gồm: thông báo mời họp, mẫu chỉ định đại diện theo ủy quyền dự họp, chương trình họp, phiếu biểu quyết, danh sách và thông tin chi tiết của các ứng cử viên trong trường hợp bầu thành viên Ban Kiểm soát, thành viên Hội đồng quản trị và các tài liệu tham khảo làm cơ sở thông qua quyết định và dự thảo nghị quyết đối với từng vấn đề trong chương trình họp; thông tin về hoạt động chào bán và báo cáo sử dụng vốn thu được từ đợt chào bán của công ty; thông tin về giới hạn tỷ lệ sở hữu nước ngoài của công ty mình và các thay đổi liên quan đến tỷ lệ sở hữu này.

Phương tiện công bố thông tin gồm: trang thông tin điện tử (website) của công ty đại chúng, hệ thống công bố thông tin của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước,

trang thông tin điện tử của Sở giao dịch chứng khoán, trang thông tin điện tử của Trung tâm lưu ký chứng khoán Việt Nam, các phương tiện thông tin đại chúng khác theo quy định pháp luật (báo in, báo điện tử, ...).- Nghĩa vụ quản trị công ty đại chúng:

b) Nghĩa vụ quản trị công ty:

Việc quản trị công ty đại chúng phải đảm bảo các nguyên tắc sau: bảo đảm cơ cấu quản trị hợp lý; bảo đảm hiệu quả hoạt động của Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát; bảo đảm quyền lợi của cổ đông, những người có liên quan; bảo đảm đối xử công bằng giữa các cổ đông; công khai, minh bạch mọi hoạt động của công ty.

Về tư cách thành viên Hội đồng quản trị công ty đại chúng: (i) kể từ ngày 01/8/2020 Chủ tịch Hội đồng quản trị của công ty đại chúng không được kiêm nhiệm chức danh Giám đốc (Tổng giám đốc) của cùng 01 công ty đại chúng; (ii) kể từ ngày 01/8/2019 thành viên Hội đồng quản trị của 01 công ty đại chúng không được đồng thời là thành viên Hội đồng quản trị tại quá 05 công ty khác.

Về thành viên Hội đồng quản trị của công ty đại chúng: Số lượng thành viên Hội đồng quản trị của công ty đại chúng ít nhất là 03 người và nhiều nhất là 11 người. Cơ cấu Hội đồng quản trị cần đảm bảo sự cân đối giữa các thành viên có kiến thức và kinh nghiệm về pháp luật, tài chính, lĩnh vực hoạt động kinh doanh của công ty, yếu tố về giới; đồng thời đảm bảo sự cân đối giữa các thành viên điều hành và các thành viên không điều hành. Công ty đại chúng cần hạn chế tối đa thành viên Hội đồng quản trị kiêm nhiệm chức danh điều hành của công ty để đảm bảo tính độc lập của Hội đồng quản trị; tối thiểu 1/3 tổng số thành viên Hội đồng quản trị phải là thành viên không điều hành.

Đối với công ty đại chúng chưa niêm yết hoạt động theo mô hình gồm Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng quản trị và Giám đốc hoặc Tổng giám đốc (mô hình có ban kiểm toán nội bộ trực thuộc Hội đồng quản trị và không có ban kiểm soát), cơ cấu thành viên Hội đồng quản trị của công ty phải đảm bảo ít nhất 1/5 tổng số thành viên Hội đồng quản trị là thành viên độc lập. Trường hợp số thành viên Hội đồng quản trị của công ty đại chúng có ít hơn 05 người, công ty phải đảm bảo có 01 thành viên Hội đồng quản trị là thành viên độc lập.

Đối với công ty đại chúng đã niêm yết trên Sở Giao dịch chứng khoán, cơ cấu thành viên Hội đồng quản trị của công ty phải đảm bảo tối thiểu 1/3 tổng số thành viên Hội đồng quản trị là thành viên độc lập.

c) Nghĩa vụ thực hiện đăng ký, lưu ký chứng khoán tập trung tại Trung tâm lưu ký chứng khoán Việt Nam.

4. Công ty hợp danh

4.1. Bản chất pháp lý

Đối với các nước trên thế giới, công ty hợp danh được pháp luật ghi nhận là một loại hình đặc trưng của công ty đối nhân, trong đó có ít nhất hai thành viên (đều là cá nhân và là thương nhân) cùng tiến hành hoạt động thương mại (theo nghĩa rộng) dưới một hăng chung (hay hội danh) và cùng liên đới chịu trách nhiệm vô hạn về mọi khoản nợ của công ty.

Theo Luật Doanh nghiệp năm 2014, công ty hợp danh được định nghĩa là một loại hình doanh nghiệp, trong đó có ít nhất hai thành viên là chủ sở hữu chung của công ty, cùng nhau kinh doanh dưới một tên chung (gọi là thành viên hợp danh); ngoài các thành viên hợp danh, công ty có thể có thêm thành viên góp vốn. Công ty hợp danh có một số đặc điểm pháp lý cơ bản sau:

Thứ nhất, thành viên hợp danh phải là cá nhân, chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về các nghĩa vụ của công ty;

Thứ hai, thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty.

Thứ ba, công ty hợp danh có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp;

Thứ tư, trong quá trình hoạt động công ty hợp danh không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào.

Như vậy, nếu căn cứ vào tính chất thành viên và chế độ chịu trách nhiệm tài sản, thì công ty hợp danh theo Luật Doanh nghiệp có thể được chia thành hai loại: Loại thứ nhất là những công ty giống với công ty hợp danh theo pháp luật các nước, tức là chỉ bao gồm những thành viên hợp danh (chịu trách nhiệm vô hạn về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản của công ty); Loại thứ hai là những công ty có cả thành viên hợp danh và thành viên góp vốn (chịu trách nhiệm hữu hạn). Loại công ty này pháp luật các nước gọi là công ty hợp vốn đơn giản (hay hợp danh hữu hạn), và cũng là một loại hình của công ty đối nhân. Với quy định về công ty hợp danh, Luật Doanh nghiệp đã ghi nhận sự tồn tại của các loại hình công ty đối nhân ở Việt Nam hiện nay.

4.2. Thành viên công ty hợp danh

a) Thành viên hợp danh

Công ty hợp danh bắt buộc phải có ít nhất 2 thành viên hợp danh. Thành viên hợp danh phải là cá nhân.

Trách nhiệm tài sản của các thành viên hợp danh đối với các nghĩa vụ của công ty là trách nhiệm vô hạn và liên đới. Chủ nợ có quyền yêu cầu bất kỳ thành viên hợp danh nào thanh toán các khoản nợ của công ty đối với chủ nợ. Mặt khác, các thành viên hợp danh phải chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ của công ty bằng toàn bộ tài sản của mình (tài sản đầu tư vào kinh doanh và tài sản không trực tiếp dùng vào hoạt động kinh doanh).

Thành viên hợp danh là những người quyết định sự tồn tại và phát triển của công ty cả về mặt pháp lý và thực tế. Trong quá trình hoạt động, thành viên hợp danh được hưởng những *quyền* cơ bản sau:

- Tham gia họp, thảo luận và biểu quyết về các vấn đề của công ty; mỗi thành viên hợp danh có một phiếu biểu quyết hoặc có số phiếu biểu quyết khác quy định tại Điều lệ công ty;

- Nhân danh công ty tiến hành hoạt động kinh doanh các ngành, nghề kinh doanh của công ty; đàm phán và ký kết hợp đồng, thỏa thuận hoặc giao ước với những điều kiện mà thành viên hợp danh đó cho là có lợi nhất cho công ty;

- Sử dụng con dấu, tài sản của công ty để hoạt động kinh doanh các ngành, nghề kinh doanh của công ty; trường hợp ứng trước tiền của mình để thực hiện công việc kinh doanh của công ty thì có quyền yêu cầu công ty hoàn trả lại cả số tiền gốc và lãi theo lãi suất thị trường trên số tiền gốc đã ứng trước;

- Yêu cầu công ty bù đắp thiệt hại từ hoạt động kinh doanh trong thẩm quyền nếu thiệt hại đó xảy ra không phải do sai sót cá nhân của chính thành viên đó;

- Yêu cầu công ty, thành viên hợp danh khác cung cấp thông tin về tình hình kinh doanh của công ty; kiểm tra tài sản, sổ kế toán và các tài liệu khác của công ty khi xét thấy cần thiết;

- Được chia lợi nhuận tương ứng với tỷ lệ vốn góp hoặc theo thỏa thuận quy định tại Điều lệ công ty;

- Khi công ty giải thể hoặc phá sản, được chia một phần giá trị tài sản còn lại tương ứng theo tỷ lệ phần vốn góp vào công ty nếu Điều lệ công ty không quy định một tỷ lệ khác;

- Trường hợp thành viên hợp danh chết thì người thừa kế của thành viên được hưởng phần giá trị tài sản tại công ty sau khi đã trừ đi phần nợ thuộc trách nhiệm của thành viên đó. Người thừa kế có thể trở thành thành viên hợp danh nếu được Hội đồng thành viên chấp thuận;

- Các quyền khác theo quy định của Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

Đồng thời, thành viên hợp danh phải thực hiện những *nghĩa vụ* tương xứng để bảo vệ quyền lợi của công ty và những người liên quan, cụ thể thành viên hợp danh có các nghĩa vụ sau:

- Tiến hành quản lý và thực hiện công việc kinh doanh một cách trung thực, cẩn trọng và tốt nhất bảo đảm lợi ích hợp pháp tối đa cho công ty;

- Tiến hành quản lý và hoạt động kinh doanh của công ty theo đúng quy định của pháp luật, Điều lệ công ty và nghị quyết của Hội đồng thành viên; nếu làm trái quy định tại điểm này, gây thiệt hại cho công ty thì phải chịu trách nhiệm bồi thường thiệt hại;

- Không được sử dụng tài sản của công ty để tư lợi hoặc phục vụ lợi ích của tổ chức, cá nhân khác;

- Hoàn trả cho công ty số tiền, tài sản đã nhận và bồi thường thiệt hại gây ra đối với công ty trong trường hợp nhân danh công ty, nhân danh cá nhân hoặc nhân danh người khác để nhận tiền hoặc tài sản khác từ hoạt động kinh doanh của công ty mà không đem nộp cho công ty;

- Liên đới chịu trách nhiệm thanh toán hết số nợ còn lại của công ty nếu tài sản của công ty không đủ để trang trải số nợ của công ty;

- Chịu lỗ tương ứng với phần vốn góp vào công ty hoặc theo thỏa thuận quy định tại Điều lệ công ty trong trường hợp công ty kinh doanh bị lỗ;

- Định kỳ hằng tháng báo cáo trung thực, chính xác bằng văn bản tình hình và kết quả kinh doanh của mình với công ty; cung cấp thông tin về tình hình và kết quả kinh doanh của mình cho thành viên có yêu cầu;

- Các nghĩa vụ khác theo quy định của Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

Tuy nhiên, có một số *hạn chế đối với quyền* của thành viên hợp danh như: không được làm chủ doanh nghiệp tư nhân hoặc thành viên hợp danh của công ty hợp danh khác, trừ trường hợp được sự nhất trí của các thành viên hợp danh còn lại; (ii) không được quyền nhân danh cá nhân hoặc nhân danh người khác thực hiện kinh doanh cùng ngành, nghề kinh doanh của công ty đó để tư lợi hoặc phục vụ lợi ích của tổ chức, cá nhân khác; (iii) không được quyền chuyển một phần hoặc toàn bộ phần vốn góp của mình tại công ty cho người khác nếu không được sự chấp thuận của các thành viên hợp danh còn lại.

Trong quá trình hoạt động, công ty hợp danh có quyền *tiếp nhận thêm* thành viên hợp danh hoặc thành viên góp vốn. Việc tiếp nhận thành viên mới phải được Hội đồng thành viên chấp thuận. Thành viên hợp danh mới phải cùng liên đới chịu

trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình đối với các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty (trừ khi có thoả thuận khác).

Tư cách thành viên công ty của thành viên hợp danh *chấm dứt* trong các trường hợp sau đây: thành viên đã chết, bị Tòa án tuyên bố là mất tích, bị hạn chế hoặc mất năng lực hành vi dân sự; tự nguyện rút vốn khỏi công ty hoặc bị khai trừ khỏi công ty hay các trường hợp khác do Điều lệ công ty quy định. Khi tự nguyện rút vốn khỏi công ty hoặc bị khai trừ khỏi công ty trong thời hạn 2 năm kể từ ngày chấm dứt tư cách thành viên, thành viên hợp danh vẫn phải liên đới chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình đối với các khoản nợ của công ty đã phát sinh trước ngày chấm dứt tư cách thành viên.

b) Thành viên góp vốn

Công ty hợp danh có thể có thành viên góp vốn. Thành viên góp vốn có thể là tổ chức, hoặc cá nhân. Thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty trong phạm vi số vốn đã cam kết góp. Là thành viên của công ty đối nhân, nhưng thành viên góp vốn hưởng chế độ trách nhiệm tài sản như một thành viên của công ty đối vốn. Chính điều này là lý do cơ bản dẫn đến thành viên góp vốn có tư cách pháp lý khác với thành viên hợp danh. Bên cạnh những thuận lợi được hưởng từ chế độ trách nhiệm hữu hạn, thành viên góp vốn bị hạn chế những quyền cơ bản của một thành viên công ty.

Thành viên góp vốn không được tham gia quản lý công ty, không được tiến hành công việc kinh doanh nhân danh công ty. Pháp luật nhiều nước còn quy định nếu thành viên góp vốn hoạt động kinh doanh nhân danh công ty thì sẽ mất quyền chịu trách nhiệm hữu hạn về các khoản nợ của công ty. Các quyền và nghĩa vụ cụ thể của thành viên góp vốn được quy định trong Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

4.3. Chế độ pháp lý về tài sản

Là loại hình công ty đối nhân, công ty hợp danh không được phép phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào để huy động vốn. Khi thành lập công ty, các thành viên phải góp vốn vào vốn điều lệ của công ty. Số vốn mà mỗi thành viên cam kết góp vào công ty phải được ghi rõ trong điều lệ của công ty.

Tài sản của công ty hợp danh bao gồm: tài sản góp vốn của các thành viên đã được chuyển quyền sở hữu cho công ty; tài sản tạo lập được mang tên công ty; tài sản thu được từ hoạt động kinh doanh do các thành viên hợp danh thực hiện nhân danh công ty và từ hoạt động kinh doanh của công ty do các thành viên hợp danh nhân danh cá nhân thực hiện; các tài sản khác theo quy định của pháp luật.

Thành viên hợp danh và thành viên góp vốn phải góp đủ và đúng hạn số vốn đã cam kết. Thành viên hợp danh không góp đủ và đúng hạn số vốn đã cam kết gây thiệt hại cho công ty phải chịu trách nhiệm bồi thường thiệt hại cho công ty. Trường hợp có thành viên góp vốn không góp đủ và đúng hạn số vốn đã cam kết thì số vốn chưa góp đủ được coi là khoản nợ của thành viên đó đối với công ty; trong trường hợp này, thành viên góp vốn có liên quan có thể bị khai trừ khỏi công ty theo quyết định của Hội đồng thành viên. Tại thời điểm góp đủ vốn như đã cam kết, thành viên được cấp giấy chứng nhận phần vốn góp.

4.4. Quản trị nội bộ

Việc tổ chức quản lý công ty hợp danh phải tuân thủ các quy định về một số vấn đề cơ bản sau đây:

- Các thành viên hợp danh có quyền đại diện theo pháp luật và tổ chức điều hành hoạt động kinh doanh hằng ngày của công ty. Mọi hạn chế đối với thành viên hợp danh, trong thực hiện công việc kinh doanh hằng ngày của công ty chỉ có hiệu lực đối với bên thứ ba khi người đó được biết về hạn chế đó.

- Trong điều hành hoạt động kinh doanh của công ty, thành viên hợp danh phân công nhau đảm nhiệm các chức danh quản lý và kiểm soát công ty. Khi một số hoặc tất cả thành viên hợp danh cùng thực hiện một số công việc kinh doanh thì quyết định được thông qua theo nguyên tắc đa số. Hoạt động do thành viên hợp danh thực hiện ngoài phạm vi hoạt động kinh doanh của công ty đều không thuộc trách nhiệm của công ty, trừ trường hợp hoạt động đó đã được các thành viên còn lại chấp thuận.

- Chủ tịch Hội đồng thành viên, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc có nhiệm vụ quản lý và điều hành công việc kinh doanh hằng ngày của công ty với tư cách là thành viên hợp danh; triệu tập và tổ chức họp Hội đồng thành viên; ký các nghị quyết của Hội đồng thành viên; phân công, phối hợp công việc kinh doanh, giữa các thành viên hợp danh; tổ chức sắp xếp, lưu giữ đầy đủ và trung thực sổ kế toán, hóa đơn, chứng từ và các tài liệu khác của công ty theo quy định của pháp luật; đồng thời là đại diện cho công ty trong quan hệ với cơ quan nhà nước; đại diện cho công ty với tư cách là bị đơn hoặc nguyên đơn trong các vụ kiện, tranh chấp thương mại hoặc các tranh chấp khác.

- Tất cả thành viên hợp lại thành Hội đồng thành viên. Hội đồng thành viên bầu một thành viên hợp danh làm Chủ tịch, đồng thời kiêm giám đốc hoặc tổng giám đốc (nếu điều lệ công ty không có quy định khác).

Hội đồng thành viên có quyền quyết định tất cả công việc kinh doanh của công ty. Nếu Điều lệ công ty không quy định thì quyết định được thông qua khi có ít nhất ba phần tư tổng số thành viên hợp danh chấp thuận đối với các vấn đề sau:

phương hướng phát triển công ty; sửa đổi, bổ sung Điều lệ công ty; tiếp nhận thêm thành viên hợp danh mới; chấp nhận thành viên hợp danh rút khỏi công ty hoặc quyết định khai trừ thành viên; quyết định dự án đầu tư; quyết định việc vay và huy động vốn dưới hình thức khác, cho vay với giá trị bằng hoặc lớn hơn 50% vốn điều lệ của công ty, trừ trường hợp Điều lệ công ty quy định một tỷ lệ khác cao hơn; quyết định mua, bán tài sản có giá trị bằng hoặc lớn hơn vốn điều lệ của công ty, trừ trường hợp Điều lệ công ty quy định một tỷ lệ khác cao hơn; quyết định thông qua báo cáo tài chính hằng năm, tổng số lợi nhuận, được chia và số lợi nhuận chia cho từng thành viên; quyết định giải thể công ty. Đối với các vấn đề khác, quyết định được thông qua nếu được ít nhất hai phần ba tổng số thành viên hợp danh tán thành, tỷ lệ cụ thể do Điều lệ công ty quy định.

- Việc tiến hành họp hội đồng thành viên do Chủ tịch hội đồng thành viên triệu tập hoặc theo yêu cầu của thành viên hợp danh. Trường hợp chủ tịch hội đồng thành viên không triệu tập họp theo yêu cầu của thành viên hợp danh thì thành viên đó có quyền triệu tập họp hội đồng thành viên. Thành viên yêu cầu triệu tập họp phải chuẩn bị nội dung, chương trình và tài liệu họp.

- Khi tham gia họp, thảo luận về các vấn đề của công ty, mỗi thành viên hợp danh có một phiếu biểu quyết hoặc có số phiếu biểu quyết khác quy định tại Điều lệ công ty. Quyền tham gia họp, thảo luận và biểu quyết tại Hội đồng thành viên của thành viên góp vốn bị hạn chế hơn so với thành viên hợp danh; cụ thể chỉ đối với những vấn đề về việc sửa đổi, bổ sung Điều lệ công ty, sửa đổi, bổ sung các quyền và nghĩa vụ của thành viên góp vốn, về tổ chức lại và giải thể công ty và các nội dung khác của Điều lệ công ty có liên quan trực tiếp đến quyền và nghĩa vụ của họ.

5. Doanh nghiệp tư nhân

5.1. Bản chất pháp lý

Doanh nghiệp tư nhân là doanh nghiệp do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp. Doanh nghiệp tư nhân có những đặc điểm pháp lý cơ bản sau:

Thứ nhất, chủ doanh nghiệp tư nhân là một cá nhân, mỗi cá nhân chỉ được quyền thành lập một doanh nghiệp tư nhân. Đặc điểm này phân biệt doanh nghiệp tư nhân với các doanh nghiệp khác do (một hoặc nhiều) cá nhân hoặc tổ chức thành lập. Chủ doanh nghiệp tư nhân không được đồng thời là chủ hộ kinh doanh, thành viên công ty hợp danh.

Thứ hai, chủ doanh nghiệp tư nhân chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp (trách nhiệm vô hạn). Ở doanh nghiệp tư nhân, không có sự phân biệt tư cách pháp lý của chủ doanh nghiệp với

chủ thể kinh doanh là doanh nghiệp. Vì chủ doanh nghiệp chịu trách nhiệm vô hạn nên tài sản được sử dụng vào hoạt động kinh doanh của chủ doanh nghiệp tư nhân không phải làm thủ tục chuyển quyền sở hữu cho doanh nghiệp.

Thứ ba, doanh nghiệp tư nhân không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào.

Thứ tư, doanh nghiệp tư nhân không được quyền góp vốn thành lập hoặc mua cổ phần, phần vốn góp trong công ty hợp danh, công ty trách nhiệm hữu hạn hoặc công ty cổ phần.

Thứ năm, doanh nghiệp tư nhân không có tư cách pháp nhân.

5.2. Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Vốn đầu tư của chủ doanh nghiệp tư nhân do chủ doanh nghiệp tự đăng ký. Chủ doanh nghiệp tư nhân có nghĩa vụ đăng ký chính xác tổng số vốn đầu tư, trong đó nêu rõ số vốn bằng Đồng Việt Nam, ngoại tệ tự do chuyển đổi, vàng và các tài sản khác; đối với vốn bằng tài sản khác còn phải ghi rõ loại tài sản, số lượng và giá trị còn lại của mỗi loại tài sản.

Toàn bộ vốn và tài sản kể cả vốn vay và tài sản thuê được sử dụng vào hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp phải được ghi chép đầy đủ vào sổ kế toán và báo cáo tài chính của doanh nghiệp theo quy định của pháp luật.

Trong quá trình hoạt động, chủ doanh nghiệp tư nhân có quyền tăng hoặc giảm vốn đầu tư của mình vào hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Việc tăng hoặc giảm vốn đầu tư của chủ doanh nghiệp phải được ghi chép đầy đủ vào sổ kế toán. Trường hợp giảm vốn đầu tư xuống thấp hơn vốn đầu tư đã đăng ký thì chủ doanh nghiệp tư nhân chỉ được giảm vốn sau khi đã đăng ký với Cơ quan đăng ký kinh doanh.

5.3. Tổ chức quản lý hoạt động của doanh nghiệp tư nhân

Chủ doanh nghiệp tư nhân có toàn quyền quyết định đối với tất cả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, việc sử dụng lợi nhuận sau khi đã nộp thuế và thực hiện các nghĩa vụ tài chính khác theo quy định của pháp luật. Đồng thời, chủ doanh nghiệp tư nhân là đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp.

Chủ doanh nghiệp tư nhân có thể trực tiếp hoặc thuê người khác quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh. Trường hợp thuê người khác làm Giám đốc quản lý doanh nghiệp thì vẫn phải chịu trách nhiệm về mọi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

5.4. Cho thuê và bán doanh nghiệp tư nhân

a) Cho thuê doanh nghiệp tư nhân

Chủ doanh nghiệp tư nhân có quyền cho thuê toàn bộ doanh nghiệp của mình nhưng phải thông báo bằng văn bản kèm theo bản sao hợp đồng cho thuê có công chứng đến Cơ quan đăng ký kinh doanh, cơ quan thuế trong thời hạn 03 ngày làm việc, kể từ ngày hợp đồng cho thuê có hiệu lực thi hành. Trong thời hạn cho thuê, chủ doanh nghiệp tư nhân vẫn phải chịu trách nhiệm trước pháp luật với tư cách là chủ sở hữu doanh nghiệp. Quyền và trách nhiệm của chủ sở hữu và người thuê đối với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được quy định trong hợp đồng cho thuê.

b) Bán doanh nghiệp tư nhân

Chủ doanh nghiệp tư nhân có quyền bán doanh nghiệp của mình cho người khác. Sau khi bán doanh nghiệp, chủ doanh nghiệp tư nhân vẫn phải chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp phát sinh trong thời gian trước ngày chuyển giao doanh nghiệp, trừ trường hợp người mua, người bán và chủ nợ của doanh nghiệp có thỏa thuận khác.

Người bán, người mua doanh nghiệp phải tuân thủ các quy định của pháp luật về lao động. Người mua doanh nghiệp phải đăng ký thay đổi chủ doanh nghiệp tư nhân theo quy định của Luật này.

IV. TỔ CHỨC LẠI, GIẢI THỂ VÀ PHÁ SẢN DOANH NGHIỆP

1. Chia doanh nghiệp

Công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần có thể chia các cổ đông, thành viên và tài sản công ty để thành lập hai hoặc nhiều công ty mới trong một trong các trường hợp sau đây:

- Một phần phần vốn góp, cổ phần của các thành viên, cổ đông cùng với tài sản tương ứng với giá trị phần vốn góp, cổ phần được chia sang cho các công ty mới theo tỷ lệ sở hữu trong công ty bị chia và tương ứng giá trị tài sản được chuyển cho công ty mới;

- Toàn bộ phần vốn góp, cổ phần của một hoặc một số thành viên, cổ đông cùng với tài sản tương ứng với giá trị cổ phần, phần vốn góp họ được chuyển sang cho các công ty mới;

- Kết hợp cả hai trường hợp nêu trên.

Công ty bị chia chấm dứt tồn tại sau khi các công ty mới được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp. Các công ty mới phải cùng liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán, hợp đồng lao động và nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị chia hoặc thỏa thuận với chủ nợ, khách hàng và người lao động để một trong số các công ty đó thực hiện các nghĩa vụ này.

2. Tách doanh nghiệp

Công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần có thể tách bằng cách chuyển một phần tài sản, quyền và nghĩa vụ của công ty hiện có (sau đây gọi là công ty bị tách) để thành lập một hoặc một số công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần mới (sau đây gọi là công ty được tách) mà không chấm dứt tồn tại của công ty bị tách.

Tách công ty có thể thực hiện theo một trong các phương thức sau đây:

- Một phần phần vốn góp, cổ phần của các thành viên, cổ đông cùng với tài sản tương ứng với giá trị phần vốn góp, cổ phần được chuyển sang cho các công ty mới theo tỷ lệ sở hữu trong công ty bị tách và tương ứng giá trị tài sản được chuyển cho công ty mới;

- Toàn bộ phần vốn góp, cổ phần của một hoặc một số thành viên, cổ đông cùng với tài sản tương ứng với giá trị cổ phần, phần vốn góp của họ được chuyển sang cho các công ty mới;

- Kết hợp cả hai trường hợp nêu trên.

Công ty bị tách phải đăng ký thay đổi vốn điều lệ và số lượng thành viên tương ứng với phần vốn góp, cổ phần và số lượng thành viên giảm xuống đồng thời với đăng ký doanh nghiệp các công ty mới.

Sau khi đăng ký doanh nghiệp, công ty bị tách và công ty được tách phải cùng liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán, hợp đồng lao động và nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị tách, trừ trường hợp công ty bị tách, công ty mới thành lập, chủ nợ, khách hàng và người lao động của công ty bị tách có thỏa thuận khác.

3. Hợp nhất doanh nghiệp

Hai hoặc một số công ty (sau đây gọi là công ty bị hợp nhất) có thể hợp nhất thành một công ty mới (sau đây gọi là công ty hợp nhất), đồng thời chấm dứt tồn tại của các công ty bị hợp nhất.

Trường hợp hợp nhất mà theo đó công ty hợp nhất có thị phần từ 30% đến 50% trên thị trường liên quan thì đại diện hợp pháp của công ty bị hợp nhất phải thông báo cho cơ quan quản lý cạnh tranh trước khi tiến hành hợp nhất, trừ trường hợp Luật cạnh tranh có quy định khác.

Cấm các trường hợp hợp nhất mà theo đó công ty hợp nhất có thị phần trên 50% trên thị trường có liên quan, trừ trường hợp Luật cạnh tranh có quy định khác.

Sau khi đăng ký doanh nghiệp, các công ty bị hợp nhất chấm dứt tồn tại; công ty hợp nhất được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán, hợp đồng lao động và các nghĩa vụ tài sản khác của các công ty bị hợp nhất.

4. Sáp nhập doanh nghiệp

Một hoặc một số công ty (sau đây gọi là công ty bị sáp nhập) có thể sáp nhập vào một công ty khác (sau đây gọi là công ty nhận sáp nhập) bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, quyền, nghĩa vụ và lợi ích hợp pháp sang công ty nhận sáp nhập, đồng thời chấm dứt sự tồn tại của công ty bị sáp nhập.

Sau khi đăng ký doanh nghiệp, công ty bị sáp nhập chấm dứt tồn tại; công ty nhận sáp nhập được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán, hợp đồng lao động và nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị sáp nhập.

Trường hợp sáp nhập mà theo đó công ty nhận sáp nhập có thị phần từ 30% đến 50% trên thị trường liên quan thì đại diện hợp pháp của công ty thông báo cho cơ quan quản lý cạnh tranh trước khi tiến hành sáp nhập, trừ trường hợp Luật cạnh tranh có quy định khác.

Cấm các trường hợp sáp nhập các công ty mà theo đó công ty nhận sáp nhập có thị phần trên 50% trên thị trường có liên quan, trừ trường hợp Luật cạnh tranh có quy định khác.

5. Chuyển đổi công ty trách nhiệm hữu hạn thành công ty cổ phần

Đối với doanh nghiệp nhà nước chuyển đổi thành công ty cổ phần thì thực hiện theo quy định của pháp luật về việc chuyển công ty nhà nước thành công ty cổ phần.

Công ty trách nhiệm hữu hạn có thể chuyển đổi thành công ty cổ phần theo phương thức sau đây:

- Chuyển đổi thành công ty cổ phần mà không huy động thêm tổ chức, cá nhân khác cùng góp vốn, không bán phần vốn góp cho tổ chức, cá nhân khác;
- Chuyển đổi thành công ty cổ phần bằng cách huy động thêm tổ chức, cá nhân khác góp vốn;
- Chuyển đổi thành công ty cổ phần bằng cách bán toàn bộ hoặc một phần phần vốn góp cho một hoặc một số tổ chức, cá nhân khác;
- Kết hợp các phương thức nêu trên.

Công ty chuyển đổi đương nhiên kế thừa toàn bộ các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ, gồm cả nợ thuế, hợp đồng lao động và các nghĩa vụ khác của công ty được chuyển đổi.

6. Chuyển đổi công ty cổ phần thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên

Công ty cổ phần có thể chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên theo phương thức sau đây:

- Một cổ đông nhận chuyển nhượng toàn bộ cổ phần, phần vốn góp tương ứng của tất cả các cổ đông còn lại;
- Một tổ chức hoặc cá nhân không phải là cổ đông nhận chuyển nhượng toàn bộ số cổ phần của tất cả cổ đông của công ty;
- Công ty chỉ còn lại một cổ đông trong thời gian vượt quá thời hạn yêu cầu số lượng tối thiểu công ty cổ phần theo quy định tại Điều 110 của Luật Doanh nghiệp.

Công ty chuyển đổi đương nhiên kế thừa toàn bộ các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ, gồm cả nợ thuế, hợp đồng lao động và các nghĩa vụ khác của công ty được chuyển đổi.

7. Chuyển đổi công ty cổ phần thành công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên

Công ty cổ phần có thể chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn theo phương thức sau đây:

- Chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn mà không huy động thêm hoặc chuyển nhượng cổ phần cho tổ chức, cá nhân khác;
- Chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn đồng thời với huy động thêm tổ chức, cá nhân khác góp vốn;
- Chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn đồng thời với chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần của toàn bộ hoặc một phần cổ phần cho tổ chức, cá nhân khác góp vốn;
- Chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn kết hợp các phương thức nêu trên.

Công ty chuyển đổi đương nhiên kế thừa toàn bộ các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ, gồm cả nợ thuế, hợp đồng lao động và các nghĩa vụ khác của công ty được chuyển đổi.

8. Chuyển đổi doanh nghiệp tư nhân thành công ty trách nhiệm hữu hạn

Doanh nghiệp tư nhân có thể chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn theo quyết định của chủ doanh nghiệp tư nhân nếu đủ các điều kiện sau đây:

- Đáp ứng các điều kiện được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp: Ngành, nghề đăng ký kinh doanh không bị cấm đầu tư kinh doanh; Tên của doanh nghiệp được đặt theo đúng quy định tại các Điều 38, 39, 40 và 42 của Luật Doanh

nghiệp; Có hồ sơ đăng ký doanh nghiệp hợp lệ; Nộp đủ lệ phí đăng ký doanh nghiệp theo quy định pháp luật về phí và lệ phí.

- Chủ doanh nghiệp tư nhân phải là chủ sở hữu công ty (đối với trường hợp chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do cá nhân làm chủ sở hữu) hoặc thành viên (đối với trường hợp chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên);

- Chủ doanh nghiệp tư nhân cam kết bằng văn bản chịu trách nhiệm cá nhân bằng toàn bộ tài sản của mình đối với tất cả các khoản nợ chưa thanh toán của doanh nghiệp tư nhân và cam kết thanh toán đủ số nợ khi đến hạn;

- Chủ doanh nghiệp tư nhân có thỏa thuận bằng văn bản với các bên của hợp đồng chưa thanh lý về việc công ty trách nhiệm hữu hạn được chuyển đổi tiếp nhận và thực hiện các hợp đồng đó;

- Chủ doanh nghiệp tư nhân cam kết bằng văn bản hoặc có thỏa thuận bằng văn bản với các thành viên góp vốn khác về việc tiếp nhận và sử dụng lao động hiện có của doanh nghiệp tư nhân.

9. Tạm ngừng kinh doanh

Doanh nghiệp có quyền tạm ngừng kinh doanh nhưng phải thông báo bằng văn bản về thời điểm và thời hạn tạm ngừng hoặc tiếp tục kinh doanh cho Cơ quan đăng ký kinh doanh chậm nhất 15 ngày trước ngày tạm ngừng hoặc tiếp tục kinh doanh. Quy định này áp dụng trong trường hợp doanh nghiệp tiếp tục kinh doanh trước thời hạn đã thông báo.

Cơ quan đăng ký kinh doanh, cơ quan nhà nước có thẩm quyền yêu cầu doanh nghiệp tạm ngừng kinh doanh ngành, nghề kinh doanh có điều kiện khi phát hiện doanh nghiệp không có đủ điều kiện theo quy định của pháp luật.

Trong thời gian tạm ngừng kinh doanh, doanh nghiệp phải nộp đủ số thuế còn nợ; tiếp tục thanh toán các khoản nợ, hoàn thành việc thực hiện hợp đồng đã ký với khách hàng và người lao động, trừ trường hợp doanh nghiệp, chủ nợ, khách hàng và người lao động có thỏa thuận khác.

10. Giải thể doanh nghiệp

** Doanh nghiệp bị giải thể trong các trường hợp sau đây:*

- Kết thúc thời hạn hoạt động đã ghi trong Điều lệ công ty mà không có quyết định gia hạn;

- Theo quyết định của chủ doanh nghiệp đối với doanh nghiệp tư nhân, của tất cả thành viên hợp danh đối với công ty hợp danh, của Hội đồng thành viên, chủ

sở hữu công ty đối với công ty trách nhiệm hữu hạn, của Đại hội đồng cổ đông đối với công ty cổ phần;

- Công ty không còn đủ số lượng thành viên tối thiểu theo quy định của Luật Doanh nghiệp trong thời hạn 06 tháng liên tục mà không làm thủ tục chuyển đổi loại hình doanh nghiệp;

- Bị thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp.

** Điều kiện doanh nghiệp được giải thể:*

Doanh nghiệp chỉ được giải thể khi bảo đảm thanh toán hết các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác và doanh nghiệp không trong quá trình giải quyết tranh chấp tại Tòa án hoặc cơ quan trọng tài. Người quản lý có liên quan và doanh nghiệp cùng liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ của doanh nghiệp.

** Các khoản nợ của doanh nghiệp được thanh toán theo thứ tự sau đây:*

- Các khoản nợ lương, trợ cấp thôi việc, bảo hiểm xã hội theo quy định của pháp luật và các quyền lợi khác của người lao động theo thỏa ước lao động tập thể và hợp đồng lao động đã ký kết;

- Nợ thuế;

- Các khoản nợ khác.

Sau khi đã thanh toán hết các khoản nợ và chi phí giải thể doanh nghiệp, phần còn lại chia cho chủ doanh nghiệp tư nhân, các thành viên, cổ đông hoặc chủ sở hữu công ty theo tỷ lệ sở hữu phần vốn góp, cổ phần.

** Hồ sơ giải thể doanh nghiệp bao gồm giấy tờ sau đây:*

- Thông báo về giải thể doanh nghiệp;

- Báo cáo thanh lý tài sản doanh nghiệp; danh sách chủ nợ và số nợ đã thanh toán, gồm cả thanh toán hết các khoản nợ về thuế và nợ tiền đóng bảo hiểm xã hội, người lao động sau khi quyết định giải thể doanh nghiệp (nếu có);

- Con dấu và giấy chứng nhận mẫu dấu (nếu có);

- Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp.

** Các hành vi nghiêm cấm doanh nghiệp, người quản lý doanh nghiệp thực hiện kể từ khi có quyết định giải thể doanh nghiệp như sau:*

- Cất giấu, tẩu tán tài sản;

- Từ bỏ hoặc giảm bớt quyền đòi nợ;

- Chuyển các khoản nợ không có bảo đảm thành các khoản nợ có bảo đảm bằng tài sản của doanh nghiệp;

- Ký kết hợp đồng mới trừ trường hợp để thực hiện giải thể doanh nghiệp;
- Cầm cố, thế chấp, tặng cho, cho thuê tài sản;
- Chấm dứt thực hiện hợp đồng đã có hiệu lực;
- Huy động vốn dưới mọi hình thức.

Tùy theo tính chất và mức độ vi phạm, cá nhân có hành vi vi phạm có thể bị xử phạt vi phạm hành chính hoặc truy cứu trách nhiệm hình sự; nếu gây thiệt hại thì phải bồi thường.

11. Phá sản doanh nghiệp

Việc phá sản doanh nghiệp được thực hiện theo quy định của pháp luật về phá sản. Theo đó, việc phá sản doanh nghiệp tuân thủ theo các quy định của Luật Phá sản được Quốc hội thông qua ngày 19 tháng 6 năm 2014.

PHẦN 2

PHÁP LUẬT ĐẦU TƯ

Nhằm tăng cường hoạt động đầu tư phục vụ phát triển kinh tế, Nhà nước đặc biệt quan tâm đến cơ chế khuyến khích, ưu đãi, bảo hộ đầu tư và tạo môi trường đầu tư kinh doanh minh bạch, hiệu quả... Với những mục tiêu đó, Quốc hội đã ban hành Luật Đầu tư 2014 với 76 điều quy định cụ thể hoạt động đầu tư kinh doanh tại Việt Nam và hoạt động đầu tư kinh doanh từ Việt Nam ra nước ngoài thay thế cho Luật Đầu tư 2005. Luật Đầu tư 2014 đã góp phần thể chế hóa quan điểm, chủ trương của Đảng về tiếp tục hoàn thiện thể chế kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa và hội nhập quốc tế, đồng thời tạo lập cơ sở pháp lý minh bạch để bảo đảm thực hiện nguyên tắc Hiến định về quyền tự do đầu tư kinh doanh của công dân trong các ngành, nghề mà Luật không cấm. Luật này đã được sửa đổi, bổ sung bởi Luật số 03/2016/QH14 ngày 22/11/2016; trong đó tập trung sửa đổi quy định về ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh và Phụ lục 4 về Danh mục ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện của Luật đầu tư số 67/2014/QH13.

1. Khái niệm đầu tư kinh doanh

Trước đây, theo Luật Đầu tư 2005, đầu tư là việc nhà đầu tư bỏ vốn bằng các loại tài sản hữu hình hoặc vô hình để hình thành tài sản tiến hành các hoạt động đầu tư theo quy định.

Luật Đầu tư năm 2014 với phạm vi điều chỉnh về hoạt động đầu tư kinh doanh tại Việt Nam và hoạt động đầu tư kinh doanh từ Việt Nam ra nước ngoài, đã làm rõ hơn quy định về đầu tư, kinh doanh. Theo đó, *đầu tư kinh doanh* là việc nhà đầu tư bỏ vốn đầu tư để thực hiện hoạt động kinh doanh thông qua việc thành lập tổ chức kinh tế; đầu tư góp vốn, mua cổ phần, phần vốn góp của tổ chức kinh tế; đầu tư theo hình thức hợp đồng hoặc thực hiện dự án đầu tư.

2. Chính sách về đầu tư kinh doanh

Trên cơ sở thể chế hóa Hiến pháp 2013, Luật Đầu tư 2014 đã quy định những chính sách của nhà nước đối với đầu tư kinh doanh nhằm bảo đảm, khuyến khích việc đầu tư kinh doanh của các cá nhân, tổ chức, cụ thể:

- Nhà đầu tư được quyền thực hiện hoạt động đầu tư kinh doanh trong các ngành, nghề mà Luật Đầu tư không cấm.

- Nhà đầu tư được tự chủ quyết định hoạt động đầu tư kinh doanh theo quy định của Luật này và quy định khác của pháp luật có liên quan; được tiếp cận, sử dụng các nguồn vốn tín dụng, quỹ hỗ trợ, sử dụng đất đai và tài nguyên khác theo quy định của pháp luật.

- Nhà nước công nhận và bảo hộ quyền sở hữu về tài sản, vốn đầu tư, thu nhập và các quyền, lợi ích hợp pháp khác của nhà đầu tư.

- Nhà nước đối xử bình đẳng giữa các nhà đầu tư; có chính sách khuyến khích và tạo điều kiện thuận lợi để nhà đầu tư thực hiện hoạt động đầu tư kinh doanh, phát triển bền vững các ngành kinh tế.

- Nhà nước tôn trọng và thực hiện các điều ước quốc tế liên quan đến đầu tư kinh doanh mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

3. Bảo đảm đầu tư

Để hoàn thiện cơ chế bảo đảm đầu tư phù hợp với quy định của Hiến pháp và điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên, Luật Đầu tư 2014 quy định về các biện pháp bảo đảm đầu tư tại Chương II (từ Điều 9 đến Điều 14). Các biện pháp bảo đảm đầu tư thể hiện tính nhất quán trong việc thực hiện cam kết đảm bảo của Nhà nước đối với lợi ích của nhà đầu tư, phù hợp với nội dung cam kết trong các điều ước quốc tế về khuyến khích và bảo hộ đầu tư. Bảo đảm đầu tư bao gồm các nội dung cơ bản sau đây:

Thứ nhất, bảo đảm quyền sở hữu tài sản

Bảo đảm quyền sở hữu tài sản của nhà đầu tư được thể hiện trên các phương diện:

- Tài sản hợp pháp của nhà đầu tư không bị quốc hữu hóa hoặc bị tịch thu bằng biện pháp hành chính.

- Trường hợp Nhà nước trưng mua, trưng dụng tài sản vì lý do quốc phòng, an ninh hoặc vì lợi ích quốc gia, tình trạng khẩn cấp, phòng, chống thiên tai thì nhà đầu tư được thanh toán, bồi thường theo quy định của pháp luật về trưng mua, trưng dụng tài sản và quy định khác của pháp luật có liên quan.

Thứ hai, bảo đảm hoạt động đầu tư kinh doanh

Để đảm bảo hoạt động đầu tư kinh doanh, Nhà nước không bắt buộc nhà đầu tư phải thực hiện những yêu cầu sau đây:

- Ưu tiên mua, sử dụng hàng hóa, dịch vụ trong nước hoặc phải mua, sử dụng hàng hóa, dịch vụ từ nhà sản xuất hoặc cung ứng dịch vụ trong nước;

- Xuất khẩu hàng hóa hoặc dịch vụ đạt một tỷ lệ nhất định; hạn chế số lượng, giá trị, loại hàng hóa và dịch vụ xuất khẩu hoặc sản xuất, cung ứng trong nước;

- Nhập khẩu hàng hóa với số lượng và giá trị tương ứng với số lượng và giá trị hàng hóa xuất khẩu hoặc phải tự cân đối ngoại tệ từ nguồn xuất khẩu để đáp ứng nhu cầu nhập khẩu;

- Đạt được tỷ lệ nội địa hóa đối với hàng hóa sản xuất trong nước;

- Đạt được một mức độ hoặc giá trị nhất định trong hoạt động nghiên cứu và phát triển ở trong nước;

- Cung cấp hàng hóa, dịch vụ tại một địa điểm cụ thể ở trong nước hoặc nước ngoài;

- Đặt trụ sở chính tại địa điểm theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Ngoài ra, đối với dự án đầu tư thuộc thẩm quyền quyết định chủ trương đầu tư của Quốc hội, Thủ tướng Chính phủ và những dự án đầu tư phát triển kết cấu hạ tầng quan trọng khác, pháp luật có quy định Thủ tướng Chính phủ quyết định việc bảo đảm đáp ứng nhu cầu ngoại tệ căn cứ định hướng phát triển kinh tế - xã hội, chính sách quản lý ngoại hối và khả năng cân đối ngoại tệ trong từng thời kỳ. Đây cũng là một trong những quy định đảm bảo quan trọng cho hoạt động đầu tư kinh doanh của nhà đầu tư.

Thứ ba, bảo đảm chuyển tài sản của nhà đầu tư nước ngoài ra nước ngoài

Sau khi thực hiện đầy đủ nghĩa vụ tài chính đối với Nhà nước Việt Nam theo quy định của pháp luật, nhà đầu tư nước ngoài được chuyển ra nước ngoài các tài sản sau đây:

- Vốn đầu tư, các khoản thanh lý đầu tư;

- Thu nhập từ hoạt động đầu tư kinh doanh;

- Tiền và tài sản khác thuộc sở hữu hợp pháp của nhà đầu tư.

Thứ tư, bảo lãnh của Chính phủ đối với một số dự án quan trọng

Thủ tướng Chính phủ có thể quyết định việc bảo lãnh nghĩa vụ thực hiện hợp đồng của cơ quan nhà nước có thẩm quyền hoặc doanh nghiệp nhà nước tham gia thực hiện dự án đầu tư thuộc thẩm quyền quyết định chủ trương đầu tư của Quốc hội, Thủ tướng Chính phủ và những dự án đầu tư phát triển kết cấu hạ tầng quan trọng khác.

Thứ năm, bảo đảm đầu tư kinh doanh trong trường hợp thay đổi pháp luật

Trong trường hợp pháp luật có sự thay đổi thì việc bảo đảm đầu tư kinh doanh xử lý theo nguyên tắc sau:

- Trong trường hợp văn bản pháp luật mới được ban hành quy định ưu đãi đầu tư cao hơn ưu đãi đầu tư mà nhà đầu tư đang được hưởng thì nhà đầu tư được hưởng ưu đãi đầu tư theo quy định của văn bản pháp luật mới cho thời gian hưởng ưu đãi còn lại của dự án.

- Trường hợp văn bản pháp luật mới được ban hành quy định ưu đãi đầu tư thấp hơn ưu đãi đầu tư mà nhà đầu tư được hưởng trước đó thì nhà đầu tư được tiếp tục áp dụng ưu đãi đầu tư theo quy định trước đó cho thời gian hưởng ưu đãi còn lại của dự án.

Tuy nhiên biện pháp bảo đảm đầu tư kinh doanh này có thể không áp dụng trong trường hợp thay đổi quy định của văn bản pháp luật vì lý do quốc phòng, an ninh quốc gia, trật tự, an toàn xã hội, đạo đức xã hội, sức khỏe của cộng đồng, bảo vệ môi trường, khi đó nhà đầu tư được xem xét giải quyết bằng một hoặc một số biện pháp như: Khấu trừ thiệt hại thực tế của nhà đầu tư vào thu nhập chịu thuế; Điều chỉnh mục tiêu hoạt động của dự án đầu tư; Hỗ trợ nhà đầu tư khắc phục thiệt hại.

(Để được thực hiện biện pháp bảo đảm đầu tư kinh doanh trong trường hợp thay đổi pháp luật, nhà đầu tư phải có yêu cầu bằng văn bản trong thời hạn 03 năm kể từ ngày văn bản pháp luật mới có hiệu lực thi hành, yêu cầu bằng văn bản được gửi tới cơ quan đăng ký đầu tư để thực hiện các thủ tục theo quy định của pháp luật).

Thứ sáu, giải quyết tranh chấp trong hoạt động đầu tư kinh doanh

Tranh chấp liên quan đến hoạt động đầu tư kinh doanh tại Việt Nam được giải quyết thông qua thương lượng, hòa giải. Trường hợp không thương lượng, hòa giải được thì tranh chấp được giải quyết tại Trọng tài hoặc Tòa án theo quy định, cụ thể:

- Tranh chấp giữa các nhà đầu tư trong nước, tổ chức kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài hoặc giữa nhà đầu tư trong nước, tổ chức kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài với cơ quan nhà nước có thẩm quyền liên quan đến hoạt động đầu tư kinh doanh trên lãnh thổ Việt Nam được giải quyết thông qua Trọng tài Việt Nam hoặc Tòa án Việt Nam, trừ trường hợp tranh chấp giữa các nhà đầu tư trong đó có ít nhất một bên là nhà đầu tư nước ngoài hoặc tổ chức kinh tế quy định tại khoản 1 Điều 23 của Luật Đầu tư. Trong trường hợp này tranh chấp được giải quyết thông qua một trong những cơ quan, tổ chức sau đây: Tòa án Việt Nam; Trọng tài Việt Nam;

Trọng tài nước ngoài; Trọng tài quốc tế; Trọng tài do các bên tranh chấp thỏa thuận thành lập.

- Tranh chấp giữa nhà đầu tư nước ngoài với cơ quan nhà nước có thẩm quyền liên quan đến hoạt động đầu tư kinh doanh trên lãnh thổ Việt Nam được giải quyết thông qua Trọng tài Việt Nam hoặc Tòa án Việt Nam, trừ trường hợp có thỏa thuận khác theo hợp đồng hoặc điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên có quy định khác.

4. Ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh, ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện

Một trong những thay đổi quan trọng nhất của Luật Đầu tư 2014 so với quy định về đầu tư, kinh doanh trước đây là việc tạo lập cơ sở pháp lý minh bạch để bảo đảm thực hiện nguyên tắc Hiến định về quyền tự do đầu tư kinh doanh của công dân trong các ngành, nghề mà Luật không cấm thông qua các quy định về ngành, nghề cấm đầu tư và đầu tư kinh doanh có điều kiện. Theo đó Luật Đầu tư đã ban hành danh mục ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh và đầu tư kinh doanh có điều kiện theo phương pháp loại trừ (chọn bỏ) góp phần đổi mới căn bản nguyên tắc áp dụng pháp luật, từ việc nhà đầu tư chỉ được quyền thực hiện hoạt động đầu tư kinh doanh trong những ngành, nghề mà pháp luật cho phép sang nguyên tắc được tự do đầu tư kinh doanh tất cả các ngành, nghề mà Luật này không cấm hoặc quy định phải có điều kiện.

- Về ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh:

Theo Luật Đầu tư 2014 và Luật sửa đổi bổ sung Điều 6 và Phụ lục 4 của Luật Đầu tư thì có 07 nhóm ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh, bao gồm: (i) kinh doanh các chất ma túy theo quy định tại Phụ lục 1 ban hành kèm theo Luật; (ii) kinh doanh các loại hóa chất, khoáng vật độc hại quy định tại Phụ lục 2 ban hành kèm theo Luật; (iii) kinh doanh mẫu vật các loại thực vật, động vật hoang dã theo quy định tại Phụ lục 1 của Công ước về buôn bán quốc tế các loài thực vật, động vật hoang dã nguy cấp; mẫu vật các loại động vật, thực vật hoang dã nguy cấp, quý hiếm Nhóm I có nguồn gốc từ tự nhiên theo quy định tại Phụ lục 3 ban hành kèm theo Luật (iv) kinh doanh mại dâm; (v) mua, bán người, mô, bộ phận cơ thể người; (vi) các hoạt động liên quan đến sinh sản vô tính trên người; (vii) kinh doanh pháo nổ.

- Về ngành, nghề kinh doanh có điều kiện:

Ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện là ngành, nghề mà việc thực hiện hoạt động đầu tư kinh doanh trong ngành, nghề đó phải đáp ứng điều kiện vì lý do quốc phòng, an ninh quốc gia, trật tự, an toàn xã hội, đạo đức xã hội, sức khỏe của cộng đồng. Danh mục 243 ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện được quy định tại Luật sửa đổi, bổ sung Điều 6 và Phụ lục 4 của Luật đầu tư. Trước đó, Luật Đầu tư năm 2014 quy định Danh mục 267 ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện. Điều kiện đầu tư kinh doanh cụ thể đối với từng ngành, nghề được quy định tại luật, pháp lệnh, nghị định và điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên. Đây là một trong những quy định mới nhằm hạn chế việc ban hành các điều kiện đầu tư kinh doanh không phù hợp, không cần thiết, qua đó sẽ tạo môi trường đầu tư kinh doanh tốt hơn, khuyến khích tham gia đầu tư kinh doanh.

5. Ưu đãi đầu tư kinh doanh, ngành, nghề, địa bàn ưu đãi

- Đối tượng được hưởng ưu đãi đầu tư:

Nhằm thúc đẩy sự phát triển cân đối trong các ngành, nghề, địa bàn của nền kinh tế quốc dân, Luật Đầu tư năm 2014 quy định ưu đãi đầu tư áp dụng đối với các đối tượng sau: Các dự án thuộc ngành, nghề ưu đãi đầu tư (như một số ngành, nghề hoạt động công nghệ cao, sản phẩm công nghiệp hỗ trợ công nghệ cao; hoạt động nghiên cứu và phát triển; Sản xuất vật liệu mới, năng lượng mới, năng lượng sạch, năng lượng tái tạo; sản xuất sản phẩm có giá trị gia tăng từ 30% trở lên, sản phẩm tiết kiệm năng lượng; Sản xuất sản phẩm điện tử, sản phẩm cơ khí trọng điểm, máy nông nghiệp, ô tô, phụ tùng ô tô; đóng tàu; ...); dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn, địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao, khu kinh tế; dự án đầu tư có quy mô vốn từ 6.000 tỷ đồng trở lên, thực hiện giải ngân tối thiểu 6.000 tỷ đồng trong thời hạn 03 năm kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư hoặc quyết định chủ trương đầu tư; dự án đầu tư tại vùng nông thôn sử dụng từ 500 lao động trở lên; doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp khoa học và công nghệ, tổ chức khoa học và công nghệ.

Tuy nhiên, ưu đãi đầu tư đối với các đối tượng (là dự án tại địa bàn ưu đãi đầu tư; dự án đầu tư tại vùng nông thôn sử dụng từ 500 lao động trở lên; dự án đầu tư có quy mô vốn từ 6.000 tỷ đồng trở lên như nêu trên) sẽ không áp dụng nếu dự án đầu tư khai thác khoáng sản; sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối

tương chịu thuế tiêu thụ đặc biệt theo quy định của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, trừ sản xuất ô tô.

- Các hình thức áp dụng ưu đãi đầu tư bao gồm:

Áp dụng mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp thấp hơn mức thuế suất thông thường có thời hạn hoặc toàn bộ thời gian thực hiện dự án đầu tư; miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp;

Miễn thuế nhập khẩu đối với hàng hóa nhập khẩu để tạo tài sản cố định; nguyên liệu, vật tư, linh kiện để thực hiện dự án đầu tư;

Miễn, giảm tiền thuê đất, tiền sử dụng đất, thuế sử dụng đất.

Mức ưu đãi cụ thể đối với từng loại ưu đãi đầu tư được áp dụng theo quy định của pháp luật về thuế và pháp luật về đất đai.

6. Các hình thức hỗ trợ đầu tư:

Ngoài các ưu đãi cho đầu tư, để khuyến khích các hoạt động đầu tư kinh doanh, Nhà nước còn thực hiện hỗ trợ đầu tư theo các hình thức như sau:

- Hỗ trợ phát triển hệ thống kết cấu hạ tầng kỹ thuật, hạ tầng xã hội trong và ngoài hàng rào dự án;

- Hỗ trợ đào tạo, phát triển nguồn nhân lực;

- Hỗ trợ tín dụng;

- Hỗ trợ tiếp cận mặt bằng sản xuất, kinh doanh; hỗ trợ di dời cơ sở sản xuất ra khỏi nội thành, nội thị;

- Hỗ trợ khoa học, kỹ thuật, chuyển giao công nghệ;

- Hỗ trợ phát triển thị trường, cung cấp thông tin;

- Hỗ trợ nghiên cứu và phát triển.

7. Hình thức đầu tư (hoạt động đầu tư tại Việt Nam)

Hình thức đầu tư là cách thức tiến hành các hoạt động đầu tư của nhà đầu tư theo quy định của pháp luật. Trong điều kiện kinh tế thị trường, hình thức đầu tư kinh doanh ngày càng phong phú, đa dạng; mỗi hình thức đầu tư có những đặc điểm riêng nhất định về cách thức đầu tư vốn, tính chất liên kết và phân chia kết quả kinh doanh giữa các nhà đầu tư. Căn cứ vào nhu cầu và điều kiện cụ thể của mình, các nhà đầu tư có quyền lựa chọn các hình thức đầu tư thích hợp theo quy

định của pháp luật. Để đảm bảo quyền lợi của nhà đầu tư, Luật Đầu tư 2014 quy định các hình thức đầu tư như sau:

Một là, đầu tư thành lập tổ chức kinh tế

Với mục tiêu xóa bỏ một số hạn chế, phân biệt đối xử đối với nhà đầu tư nước ngoài trong việc thành lập doanh nghiệp và thực hiện hoạt động đầu tư, góp phần tạo mặt bằng pháp lý thống nhất về quyền thực hiện hoạt động đầu tư của các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế, Luật Đầu tư năm 2014 đã quy định một số nguyên tắc của hình thức đầu tư thành lập tổ chức kinh tế như sau:

Nhà đầu tư trong nước và nước ngoài được thành lập tổ chức kinh tế phù hợp với tất cả loại hình tổ chức kinh tế. Trước khi thành lập tổ chức kinh tế, nhà đầu tư nước ngoài phải có dự án đầu tư, thực hiện thủ tục cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư và phải đáp ứng các điều kiện sau:

- Tỷ lệ sở hữu vốn điều lệ: Nhà đầu tư nước ngoài được sở hữu vốn điều lệ không hạn chế trong tổ chức kinh tế, ngoại trừ các trường hợp sau đây:

+ Tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài tại công ty niêm yết, công ty đại chúng, tổ chức kinh doanh chứng khoán và các quỹ đầu tư chứng khoán theo quy định của pháp luật về chứng khoán;

+ Tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài trong các doanh nghiệp nhà nước cổ phần hóa hoặc chuyển đổi sở hữu theo hình thức khác thực hiện theo quy định của pháp luật về cổ phần hóa và chuyển đổi doanh nghiệp nhà nước;

+ Tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài không thuộc 02 trường hợp trên thì thực hiện theo quy định khác của pháp luật có liên quan và điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

- Hình thức đầu tư, phạm vi hoạt động, đối tác Việt Nam tham gia thực hiện hoạt động đầu tư và điều kiện khác theo quy định của điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

Hai là, đầu tư theo hình thức góp vốn, mua cổ phần, phần vốn góp vào tổ chức kinh tế

Luật Đầu tư năm 2014 đã quy định theo hướng khẳng định quyền của nhà đầu tư trong việc góp vốn, mua lại phần vốn góp, mua cổ phần của doanh nghiệp phù hợp với quy định của Luật Doanh nghiệp và trên cơ sở đáp ứng các điều kiện,

thủ tục được quy định cụ thể tại Luật này. Nhà đầu tư nước ngoài đầu tư theo hình thức góp vốn, mua cổ phần, phần vốn góp vào tổ chức kinh tế phải đảm bảo hình thức, điều kiện, thủ tục tại Điều 25, 26 Luật Đầu tư 2015. Trong trường hợp nhà đầu tư nước ngoài góp vốn, mua cổ phần, phần vốn góp theo quy định của pháp luật về chứng khoán thực hiện trình tự, thủ tục theo quy định của pháp luật chứng khoán.

Ba là, đầu tư theo hình thức hợp đồng đầu tư theo hình thức đối tác công tư

Hợp đồng đầu tư theo hình thức đối tác công tư (hợp đồng PPP) là hợp đồng được ký kết giữa cơ quan nhà nước có thẩm quyền và nhà đầu tư, doanh nghiệp dự án để thực hiện dự án đầu tư theo quy định.

Nhà đầu tư, doanh nghiệp dự án ký kết hợp đồng PPP với cơ quan nhà nước có thẩm quyền để thực hiện dự án đầu tư xây dựng mới hoặc cải tạo, nâng cấp, mở rộng, quản lý và vận hành công trình kết cấu hạ tầng hoặc cung cấp dịch vụ công.

Lĩnh vực, điều kiện, thủ tục thực hiện dự án đầu tư theo hình thức hợp đồng PPP được thực hiện theo quy định của Chính phủ

Bốn là, đầu tư theo hình thức hợp đồng BCC

Hợp đồng hợp tác kinh doanh (sau đây gọi là hợp đồng BCC) là hợp đồng được ký giữa các nhà đầu tư nhằm hợp tác kinh doanh phân chia lợi nhuận, phân chia sản phẩm mà không thành lập tổ chức kinh tế. Hợp đồng BCC được ký kết, thực hiện trên cơ sở một số nguyên tắc sau đây:

- Hợp đồng BCC được ký kết giữa các nhà đầu tư trong nước thực hiện theo quy định của pháp luật về dân sự.

- Hợp đồng BCC được ký kết giữa nhà đầu tư trong nước với nhà đầu tư nước ngoài hoặc giữa các nhà đầu tư nước ngoài thực hiện thủ tục cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư theo quy định của Luật Đầu tư.

- Các bên tham gia hợp đồng BCC thành lập ban điều phối để thực hiện hợp đồng BCC. Chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của ban điều phối do các bên thỏa thuận.

Hợp đồng BCC cần gồm những nội dung chủ yếu như: Tên, địa chỉ, người đại diện có thẩm quyền của các bên tham gia hợp đồng; địa chỉ giao dịch hoặc địa

chỉ nơi thực hiện dự án; Mục tiêu và phạm vi hoạt động đầu tư kinh doanh; Đóng góp của các bên tham gia hợp đồng và phân chia kết quả đầu tư kinh doanh giữa các bên; Tiến độ và thời hạn thực hiện hợp đồng; Quyền, nghĩa vụ của các bên tham gia hợp đồng; Sửa đổi, chuyển nhượng, chấm dứt hợp đồng; Trách nhiệm do vi phạm hợp đồng, phương thức giải quyết tranh chấp.

8. Chủ trương đầu tư, giấy chứng nhận đăng ký đầu tư (hoạt động đầu tư tại Việt Nam)

Đối với một số dự án đầu tư có tác động lớn đến môi trường, xã hội, hoặc một số lĩnh vực nhạy cảm... để được thực hiện đầu tư nhà đầu tư phải được cấp có thẩm quyền quyết định chủ trương đầu tư. Luật Đầu tư năm 2014 đã quy định cụ thể về phân cấp thẩm quyền quyết định chủ trương đầu tư, hồ sơ trình tự thủ tục của Quốc hội, Thủ tướng Chính phủ và Ủy ban nhân dân cấp tỉnh (từ Điều 30 đến Điều 35 Luật Đầu tư).

Luật Đầu tư năm 2014 đã loại bỏ nghĩa vụ thực hiện thủ tục cấp giấy chứng nhận đầu tư đối với nhà đầu tư trong nước, theo đó các trường hợp phải thực hiện thủ tục cấp Giấy chứng nhận đăng ký dự án đầu tư gồm: Dự án đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài; Dự án của tổ chức kinh tế theo quy định tại khoản 1 Điều 23 Luật Đầu tư². Đối với dự án đầu tư thuộc thẩm quyền chấp thuận chủ trương đầu tư của Quốc hội, Thủ tướng Chính phủ, Ủy ban nhân dân cấp tỉnh thì nhà đầu tư, tổ chức kinh tế quy định tại khoản 2 Điều 23 Luật Đầu tư³ thực hiện dự án đầu tư sau khi được quyết định chủ trương đầu tư.

Thẩm quyền thực hiện cấp, thu hồi, điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư được quy định cụ thể như sau:

- Ban Quản lý khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao, khu kinh tế tiếp nhận, cấp, điều chỉnh, thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư đối với các dự án đầu tư trong khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao, khu kinh tế;

² Tổ chức kinh tế thuộc một trong các trường hợp sau đây:

- a) Có nhà đầu tư nước ngoài nắm giữ từ 51% vốn điều lệ trở lên hoặc có đa số thành viên hợp danh là cá nhân nước ngoài đối với tổ chức kinh tế là công ty hợp danh;
- b) Có tổ chức kinh tế quy định tại điểm a khoản này nắm giữ từ 51% vốn điều lệ trở lên;
- c) Có nhà đầu tư nước ngoài và tổ chức kinh tế quy định tại điểm a khoản này nắm giữ từ 51% vốn điều lệ trở lên.

- Sở Kế hoạch và Đầu tư tiếp nhận, cấp, điều chỉnh, thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư đối với các dự án đầu tư ngoài khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao, khu kinh tế;

- Đối với dự án đầu tư thực hiện trên địa bàn nhiều tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, dự án đầu tư thực hiện ở trong và ngoài khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao và khu kinh tế. Sở Kế hoạch và Đầu tư nơi nhà đầu tư đặt hoặc dự kiến đặt trụ sở chính hoặc văn phòng điều hành để thực hiện dự án đầu tư tiếp nhận, cấp, điều chỉnh, thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư.

9. Triển khai thực hiện dự án đầu tư (đối với hoạt động đầu tư tại Việt Nam)

Nhằm mục tiêu bảo đảm trách nhiệm triển khai dự án đầu tư, cũng như quy định cụ thể một số vấn đề phát sinh trong quá trình triển khai dự án đầu tư, Luật Đầu tư năm 2014 quy định một số nguyên tắc trong thực hiện triển khai dự án đầu tư như sau:

- Bảo đảm thực hiện dự án đầu tư: nhà đầu tư phải ký quỹ để bảo đảm thực hiện dự án được Nhà nước giao đất, cho thuê đất, cho phép chuyển mục đích sử dụng đất với mức 1% đến 3% vốn đầu tư của dự án căn cứ vào quy mô, tính chất và tiến độ thực hiện của từng dự án cụ thể. Khoản ký quỹ bảo đảm thực hiện dự án đầu tư được hoàn trả cho nhà đầu tư theo tiến độ thực hiện dự án đầu tư, trừ trường hợp không được hoàn trả.

- Thời hạn hoạt động của dự án đầu tư: thời hạn hoạt động của dự án đầu tư trong khu kinh tế không quá 70 năm, thời hạn hoạt động của dự án đầu tư ngoài khu kinh tế không quá 50 năm. Dự án đầu tư thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn, địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn hoặc dự án có vốn đầu tư lớn nhưng thu hồi vốn chậm thì thời hạn dài hơn nhưng không quá 70 năm. Đối với dự án đầu tư được Nhà nước giao đất, cho thuê đất nhưng nhà đầu tư chậm được bàn giao đất thì thời gian Nhà nước chậm bàn giao đất không tính vào thời hạn hoạt động của dự án đầu tư

- Giám định máy móc, thiết bị, dây chuyền công nghệ: Nhà đầu tư chịu trách nhiệm bảo đảm chất lượng máy móc, thiết bị, dây chuyền công nghệ để thực hiện dự án đầu tư theo quy định của pháp luật. Trong trường hợp cần thiết để đảm bảo thực hiện quản lý nhà nước về khoa học, công nghệ hoặc để xác định căn cứ tính

thuế, cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền yêu cầu thực hiện giám định độc lập chất lượng và giá trị của máy móc, thiết bị, dây chuyền công nghệ.

- Chuyển nhượng dự án đầu tư: Nhà đầu tư có quyền chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần dự án đầu tư cho nhà đầu tư khác khi đáp ứng các điều kiện sau đây: Không thuộc một trong các trường hợp bị chấm dứt hoạt động theo quy định tại khoản 1 Điều 48 của Luật Đầu tư; Đáp ứng điều kiện đầu tư áp dụng đối với nhà đầu tư nước ngoài trong trường hợp nhà đầu tư nước ngoài nhận chuyển nhượng dự án thuộc ngành, nghề đầu tư có điều kiện áp dụng đối với nhà đầu tư nước ngoài; Tuân thủ các điều kiện theo quy định của pháp luật về đất đai, pháp luật về kinh doanh bất động sản trong trường hợp chuyển nhượng dự án gắn với chuyển nhượng quyền sử dụng đất; Điều kiện quy định tại Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư hoặc theo quy định khác của pháp luật có liên quan (nếu có).

Trường hợp chuyển nhượng dự án thuộc diện cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư, nhà đầu tư nộp hồ sơ theo quy định và kèm theo hợp đồng chuyển nhượng dự án đầu tư để điều chỉnh nhà đầu tư thực hiện dự án.

- Giảm tiến độ đầu tư: Đối với dự án được cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư hoặc quyết định chủ trương đầu tư, nhà đầu tư phải đề xuất bằng văn bản cho cơ quan đăng ký đầu tư khi giảm tiến độ thực hiện vốn đầu tư, tiến độ xây dựng và đưa công trình chính vào hoạt động (nếu có); tiến độ thực hiện các mục tiêu hoạt động của dự án đầu tư.

- Tạm ngừng, ngừng hoạt động của dự án đầu tư: Nhà đầu tư tạm ngừng hoạt động của dự án đầu tư phải thông báo bằng văn bản cho cơ quan đăng ký đầu tư. Trường hợp tạm ngừng hoạt động của dự án đầu tư do bất khả kháng thì nhà đầu tư được miễn tiền thuê đất trong thời gian tạm ngừng hoạt động để khắc phục hậu quả do bất khả kháng gây ra.

- Chấm dứt hoạt động của dự án đầu tư: dự án đầu tư bị chấm dứt hoạt động trong các trường hợp sau đây:

Nhà đầu tư quyết định chấm dứt hoạt động của dự án;

Theo các điều kiện chấm dứt hoạt động được quy định trong hợp đồng, điều lệ doanh nghiệp;

Hết thời hạn hoạt động của dự án đầu tư;

Dự án đầu tư thuộc một trong các trường hợp quy định tại khoản 2 và khoản 3 Điều 47 của Luật Đầu tư mà nhà đầu tư không có khả năng khắc phục điều kiện ngừng hoạt động;

Nhà đầu tư bị Nhà nước thu hồi đất thực hiện dự án đầu tư hoặc không được tiếp tục sử dụng địa điểm đầu tư và không thực hiện thủ tục điều chỉnh địa điểm đầu tư trong thời hạn 06 tháng kể từ ngày có quyết định thu hồi đất hoặc không được tiếp tục sử dụng địa điểm đầu tư;

Dự án đầu tư đã ngừng hoạt động và hết thời hạn 12 tháng kể từ ngày ngừng hoạt động, cơ quan đăng ký đầu tư không liên lạc được với nhà đầu tư hoặc đại diện hợp pháp của nhà đầu tư;

Sau 12 tháng mà nhà đầu tư không thực hiện hoặc không có khả năng thực hiện dự án theo tiến độ đăng ký với cơ quan đăng ký đầu tư và không thuộc trường hợp được giãn tiến độ thực hiện dự án đầu tư theo quy định tại Điều 46 của Luật Đầu tư;

Theo bản án, quyết định của Tòa án, Trọng tài.

10. Hoạt động đầu tư ra nước ngoài

Để xác định rõ mục tiêu quản lý nhà nước đối với hoạt động đầu tư ra nước ngoài, đồng thời tạo cơ sở pháp lý nhằm nâng cao hiệu lực, hiệu quả thực hiện công tác này. Luật Đầu tư năm 2014 khẳng định nguyên tắc nhà đầu tư được thực hiện hoạt động đầu tư ra nước ngoài nhằm khai thác, phát triển, mở rộng thị trường, tăng năng lực xuất khẩu, thu ngoại tệ và góp phần bảo đảm an ninh năng lượng. Luật Đầu tư quy định Nhà đầu tư thực hiện hoạt động đầu tư ra nước ngoài theo các hình thức sau đây:

- Thành lập tổ chức kinh tế theo quy định của pháp luật nước tiếp nhận đầu tư;

- Thực hiện hợp đồng BCC ở nước ngoài;

- Mua lại một phần hoặc toàn bộ vốn điều lệ của tổ chức kinh tế ở nước ngoài để tham gia quản lý và thực hiện hoạt động đầu tư kinh doanh tại nước ngoài;

- Mua, bán chứng khoán, giấy tờ có giá khác hoặc đầu tư thông qua các quỹ đầu tư chứng khoán, các định chế tài chính trung gian khác ở nước ngoài;

- Các hình thức đầu tư khác theo quy định của pháp luật nước tiếp nhận đầu tư.

Trước khi triển khai, thực hiện đầu tư ra nước ngoài, nhà đầu tư phải thực hiện các thủ tục cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ra nước ngoài. Bộ Kế hoạch và Đầu tư là cơ quan có thẩm quyền cấp, điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ra nước ngoài. Điều kiện cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ra nước ngoài bao gồm:

- Hoạt động đầu tư ra nước ngoài phù hợp với nguyên tắc quy định của pháp luật đầu tư;

- Hoạt động đầu tư ra nước ngoài không thuộc ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh;

- Nhà đầu tư có cam kết tự thu xếp ngoại tệ hoặc được tổ chức tín dụng được phép cam kết thu xếp ngoại tệ để thực hiện hoạt động đầu tư ra nước ngoài; trường hợp khoản vốn bằng ngoại tệ chuyển ra nước ngoài tương đương 20 tỷ đồng trở lên và không thuộc dự án quy định phải xin chủ trương đầu tư thì Bộ Kế hoạch và Đầu tư lấy ý kiến bằng văn bản của Ngân hàng Nhà nước Việt Nam.

- Có quyết định đầu tư ra nước ngoài;

- Có văn bản của cơ quan thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của nhà đầu tư tính đến thời điểm nộp hồ sơ dự án đầu tư.

Trong quá trình thực hiện hoạt động đầu tư ở nước ngoài, nhà đầu tư phải đảm bảo một số nguyên tắc sau đây

- Mở tài khoản vốn đầu tư ra nước ngoài: Giao dịch chuyển tiền từ Việt Nam ra nước ngoài và từ nước ngoài vào Việt Nam liên quan đến hoạt động đầu tư ra nước ngoài phải được thực hiện thông qua một tài khoản vốn riêng mở tại một tổ chức tín dụng được phép tại Việt Nam và phải đăng ký tại Ngân hàng Nhà nước Việt Nam theo quy định của pháp luật về quản lý ngoại hối.

- Chuyển vốn đầu tư ra nước ngoài: Nhà đầu tư được chuyển vốn đầu tư ra nước ngoài để thực hiện hoạt động đầu tư khi đáp ứng các điều kiện sau đây:

Đã được cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ra nước ngoài, trừ trường hợp chuyển ngoại tệ hoặc hàng hóa, máy móc, thiết bị ra nước ngoài để phục vụ cho

hoạt động khảo sát, nghiên cứu, thăm dò thị trường và thực hiện hoạt động chuẩn bị đầu tư khác theo quy định của Chính phủ

Hoạt động đầu tư đã được cơ quan có thẩm quyền của nước tiếp nhận đầu tư chấp thuận hoặc cấp phép. Trường hợp pháp luật của nước tiếp nhận đầu tư không quy định về việc cấp phép đầu tư hoặc chấp thuận đầu tư, nhà đầu tư phải có tài liệu chứng minh quyền hoạt động đầu tư tại nước tiếp nhận đầu tư;

Có tài khoản vốn theo quy định tại Điều 63 của Luật này.

(Việc chuyển vốn đầu tư ra nước ngoài phải tuân thủ các quy định của pháp luật về quản lý ngoại hối, xuất khẩu, chuyển giao công nghệ và quy định khác của pháp luật có liên quan.)

- Chuyển lợi nhuận về nước

Trừ trường hợp sử dụng lợi nhuận để đầu tư ở nước ngoài theo quy định tại Điều 66 của Luật Đầu tư, trong thời hạn 06 tháng kể từ ngày có báo cáo quyết toán thuế hoặc văn bản có giá trị pháp lý tương đương theo quy định của pháp luật nước tiếp nhận đầu tư, nhà đầu tư phải chuyển toàn bộ lợi nhuận thu được và các khoản thu nhập khác từ đầu tư ở nước ngoài về Việt Nam.

Trong thời hạn quy định mà chưa chuyển lợi nhuận và các khoản thu nhập khác về Việt Nam, nhà đầu tư phải có văn bản báo cáo Bộ Kế hoạch và Đầu tư và Ngân hàng Nhà nước Việt Nam. Thời hạn chuyển lợi nhuận về nước được gia hạn không quá hai lần, mỗi lần không quá 06 tháng và phải được Bộ Kế hoạch và Đầu tư chấp thuận bằng văn bản.

- Sử dụng lợi nhuận để đầu tư ở nước ngoài

Nhà đầu tư sử dụng lợi nhuận thu được từ hoạt động đầu tư ở nước ngoài để tăng vốn, mở rộng hoạt động đầu tư ở nước ngoài phải thực hiện thủ tục điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ra nước ngoài và báo cáo Ngân hàng Nhà nước Việt Nam.

Trường hợp dùng lợi nhuận thu được từ dự án đầu tư ở nước ngoài để thực hiện dự án đầu tư khác ở nước ngoài thì nhà đầu tư phải thực hiện thủ tục cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ra nước ngoài cho dự án đầu tư đó và phải đăng ký tài khoản vốn, tiến độ chuyển vốn đầu tư bằng tiền với Ngân hàng Nhà nước Việt Nam.

PHẦN 3
PHÁP LUẬT VỀ HỢP ĐỒNG
TRONG LĨNH VỰC KINH DOANH, THƯƠNG MẠI
I. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CHUNG VỀ HỢP ĐỒNG

1. Khái niệm, đặc điểm, nội dung của hợp đồng

1.1. Khái niệm hợp đồng

Trong nền kinh tế thị trường, mỗi cá nhân, tổ chức đều tham gia vào nhiều quan hệ xã hội. Hợp đồng là một trong những hình thức pháp lý cơ bản của các quan hệ xã hội, là căn cứ làm phát sinh các nghĩa vụ dân sự. Theo Bộ luật dân sự năm 2015, hợp đồng là sự thoả thuận giữa các bên về việc xác lập, thay đổi hoặc chấm dứt quyền, nghĩa vụ dân sự.⁴

1.2. Đặc điểm của hợp đồng

Hợp đồng có những đặc điểm cơ bản sau:

- Hợp đồng là sự thoả thuận trên cơ sở tự nguyện, bình đẳng giữa các chủ thể (cá nhân, tổ chức) tham gia giao kết.

Việc giao kết hợp đồng làm phát sinh, thay đổi hoặc chấm dứt các quyền và nghĩa vụ pháp lý của các bên trong quan hệ hợp đồng.

- Các quyền và nghĩa vụ trong hợp đồng chủ yếu gắn liền với lợi ích vật chất của các bên.

- Hợp đồng được giao kết hợp pháp có hiệu lực từ thời điểm giao kết, trừ trường hợp có thoả thuận khác hoặc luật liên quan có quy định khác. Từ thời điểm hợp đồng có hiệu lực, các bên phải thực hiện quyền và nghĩa vụ đối với nhau theo cam kết.

1.3 Nội dung của hợp đồng

Các bên trong hợp đồng có quyền thoả thuận về nội dung trong hợp đồng. Hợp đồng có thể có các nội dung sau đây: đối tượng của hợp đồng,) Số lượng, chất lượng; giá, phương thức thanh toán; thời hạn, địa điểm, phương thức thực hiện hợp đồng; quyền, nghĩa vụ của các bên; trách nhiệm do vi phạm hợp đồng; phương thức giải quyết tranh chấp.

2. Phân loại hợp đồng:

Có nhiều cách phân loại hợp đồng

⁴ Điều 385 Bộ luật dân sự năm 2015

2.1. Căn cứ vào sự tác động qua lại về quyền và nghĩa vụ giữa các bên, hợp đồng được chia thành:

- **Hợp đồng song vụ** là hợp đồng mà mỗi bên đều có nghĩa vụ đối với nhau. Quyền dân sự của bên này tương ứng với nghĩa vụ dân sự của bên kia và ngược lại.

- **Hợp đồng đơn vụ** là hợp đồng mà chỉ một bên có nghĩa vụ;

2.2. Căn cứ vào sự phụ thuộc lẫn nhau về hiệu lực pháp lý của hợp đồng, hợp đồng được chia thành:

- **Hợp đồng chính** là hợp đồng mà hiệu lực không phụ thuộc vào hợp đồng phụ. Khi tham gia giao kết hợp đồng, các bên tuân thủ nghiêm chỉnh các điều kiện để bảo đảm cho hợp đồng có hiệu lực thì quan hệ hợp đồng này là hợp pháp và có hiệu lực bắt buộc đối với các bên từ thời điểm giao kết hợp đồng.

- **Hợp đồng phụ** là hợp đồng mà hiệu lực phụ thuộc vào hợp đồng chính. Hợp đồng phụ dù đã tuân thủ các quy định của pháp luật về chủ thể, nội dung, hình thức hợp đồng nhưng vẫn có thể bị coi là không có hiệu lực nếu hợp đồng chính (hợp đồng mà nó phụ thuộc) không có hiệu lực.

2.3. Căn cứ vào mục đích của hợp đồng

- **Hợp đồng không có mục đích kinh doanh, thương mại** (hợp đồng dân sự theo nghĩa hẹp): là những hợp đồng giữa cá nhân, hộ gia đình để thực hiện các giao dịch dân sự nhằm thỏa mãn nhu cầu tiêu dùng, sinh hoạt.

- **Hợp đồng kinh doanh, thương mại:** là hợp đồng giữa các chủ thể có đăng ký kinh doanh để thực hiện các hoạt động kinh doanh, thương mại.

Ngoài ra, còn có một số loại hợp đồng khác như:

- **Hợp đồng vì lợi ích của người thứ ba** là hợp đồng mà các bên giao kết hợp đồng đều phải thực hiện nghĩa vụ và người thứ ba được hưởng lợi ích từ việc thực hiện nghĩa vụ đó. Các bên tham gia giao kết thực hiện nghĩa vụ dân sự không phải vì lợi ích của bản thân họ mà thực hiện nghĩa vụ dân sự đó vì lợi ích của người thứ ba.

- **Hợp đồng có điều kiện** là hợp đồng mà việc thực hiện phụ thuộc vào việc phát sinh, thay đổi hoặc chấm dứt một sự kiện nhất định. Việc thực hiện hợp đồng này phụ thuộc vào sự kiện do các bên thỏa thuận trước. Sự kiện mà các chủ thể thỏa thuận phải không trái pháp luật và đạo đức xã hội. Đồng thời, nếu điều kiện của hợp đồng là một công việc phải làm thì nó phải có tính khả thi, có thực trong thực tế.

Nguồn văn bản về hợp đồng và nguyên tắc áp dụng các văn bản pháp luật về hợp đồng

Bộ luật Dân sự là văn bản pháp luật chung điều chỉnh tất cả các loại hợp đồng. Đối với những hợp đồng không có mục đích kinh doanh, thương mại (hợp đồng dân sự theo nghĩa hẹp), Bộ luật dân sự là nguồn văn bản chủ yếu.

Đối với hợp đồng kinh doanh, thương mại, vấn đề nguồn văn bản và nguyên tắc áp dụng có một số điểm khác. Hợp đồng kinh doanh, thương mại trước hết phải áp dụng những quy định của Luật Thương mại. Những quy định nào không có trong Luật Thương mại thì áp dụng quy định của Bộ luật dân sự. Đối với những lĩnh vực kinh doanh thương mại đặc thù, còn có những văn bản pháp luật chuyên ngành (ví dụ như các hợp đồng trong kinh doanh chứng khoán, bảo hiểm phải tuân thủ quy định của pháp luật chứng khoán, pháp luật kinh doanh bảo hiểm,...). Vì vậy, khi xác lập và giải quyết các quan hệ hợp đồng trong những lĩnh vực kinh doanh đặc thù, phải ưu tiên áp dụng quy định của văn bản pháp luật chuyên ngành. Trong quan hệ hợp đồng kinh doanh, thương mại có yếu tố quốc tế, ngoài việc áp dụng quy định của pháp luật Việt Nam còn phải áp dụng những Điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên. Trường hợp đối với cùng một nội dung, có sự khác nhau trong quy định của pháp luật Việt Nam và Điều ước quốc tế thì ưu tiên áp dụng quy định của những Điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên.

II. HỢP ĐỒNG TRONG LĨNH VỰC KINH DOANH, THƯƠNG MẠI

1. Khái niệm và phân loại hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

Quan hệ kinh doanh thương mại được xác lập và thực hiện thông qua hình thức pháp lý chủ yếu là hợp đồng. Hợp đồng kinh doanh, thương mại có bản chất của hợp đồng nói chung, là sự thỏa thuận nhằm xác lập, thay đổi hoặc chấm dứt các quyền và nghĩa vụ trong quan hệ kinh doanh, thương mại. Luật Thương mại năm 2005 (sau đây gọi tắt là Luật Thương mại) không đưa ra định nghĩa về hợp đồng trong kinh doanh, thương mại, song có thể xác định bản chất pháp lý của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại trên cơ sở quy định của Bộ luật dân sự năm 2015 (sau đây gọi tắt là Bộ luật dân sự) về hợp đồng mua bán tài sản⁵. Từ đó cho thấy, hợp đồng trong kinh doanh, thương mại là một dạng cụ thể của hợp đồng.

Có thể xem xét hợp đồng kinh doanh, thương mại trong mối liên hệ với hợp đồng dân sự theo nguyên lý của mối quan hệ giữa cái chung và cái riêng. Nhiều vấn đề về hợp đồng trong kinh doanh, thương mại được điều chỉnh bởi pháp luật không có sự khác biệt với các hợp đồng nói chung, như: Giao kết hợp đồng, hợp đồng vô hiệu và xử lý hợp đồng vô hiệu... Bên cạnh đó, xuất phát từ yêu cầu của hoạt động thương mại, một số vấn đề về hợp đồng trong kinh doanh, thương mại được quy định trong pháp luật thương mại có tính chất là sự phát triển tiếp tục những quy định của bộ luật dân sự về hợp đồng (như chủ thể, hình thức, quyền và

⁵ Xem Điều 430 Bộ luật Dân sự

nghĩa vụ của các bên, chế tài và giải quyết tranh chấp hợp đồng...). Với tư cách là hình thức pháp lý của quan hệ thương mại, hợp đồng trong kinh doanh, thương mại có những đặc điểm nhất định để nhận biết và phân biệt với các loại hợp đồng khác.

Thứ nhất, về chủ thể: hợp đồng trong kinh doanh, thương mại được thiết lập giữa các chủ thể là thương nhân. Theo quy định của Luật Thương mại, thương nhân gồm tổ chức kinh tế được thành lập hợp pháp hoặc cá nhân hoạt động thương mại một cách độc lập, thường xuyên và có đăng ký kinh doanh⁶. Điểm mấu chốt là tất cả chủ thể của quan hệ hợp đồng kinh doanh, thương mại (thương nhân) đều phải có đăng ký kinh doanh. Thương nhân là chủ thể của hợp đồng kinh doanh, thương mại có thể là thương nhân Việt Nam hoặc thương nhân nước ngoài. Luật Thương mại quy định về thương nhân nói chung và thương nhân nước ngoài hoạt động thương mại tại Việt Nam.

Thứ hai, về hình thức: hợp đồng kinh doanh, thương mại có thể được thiết lập dưới hình thức văn bản, lời nói hoặc bằng hành vi cụ thể của các bên giao kết. Trong những trường hợp nhất định, pháp luật bắt buộc các bên phải thiết lập hợp đồng kinh doanh, thương mại bằng hình thức văn bản (Hợp đồng mua bán hàng hoá quốc tế, hợp đồng dịch vụ khuyến mại, quảng cáo, hội chợ, triển lãm thương mại...). Luật Thương mại cho phép các bên hợp đồng có thể thay thế hình thức thức văn bản bằng các hình thức khác có giá trị pháp lý tương đương. Các hình thức có giá trị tương đương văn bản bao gồm điện báo, telex, fax, thông điệp dữ liệu⁷.

Thứ ba, về nội dung và mục đích của hợp đồng kinh doanh thương mại: mục đích của các bên trong hợp đồng kinh doanh, thương mại là lợi nhuận. Trường hợp có chủ thể hợp đồng không nhằm mục đích lợi nhuận giao dịch với thương nhân thực hiện trên lãnh thổ nước Cộng hoà xã hội Chủ nghĩa Việt Nam, thì hợp đồng được áp dụng Luật Thương mại khi bên không nhằm mục đích lợi nhuận lựa chọn áp dụng Luật Thương mại⁸.

Hợp đồng trong kinh doanh, thương mại có thể chia thành những nhóm chủ yếu như sau:

Một là, hợp đồng mua bán hàng hóa: Hợp đồng mua bán hàng hóa không có yếu tố quốc tế; hợp đồng mua bán hàng hóa quốc tế (Xuất khẩu, nhập khẩu, tạm nhập tái xuất, tạm xuất tái nhập, chuyển cửa khẩu) và hợp đồng mua bán hàng hóa qua Sở giao dịch hàng hóa (hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng quyền chọn).

Hai là, hợp đồng dịch vụ: Hợp đồng cung ứng dịch vụ liên quan trực tiếp đến mua bán hàng hóa (hợp đồng trong các hoạt động xúc tiến thương mại, trung

⁶ Khoản 1 Điều 6 Luật Thương mại

⁷ Khoản 15 Điều 3 Luật Thương mại

⁸ Khoản 3 Điều 1 Luật Thương mại.

gian thương mại, các hoạt động thương mại cụ thể khác); các hợp đồng cung ứng dịch vụ chuyên ngành (hợp đồng dịch vụ tài chính, ngân hàng, bảo hiểm, đào tạo, du lịch...).

Ba là, những hợp đồng trong các hoạt động đầu tư thương mại đặc thù khác (hợp đồng giao nhận thầu xây lắp, hợp đồng chuyển nhượng dự án khu đô thị mới, khu nhà ở, dự án hạ tầng kỹ thuật khu công nghiệp...).

2. Giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

2.1. Nội dung của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

Nội dung của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại là các điều khoản do các bên thỏa thuận, thể hiện quyền và nghĩa vụ của các bên trong quan hệ hợp đồng. Trong thực tiễn, các bên thỏa thuận nội dung hợp đồng càng chi tiết thì càng thuận lợi cho việc thực hiện hợp đồng.

Việc pháp luật quy định nội dung của hợp đồng kinh doanh, thương mại có ý nghĩa hướng các bên tập trung vào thỏa thuận những nội dung quan trọng của hợp đồng, tạo điều kiện thuận lợi cho việc thực hiện, đồng thời phòng ngừa những tranh chấp xảy ra trong quá trình thực hiện hợp đồng. Luật Thương mại không quy định bắt buộc các bên phải thỏa thuận những nội dung cụ thể nào trong hợp đồng kinh doanh, thương mại. Các nội dung chủ yếu của hợp đồng kinh doanh, thương mại có thể xác định được dựa trên những quy định mang tính "khuyến nghị", "định hướng" của pháp luật⁹, thói quen và tập quán thương mại. Trong điều kiện nhận thức của nhà kinh doanh còn nhiều hạn chế, thì điều này tiềm ẩn nguy cơ dẫn đến những rủi ro pháp lý, những tranh chấp trong hoạt động kinh doanh, thương mại.

Trên cơ sở các quy định của Bộ luật Dân sự và Luật Thương mại, xuất phát từ tính chất của quan hệ hợp đồng trong kinh doanh, thương mại, có thể thấy những điều khoản quan trọng của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại bao gồm: đối tượng; số lượng và chất lượng; giá cả, phương thức thanh toán; thời hạn và địa điểm, phương thức thực hiện hợp đồng; quyền và nghĩa vụ của các bên; trách nhiệm do vi phạm hợp đồng; phương thức giải quyết tranh chấp... Cũng cần lưu ý rằng, đối với từng loại hợp đồng cụ thể, pháp luật có thể có quy định về những nội dung bắt buộc phải có (điều khoản chủ yếu) của hợp đồng.

2.2. Thủ tục giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

Một hợp đồng kinh doanh, thương mại có thể được hình thành theo bất cứ cách thức nào, theo đó chúng tỏ giữa các bên đã đạt được sự thỏa thuận. Thời điểm giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại là thời điểm mà các bên đã đạt được sự thỏa thuận. Trong quá trình xác lập hợp đồng trong kinh doanh, thương

⁹ Xem Điều 398 Bộ luật Dân sự

mai, các vấn đề pháp lý cơ bản cần được làm rõ là: (i) Đề nghị giao kết hợp đồng; (ii) Chấp nhận đề nghị hợp đồng; (iii) Thời điểm giao kết và hiệu lực của hợp đồng. Những vấn đề này không được Luật Thương mại quy định cụ thể, vì vậy các quy định của Bộ luật Dân sự sẽ được áp dụng đối với việc giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại.

a) Đề nghị giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

Đề nghị giao kết hợp đồng nói chung có bản chất là hành vi pháp lý đơn phương của một chủ thể, có nội dung bày tỏ ý định giao kết hợp đồng với chủ thể khác theo những điều kiện xác định. Từ quy định của Điều 386 Bộ luật Dân sự, có thể định nghĩa đề nghị giao kết hợp đồng kinh doanh, thương mại là việc thể hiện rõ ý định giao kết hợp đồng và chịu sự ràng buộc về đề nghị này của bên đề nghị đối với bên đã được xác định cụ thể.

Bộ luật Dân sự cũng như Luật Thương mại không quy định về hình thức của đề nghị giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại, song có thể dựa vào quy định về hình thức của hợp đồng (Điều 24 Luật Thương mại) để xác định hình thức của đề nghị giao kết hợp đồng, theo đó đề nghị giao kết hợp đồng có thể được thể hiện bằng văn bản, lời nói hoặc hành vi cụ thể hoặc kết hợp giữa các hình thức này.

- Thời điểm đề nghị giao kết hợp đồng có hiệu lực:

Đề nghị giao kết hợp đồng được gửi đến cho một hay nhiều chủ thể đã xác định. Hiệu lực của đề nghị giao kết hợp đồng thông thường được bên đề nghị ấn định. Trường hợp bên đề nghị không ấn định thời điểm có hiệu lực của đề nghị hợp đồng thì đề nghị giao kết hợp đồng có hiệu lực kể từ khi bên được đề nghị nhận được đề nghị đó, trừ trường hợp luật liên quan có quy định khác. Căn cứ xác định bên được đề nghị đã nhận được đề nghị giao kết hợp đồng là: (i) Đề nghị được chuyển đến nơi cư trú (bên được đề nghị là cá nhân) hoặc trụ sở của bên được đề nghị (trường hợp bên được đề nghị là pháp nhân); (ii) Đề nghị được đưa vào hệ thống thông tin chính thức của bên được đề nghị; (iii) Bên được đề nghị biết được đề nghị giao kết hợp đồng thông qua các phương thức khác.

Bên đề nghị phải chịu trách nhiệm về đề nghị của mình. Trong thời hạn đề nghị hợp đồng có hiệu lực, nếu bên được đề nghị thông báo chấp nhận vô điều kiện đề nghị hợp đồng thì hợp đồng trong kinh doanh, thương mại hình thành và ràng buộc các bên. Nếu các bên không thực hiện các nghĩa vụ theo hợp đồng thì phải chịu các hình thức chế tài do vi phạm hợp đồng.

- Thay đổi, rút lại đề nghị giao kết hợp đồng:

Bên đề nghị giao kết hợp đồng có thể thay đổi hoặc rút lại đề nghị giao kết hợp đồng trong các trường hợp: (i) Bên được đề nghị nhận được thông báo về việc thay đổi hoặc rút lại đề nghị trước hoặc cùng với thời điểm nhận được đề nghị; (ii)

Điều kiện thay đổi hoặc rút lại đề nghị phát sinh trong trường hợp bên đề nghị có nêu rõ về việc được thay đổi hoặc rút lại đề nghị khi điều kiện đó phát sinh. Khi bên đề nghị thay đổi nội dung của đề nghị thì đó là đề nghị mới.

- Hủy bỏ đề nghị giao kết hợp đồng:

Bên đề nghị giao kết hợp đồng có thể hủy bỏ đề nghị nếu đã nêu rõ quyền này trong đề nghị và bên được đề nghị nhận được thông báo về việc hủy bỏ đề nghị trước khi người này gửi thông báo chấp nhận đề nghị giao kết hợp đồng.

- Chấm dứt đề nghị giao kết hợp đồng:

Đề nghị giao kết hợp đồng chấm dứt hiệu lực trong các trường hợp: (i) Bên được đề nghị chấp nhận giao kết hợp đồng; (ii) Bên được đề nghị trả lời không chấp nhận; (iii) Hết thời hạn trả lời chấp nhận; (iv) Thông báo về việc thay đổi hoặc rút lại đề nghị có hiệu lực; (v) Thông báo về việc hủy bỏ đề nghị có hiệu lực; (vi) Theo thỏa thuận của bên đề nghị và bên được đề nghị trong thời hạn chờ bên được đề nghị trả lời.

- Sửa đổi đề nghị do bên được đề nghị đề xuất:

Khi bên được đề nghị đã chấp nhận giao kết hợp đồng nhưng có nêu điều kiện hoặc sửa đổi đề nghị thì coi như người này đã đưa ra đề nghị mới.

b) Chấp nhận đề nghị giao kết hợp đồng

Chấp nhận đề nghị giao kết hợp đồng là sự trả lời của bên được đề nghị đối với bên đề nghị về việc chấp nhận toàn bộ nội dung của đề nghị. Sự im lặng của bên được đề nghị không được coi là chấp nhận đề nghị giao kết hợp đồng, trừ trường hợp có thỏa thuận hoặc theo thói quen đã được xác lập giữa các bên.

Thời hạn trả lời chấp nhận giao kết hợp đồng được xác định khác nhau trong các trường hợp sau:

- Khi bên đề nghị có ấn định thời hạn trả lời thì việc trả lời chấp nhận chỉ có hiệu lực khi được thực hiện trong thời hạn đó; nếu bên đề nghị giao kết hợp đồng nhận được trả lời khi đã hết thời hạn trả lời thì chấp nhận này được coi là đề nghị mới của bên chậm trả lời. Khi bên đề nghị không nêu rõ thời hạn trả lời thì việc trả lời chấp nhận chỉ có hiệu lực nếu được thực hiện trong một thời hạn hợp lý.

- Trong trường hợp thông báo chấp nhận giao kết hợp đồng đến chậm vì lý do khách quan mà bên đề nghị biết hoặc phải biết về lý do khách quan này thì thông báo chấp nhận giao kết hợp đồng vẫn có hiệu lực, trừ trường hợp bên đề nghị trả lời ngay không đồng ý với chấp nhận đó của bên được đề nghị.

- Khi các bên trực tiếp giao tiếp với nhau, kể cả trong trường hợp qua điện thoại hoặc qua các phương tiện khác thì bên được đề nghị phải trả lời ngay có chấp

nhận hoặc không chấp nhận, trừ trường hợp có thỏa thuận về thời hạn trả lời.

Bên được đề nghị giao kết hợp đồng có thể rút lại thông báo chấp nhận giao kết hợp đồng, nếu thông báo này đến trước hoặc cùng với thời điểm bên đề nghị nhận được trả lời chấp nhận giao kết hợp đồng.

c) Thời điểm giao kết hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

Về nguyên tắc chung, hợp đồng trong kinh doanh, thương mại được giao kết vào thời điểm bên đề nghị nhận được chấp nhận giao kết. Thời điểm giao kết hợp đồng được quy định khác nhau phụ thuộc vào cách thức giao kết và hình thức của hợp đồng. Theo Điều 400 Bộ luật Dân sự, có thể xác định thời điểm giao kết hợp đồng kinh doanh, thương mại theo các trường hợp sau:

- Hợp đồng được giao kết trực tiếp bằng văn bản: Thời điểm giao kết hợp đồng là thời điểm bên sau cùng ký vào văn bản hay bằng hình thức chấp nhận khác được thể hiện trên văn bản;

- Hợp đồng được giao kết gián tiếp bằng văn bản (thông qua các tài liệu giao dịch): Thời điểm đạt được sự thỏa thuận được xác định theo thuyết "tiếp nhận", theo đó, hợp đồng được giao kết khi bên đề nghị nhận được trả lời chấp nhận giao kết hợp đồng;

- Hợp đồng được giao kết bằng lời nói: thời điểm giao kết hợp đồng là thời điểm các bên đã thỏa thuận về nội dung của hợp đồng. Các bên có thể sử dụng những biện pháp, chứng cứ hợp pháp để chứng minh việc "các bên đã thỏa thuận" về nội dung của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại bằng lời nói. Thời điểm giao kết hợp đồng cũng được xác định theo cách này trong trường hợp hợp đồng giao kết bằng lời nói và sau đó xác lập bằng văn bản.

Ngoài ra, sự im lặng của bên được đề nghị cho đến khi hết thời hạn trả lời cũng có thể là căn xác định hợp đồng kinh doanh, thương mại đã được giao kết, nếu có thỏa thuận im lặng là sự trả lời chấp nhận giao kết hợp đồng¹⁰.

d) Hiệu lực của hợp đồng:

Hợp đồng trong kinh doanh, thương mại được giao kết hợp pháp có hiệu lực từ thời điểm giao kết, trừ trường hợp các bên có thỏa thuận khác hoặc luật liên quan có quy định khác¹¹. Từ thời điểm hợp đồng có hiệu lực, các bên phải thực hiện quyền và nghĩa vụ đối với nhau theo cam kết. Hợp đồng chỉ có thể bị sửa đổi hoặc hủy bỏ theo thỏa thuận của các bên hoặc theo quy định của pháp luật.

3. Các biện pháp bảo đảm thực hiện hợp đồng trong kinh doanh, thương

¹⁰ Điều 400 Bộ luật dân sự

¹¹ Điều 401 Bộ luật dân sự

mại¹²

Những biện pháp bảo đảm thực hiện hợp đồng trong kinh doanh, thương mại áp dụng theo quy định của Bộ luật Dân sự, gồm: cầm cố tài sản, thế chấp tài sản, đặt cọc, ký cược, ký quỹ, bảo lưu quyền sở hữu, bảo lãnh, tín chấp, cầm giữ tài sản.

3.1. Cầm cố tài sản là việc một bên (gọi là bên cầm cố) giao tài sản thuộc quyền sở hữu của mình cho bên kia (gọi là bên nhận cầm cố) để bảo đảm thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng. Việc cầm cố tài sản phải được lập thành văn bản, có thể lập thành văn bản riêng hoặc ghi trong hợp đồng chính.

3.2. Thế chấp tài sản là việc một bên (gọi là bên thế chấp) dùng tài sản thuộc sở hữu của mình để bảo đảm thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng đối với bên kia (gọi là bên nhận thế chấp) và không giao tài sản đó cho bên nhận thế chấp. Tài sản thế chấp do bên thế chấp giữ, các bên có thể thỏa thuận giao cho người thứ ba giữ tài sản thế chấp. Việc thế chấp tài sản phải được lập thành văn bản, có thể lập thành văn bản riêng hoặc ghi trong hợp đồng chính. Trong trường hợp pháp luật có quy định thì văn bản thay thế phải được công chứng, chứng thực hoặc đăng ký.

3.3. Đặt cọc là việc một bên giao cho bên kia một khoản tiền hoặc kim khí quý, đá quý hoặc vật có giá trị khác (gọi là tài sản đặt cọc) trong một thời hạn để bảo đảm giao kết hoặc thực hiện hợp đồng. Việc đặt cọc phải được lập thành văn bản.

3.4. Ký cược là việc bên thuê tài sản là động sản giao cho bên cho thuê một khoản tiền hoặc kim khí quý, đá quý hoặc vật có giá trị khác (gọi là tài sản ký cược) trong một thời hạn để bảo đảm việc trả lại tài sản thuê.

3.5. Ký quỹ là việc bên có nghĩa vụ gửi một khoản tiền hoặc kim khí quý, đá quý hoặc giấy tờ có giá vào tài khoản phong tỏa tại một tổ chức tín dụng để bảo đảm việc thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng.

3.6. Bảo lưu quyền sở hữu:

Trong hợp đồng mua bán, quyền sở hữu tài sản có thể được bên bán bảo lưu cho đến khi nghĩa vụ thanh toán được thực hiện đầy đủ. Việc bảo lưu này phải được lập thành văn bản riêng hoặc được ghi trong hợp đồng mua bán. Bảo lưu quyền sở hữu phát sinh hiệu lực đối kháng với người thứ ba kể từ thời điểm đăng ký.

3.7. Bảo lãnh là việc người thứ ba (gọi là bên bảo lãnh) cam kết với bên có quyền (gọi là bên nhận bảo lãnh) sẽ thực hiện nghĩa vụ thay cho bên có nghĩa vụ (gọi là bên được bảo lãnh), nếu khi đến thời hạn thực hiện nghĩa vụ mà bên được bảo lãnh không thực hiện hoặc thực hiện không đúng nghĩa vụ. Các bên cũng có thể

¹² Xem Bộ luật dân sự (từ Điều 292 đến Điều 350)

thỏa thuận về việc bên bảo lãnh chỉ phải thực hiện nghĩa vụ khi bên được bảo lãnh không có khả năng thực hiện nghĩa vụ của mình. Việc bảo lãnh phải được lập thành văn bản, có thể lập thành văn bản riêng hoặc ghi trong hợp đồng chính. Trong trường hợp pháp luật có quy định thì văn bản bảo lãnh phải được công chứng, chứng thực.

3.8. Tín chấp là việc Tổ chức chính trị - xã hội ở cơ sở được pháp luật cho phép bảo đảm (bằng tín chấp) cho cá nhân, hộ gia đình nghèo vay một khoản tiền tại tổ chức tín dụng để sản xuất, kinh doanh, tiêu dùng theo quy định pháp luật. Việc cho vay có bảo đảm bằng tín chấp phải được lập thành văn bản có xác nhận của tổ chức chính trị - xã hội bảo đảm bằng tín chấp về điều kiện, hoàn cảnh của bên vay vốn; trong đó ghi rõ số tiền vay, mục đích vay, thời hạn vay, lãi suất, quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của người vay, ngân hàng, tổ chức tín dụng cho vay và tổ chức chính trị - xã hội bảo đảm bằng tín chấp.

3.9. Cầm giữ tài sản là việc bên có quyền (gọi là bên cầm giữ) đang nắm giữ hợp pháp tài sản là đối tượng của hợp đồng song vụ được chiếm giữ tài sản trong trường hợp bên có nghĩa vụ không thực hiện hoặc thực hiện không đúng nghĩa vụ.

4. Điều kiện có hiệu lực của hợp đồng và hợp đồng vô hiệu

4.1. Điều kiện có hiệu lực của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

Luật Thương mại không quy định cụ thể các điều kiện để hợp đồng có hiệu lực. Vì vậy, khi xem xét hiệu lực của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại, cần dựa trên các điều kiện có hiệu lực của giao dịch dân sự quy định trong Bộ luật Dân sự. Căn cứ vào quy định của Bộ luật Dân sự (Điều 117) và các quy định có liên quan, có thể xác định một hợp đồng trong kinh doanh, thương mại có hiệu lực khi có đủ các điều kiện sau đây:

Thứ nhất, chủ thể tham gia giao kết hợp đồng kinh doanh thương mại phải có năng lực pháp luật dân sự, năng lực hành vi dân sự phù hợp với giao dịch dân sự được xác lập.

Hành vi giao kết hợp đồng sẽ làm phát sinh quyền và nghĩa vụ pháp lý cho các bên, do vậy để hợp đồng có hiệu lực pháp lý và có khả năng thực hiện, chủ thể giao kết hợp đồng phải có khả năng nhận thức hành vi giao kết hợp đồng cũng như hậu quả của việc giao kết hợp đồng. Đối với cá nhân, tổ chức giao kết hợp đồng phải đúng thẩm quyền.

Thứ hai, mục đích và nội dung của hợp đồng kinh doanh, thương mại không vi phạm điều cấm của luật, không trái đạo đức xã hội

Mục đích của hợp đồng là những lợi ích hợp pháp mà các bên mong muốn đạt được khi giao kết hợp đồng. Nội dung của hợp đồng bao gồm các điều khoản

mà các bên đã thỏa thuận, thống nhất. Để hợp đồng có hiệu lực và có khả năng thực hiện, pháp luật quy định mục đích, nội dung của hợp đồng không được vi phạm điều cấm của luật và không trái đạo đức xã hội.

Ví dụ: Hàng hóa, dịch vụ là đối tượng của hợp đồng không bị cấm kinh doanh theo quy định của pháp luật. Tùy thuộc vào từng giai đoạn của nền kinh tế, xuất phát từ yêu cầu quản lý nhà nước mà những hàng hóa, dịch vụ bị cấm kinh doanh được pháp luật quy định một cách phù hợp (hiện tại vấn đề này đang được quy định tại Luật Đầu tư 2014, Nghị định số 59/2006/NĐ-CP ngày 12 tháng 6 năm 2006 của Chính phủ về hàng hóa, dịch vụ cấm kinh doanh, hạn chế kinh doanh và kinh doanh có điều kiện và Nghị định số 43/2009/NĐ-CP ngày 07 tháng 05 năm 2009 của Chính phủ về sửa đổi Danh mục hàng hóa, dịch vụ cấm kinh doanh của Nghị định số 59/2006/NĐ-CP)

Thứ ba, chủ thể tham gia giao dịch dân sự hoàn toàn tự nguyện.

Thứ tư, hình thức của hợp đồng là điều kiện có hiệu lực của giao dịch dân sự trong trường hợp luật có quy định. Thông thường đó là quy định hợp đồng phải được lập thành văn bản và /hoặc văn bản hợp đồng phải được đăng ký, công chứng, chứng thực. Trong trường hợp này, hình thức của hợp đồng là điều kiện có hiệu lực, khi giao kết các bên phải tuân theo hình thức được pháp luật quy định. Để hợp đồng kinh doanh, thương mại có hiệu lực, hợp đồng phải được xác lập theo những hình thức được pháp luật thừa nhận. Theo Điều 24 Luật Thương mại, hợp đồng kinh doanh, thương mại được thể hiện bằng lời nói, bằng văn bản hoặc được xác lập bằng hành vi cụ thể. Đối với các loại hợp đồng mà pháp luật quy định phải được lập thành văn bản thì phải tuân theo các quy định đó. Như vậy, trường hợp các bên không tuân thủ hình thức hợp đồng khi pháp luật bắt buộc phải thỏa thuận bằng văn bản (ví dụ: hợp đồng mua bán hàng hóa quốc tế, hợp đồng mua bán nhà ở nhằm mục đích kinh doanh...) sẽ là lý do dẫn đến hợp đồng bị vô hiệu.

4.2. Hợp đồng vô hiệu và xử lý hợp đồng vô hiệu

a) Các trường hợp vô hiệu

Thứ nhất, hợp đồng vô hiệu là hợp đồng không thỏa mãn một trong các điều kiện có hiệu lực theo quy định của pháp luật.

- Nội dung của hợp đồng vi phạm điều cấm của luật hoặc trái đạo đức xã hội;

- Các bên xác lập hợp đồng một cách giả tạo nhằm che giấu một giao dịch khác thì giao dịch giả tạo bị coi là vô hiệu.

- Hợp đồng được xác lập bởi người chưa thành niên, người mất năng lực hành vi dân sự, người có khó khăn trong nhận thức, làm chủ hành vi, người bị hạn chế năng lực hành vi dân sự;

- Hợp đồng vô hiệu do bị nhầm lẫn;

- Hợp đồng vô hiệu do một bên chủ thể tham gia xác lập hợp đồng bị lừa dối, đe dọa, cưỡng ép;

- Hợp đồng vô hiệu do người xác lập đủ năng lực hành vi dân sự nhưng đã xác lập giao dịch vào đúng thời điểm không nhận thức và làm chủ được hành vi của mình; người này có quyền yêu cầu Tòa án tuyên bố Hợp đồng đó là vô hiệu;

- Hợp đồng vô hiệu do vi phạm quy định về hình thức theo quy định của luật.

Thứ hai, tùy thuộc vào tính chất và mức độ của sự vô hiệu hợp đồng, hợp đồng vô hiệu có thể được chia thành:

- Hợp đồng vô hiệu toàn bộ ;

- Hợp đồng vô hiệu từng phần: Hợp đồng vô hiệu từng phần khi một phần của hợp đồng bị coi là vô hiệu nhưng không ảnh hưởng đến hiệu lực của phần còn lại của hợp đồng.

b) Xử lý hợp đồng vô hiệu

Hợp đồng vô hiệu không làm phát sinh, thay đổi, chấm dứt quyền và nghĩa vụ của các bên từ thời điểm giao kết. Các bên phải khôi phục lại tình trạng ban đầu, hoàn trả cho nhau những gì đã nhận.

Nếu không hoàn trả được bằng hiện vật thì hoàn trả theo trị giá bằng tiền; bên có lỗi gây thiệt hại phải bồi thường cho bên kia.

5. Trách nhiệm do vi phạm hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

5.1. Các hình thức trách nhiệm do vi phạm hợp đồng trong kinh doanh, thương mại

a) Buộc thực hiện đúng hợp đồng

Buộc thực hiện đúng hợp đồng trong kinh doanh, thương mại là hình thức chế tài, theo đó bên vi phạm nghĩa vụ hợp đồng trong kinh doanh, thương mại phải tiếp tục thực hiện nghĩa vụ theo yêu cầu của bên bị vi phạm. Căn cứ để áp dụng chế tài buộc thực hiện đúng hợp đồng là: có hành vi vi phạm hợp đồng và có lỗi của bên vi phạm. Biểu hiện cụ thể của việc áp dụng chế tài buộc thực hiện đúng hợp đồng là việc bên bị vi phạm thực hiện đúng các nghĩa vụ theo hợp đồng hoặc dùng các biện pháp khác để hợp đồng được thực hiện (tự sửa chữa khuyết tật của hàng hoá, thiếu sót của dịch vụ, mua hàng hóa, nhận cung ứng dịch vụ của người

khác theo đúng loại hàng hoá, dịch vụ ghi trong hợp đồng...) và bên vi phạm phải chịu phí tổn phát sinh. Những trường hợp bên bị vi phạm và bên vi phạm thoả thuận gia hạn thực hiện nghĩa vụ hoặc thoả thuận thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác, không được coi là áp dụng chế tài buộc thực hiện đúng hợp đồng.

Theo Điều 297 Luật Thương mại, khi áp dụng chế tài buộc thực hiện đúng hợp đồng, bên bị vi phạm có thể lựa chọn hoặc yêu cầu bên vi phạm thực hiện đúng hợp đồng hoặc lựa chọn các biện pháp khác để hợp đồng được thực hiện và bên vi phạm phải chịu chi phí phát sinh. Chế tài buộc thực hiện đúng hợp đồng theo Luật Thương mại được đặt ra khi có vi phạm các điều khoản về số lượng, chất lượng hàng hóa, yêu cầu kỹ thuật của công việc. Khi bên vi phạm giao hàng thiếu, cung ứng dịch vụ không đúng hợp đồng, bên bị vi phạm có quyền yêu cầu bên vi phạm phải giao đủ hàng, cung ứng dịch vụ theo đúng thoả thuận trong hợp đồng. Nếu bên vi phạm giao hàng kém chất lượng, cung ứng dịch vụ không đúng hợp đồng, bên bị vi phạm có quyền yêu cầu bên vi phạm loại trừ khuyết tật của hàng hoá, thiếu sót của dịch vụ hoặc giao hàng khác thay thế, cung ứng dịch vụ theo đúng hợp đồng. Trường hợp bên vi phạm không thực hiện yêu cầu thực hiện đúng hợp đồng, bên bị vi phạm có quyền mua hàng, nhận cung ứng dịch vụ của người khác theo đúng loại hàng hoá, dịch vụ ghi trong hợp đồng và bên vi phạm phải bù chênh lệch giá. Bên bị vi phạm cũng có thể tự sửa chữa khuyết tật của hàng hóa, thiếu sót của dịch vụ và yêu cầu bên vi phạm phải trả các chi phí thực tế hợp lý.

b) Phạt vi phạm hợp đồng

Phạt vi phạm hợp đồng trong kinh doanh, thương mại là hình thức chế tài áp dụng đối với hành vi vi phạm hợp đồng, theo đó bên bị vi phạm yêu cầu bên vi phạm trả một khoản tiền phạt do pháp luật quy định hoặc do các bên thoả thuận trên cơ sở pháp luật.

Chế tài phạt vi phạm hợp đồng có mục đích chủ yếu là tác động vào ý thức của các chủ thể hợp đồng nhằm giáo dục ý thức tôn trọng hợp đồng, phòng ngừa vi phạm hợp đồng. Với mục đích như vậy, phạt vi phạm hợp đồng được áp dụng một cách phổ biến đối với các vi phạm hợp đồng.

Theo Luật Thương mại, chế tài phạt vi phạm được áp dụng nếu trong hợp đồng có thoả thuận về việc áp dụng chế tài này¹³. Để áp dụng chế tài phạt hợp đồng cần có các căn cứ:

- Có hành vi vi phạm hợp đồng.
- Có lỗi của bên vi phạm hợp đồng.

¹³ Điều 300 Luật Thương mại

Mức tiền phạt vi phạm hợp đồng bị giới hạn bởi pháp luật (các bên có quyền thoả thuận về mức phạt nhưng không được vượt quá mức phạt do pháp luật quy định). Theo Luật Thương mại, mức phạt đối với vi phạm nghĩa vụ hợp đồng trong kinh doanh, thương mại hoặc tổng mức phạt đối với nhiều vi phạm do các bên thoả thuận trong hợp đồng, nhưng không quá 8% giá trị phần nghĩa vụ hợp đồng bị vi phạm¹⁴.

c) Bồi thường thiệt hại

Bồi thường thiệt hại là việc bên vi phạm bồi thường những tổn thất do hành vi vi phạm hợp đồng gây ra cho bên bị vi phạm.

Khác với phạt vi phạm hợp đồng, bồi thường thiệt hại là hình thức chế tài được áp dụng nhằm khôi phục, bù đắp những lợi ích vật chất bị mất của bên bị vi phạm hợp đồng trong kinh doanh, thương mại. Với mục đích này, bồi thường thiệt hại chỉ được áp dụng khi có thiệt hại xảy ra. Theo Luật Thương mại, để áp dụng trách nhiệm bồi thường thiệt hại phải có các căn cứ:

- Có hành vi vi phạm hợp đồng;
- Có thiệt hại thực tế;
- Hành vi vi phạm hợp đồng là nguyên nhân trực tiếp gây ra thiệt hại¹⁵.

Về nguyên tắc, bên vi phạm phải bồi thường toàn bộ những thiệt hại vật chất cho bên bị vi phạm bao gồm:

- Giá trị tổn thất thực tế, trực tiếp mà bên bị vi phạm phải chịu do bên vi phạm gây ra
- Khoản lợi trực tiếp mà bên bị vi phạm đáng lẽ được hưởng nếu không có hành vi vi phạm.

Bên yêu cầu bồi thường thiệt hại có nghĩa vụ phải chứng minh tổn thất, mức độ tổn thất do hành vi vi phạm gây ra và khoản lợi trực tiếp mà bên bị vi phạm đáng lẽ được hưởng nếu không có hành vi vi phạm hợp đồng. Khi xảy ra vi phạm hợp đồng, bên yêu cầu bồi thường thiệt hại phải áp dụng các biện pháp hợp lý để hạn chế tổn thất kể cả tổn thất đối với khoản lợi trực tiếp đáng lẽ được hưởng do hành vi vi phạm hợp đồng gây ra; nếu bên yêu cầu bồi thường thiệt hại không áp dụng các biện pháp đó, bên vi phạm hợp đồng có quyền yêu cầu giảm bớt giá trị bồi thường thiệt hại bằng mức tổn thất đáng lẽ có thể hạn chế được.

Khi áp dụng trách nhiệm bồi thường, cần lưu ý mối quan hệ giữa phạt hợp đồng và bồi thường thiệt hại. Với bản chất của hợp đồng, các bên trong hợp đồng

¹⁴ Điều 301 Luật Thương mại

¹⁵ Điều 303 Luật Thương mại

có quyền thỏa thuận về các hình thức chế tài phù hợp với quy định của pháp luật. Các bên có quyền thỏa thuận về việc bên vi phạm chỉ phải nộp tiền phạt vi phạm hợp đồng mà không phải bồi thường thiệt hại hoặc vừa phải nộp tiền phạt vi phạm hợp đồng và vừa phải bồi thường thiệt hại. Theo Luật thương mại, trong trường hợp các bên của hợp đồng trong kinh doanh, thương mại không có thỏa thuận phạt vi phạm thì bên bị vi phạm chỉ có quyền yêu cầu bồi thường thiệt hại; trường hợp các bên có thỏa thuận phạt vi phạm thì bên bị vi phạm có quyền áp dụng cả chế tài phạt vi phạm và buộc bồi thường thiệt hại¹⁶.

d) Tạm ngừng, đình chỉ và hủy bỏ hợp đồng

- Tạm ngừng thực hiện hợp đồng trong kinh doanh, thương mại: là việc một bên tạm thời không thực hiện nghĩa vụ trong hợp đồng kinh doanh, thương mại. Khi hợp đồng trong kinh doanh, thương mại bị tạm ngừng thực hiện thì hợp đồng vẫn còn hiệu lực.

- Đình chỉ thực hiện hợp đồng trong kinh doanh, thương mại: là việc một bên chấm dứt thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng trong kinh doanh, thương mại. Khi hợp đồng trong kinh doanh, thương mại bị đình chỉ thực hiện thì hợp đồng chấm dứt hiệu lực từ thời điểm một bên nhận được thông báo đình chỉ. Các bên không phải tiếp tục thực hiện nghĩa vụ hợp đồng. Bên đã thực hiện nghĩa vụ có quyền yêu cầu bên kia thanh toán hoặc thực hiện nghĩa vụ đối ứng.

- Hủy bỏ hợp đồng trong kinh doanh, thương mại: là sự kiện pháp lý mà hậu quả của nó làm cho nội dung hợp đồng bị hủy bỏ không có hiệu lực từ thời điểm giao kết. Hủy bỏ hợp đồng có thể là hủy bỏ một phần hợp đồng hoặc toàn bộ hợp đồng. Hủy bỏ một phần hợp đồng là việc bãi bỏ thực hiện một phần nghĩa vụ hợp đồng, các phần còn lại trong hợp đồng vẫn còn hiệu lực. Hủy bỏ toàn bộ hợp đồng là việc bãi bỏ hoàn toàn việc thực hiện tất cả các nghĩa vụ hợp đồng đối với toàn bộ hợp đồng. Khi một hợp đồng trong kinh doanh, thương mại bị hủy bỏ toàn bộ, hợp đồng được coi là không có hiệu lực từ thời điểm giao kết. Các bên không phải tiếp tục thực hiện các nghĩa vụ đã thỏa thuận trong hợp đồng, trừ thỏa thuận về các quyền và nghĩa vụ sau khi hủy bỏ hợp đồng và về giải quyết tranh chấp. Các bên có quyền đòi lại lợi ích do việc đã thực hiện phần nghĩa vụ của mình theo hợp đồng; nếu các bên đều có nghĩa vụ hoàn trả thì nghĩa vụ của họ phải được thực hiện đồng thời; trường hợp không thể hoàn trả bằng chính lợi ích đã nhận thì bên có nghĩa vụ phải hoàn trả bằng tiền.

Điểm giống nhau giữa các hình thức chế tài tạm ngừng, đình chỉ và hủy bỏ hợp đồng thể hiện ở hai khía cạnh cơ bản là:

¹⁶ Điều 307 Luật Thương mại

Một là, về căn cứ áp dụng: Trừ trường hợp được miễn trách nhiệm, hợp đồng, tạm ngừng, đình chỉ và huỷ bỏ hợp đồng với tính chất là các hình thức chế tài, được áp dụng khi có các điều kiện: (i) Xảy ra hành vi vi phạm mà các bên đã thoả thuận là điều kiện để tạm ngừng, đình chỉ hoặc huỷ bỏ hợp đồng; (ii) Một bên vi phạm cơ bản nghĩa vụ hợp đồng¹⁷.

Từ quy định trên cho thấy, Luật Thương mại giành quyền chủ động cho các bên, vì vậy đòi hỏi các bên khi giao kết hợp đồng phải hết sức thận trọng trong việc thoả thuận vấn đề áp dụng các chế tài này. Trong lĩnh vực kinh doanh, thương mại, việc tạm ngừng, đình chỉ và huỷ bỏ hợp đồng có ảnh hưởng rất lớn đến lợi ích của các bên, đặc biệt là bên vi phạm hợp đồng. Về nguyên tắc, bên bị vi phạm không đương nhiên có quyền đơn phương tạm ngừng, đình chỉ hoặc huỷ bỏ hợp đồng, trừ khi pháp luật có quy định khác¹⁸; bên bị vi phạm chỉ có quyền đơn phương tạm ngừng, đình chỉ hoặc huỷ bỏ hợp đồng, nếu trong hợp đồng đã có thoả thuận vi phạm của bên kia là điều kiện để tạm ngừng, đình chỉ hoặc huỷ bỏ hợp đồng. Mặt khác, để đảm bảo quyền lợi của bên vi phạm hợp đồng, Luật Thương mại còn quy định hành vi vi phạm hợp đồng là căn cứ để tạm ngừng, đình chỉ hoặc huỷ bỏ hợp đồng phải là những vi phạm cơ bản nghĩa vụ hợp đồng. Vi phạm cơ bản nghĩa vụ hợp đồng là sự vi phạm hợp đồng của một bên gây thiệt hại cho bên kia đến mức làm cho bên kia không đạt được mục đích của việc giao kết hợp đồng¹⁹.

Hai là, về nội dung: Khác với các hình thức chế tài khác, tạm ngừng, đình chỉ và huỷ bỏ hợp đồng là các hình thức chế tài hợp đồng mà theo đó bên bị vi phạm hợp đồng áp dụng chế tài bằng cách không thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng. Việc áp dụng các hình thức chế tài tạm ngừng, đình chỉ hoặc huỷ bỏ hợp đồng được xem như sự "tự vệ" của bên vi phạm trước hành vi vi phạm hợp đồng của bên kia. Khi bị áp dụng các chế tài này, sự bất lợi mà bên vi phạm phải gánh chịu cơ bản thể hiện ở chỗ, bên vi phạm không được đáp ứng các quyền theo thoả thuận trong hợp đồng, do bên bị vi phạm không phải thực hiện các nghĩa vụ tương xứng. Mặt khác, bên bị vi phạm khi áp dụng các chế tài này vẫn có quyền yêu cầu bên vi phạm bồi thường thiệt hại theo quy định của pháp luật.

Trừ trường hợp có thoả thuận khác, bên bị vi phạm không được áp dụng chế tài tạm ngừng thực hiện hợp đồng, đình chỉ thực hiện hợp đồng hoặc huỷ bỏ hợp đồng đối với vi phạm không cơ bản.

Ngoài những chế tài nêu trên, các bên còn có thể thoả thuận các biện pháp khác không trái với nguyên tắc cơ bản của pháp luật Việt Nam, điều ước quốc tế

¹⁷ Điều 308, Điều 310, Điều Khoản 4 Điều 312 Luật Thương mại.

¹⁸ Ví dụ: bên mua hàng trong hợp đồng mua bán hàng hóa có quyền ngừng thanh toán tiền hàng trong các trường hợp được quy định tại Điều 51 Luật Thương mại.

¹⁹ Khoản 13 Điều 3 Luật Thương mại

mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên và tập quán thương mại quốc tế.

5.3. Miễn trách nhiệm hợp đồng

Miễn trách nhiệm hợp đồng trong kinh doanh, thương mại là việc bên vi phạm nghĩa vụ theo hợp đồng trong kinh doanh, thương mại không phải chịu các hình thức chế tài do vi phạm hợp đồng. Các bên trong hợp đồng trong kinh doanh, thương mại có quyền thoả thuận về giới hạn trách nhiệm và miễn trách nhiệm hợp đồng trong những trường hợp cụ thể do các bên dự liệu khi giao kết hợp đồng. Ngoài ra, việc miễn trách nhiệm hợp đồng còn được áp dụng theo các trường hợp khác do pháp luật quy định. Theo Điều 294 Luật Thương mại, bên vi phạm nghĩa vụ hợp đồng trong kinh doanh, thương mại còn được miễn trách nhiệm khi: (i) Xảy ra sự kiện bất khả kháng; (ii) Hành vi vi phạm của một bên hoàn toàn do lỗi của bên kia; (iii) Hành vi vi phạm của một bên do thực hiện quyết định của cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền mà các bên không thể biết được vào thời điểm giao kết hợp đồng.

Sự kiện bất khả kháng để miễn trách nhiệm đối với hành vi vi phạm hợp đồng được quy định trong Bộ luật Dân sự²⁰. Theo Khoản 1 Điều 156 Bộ luật Dân sự, sự kiện bất khả kháng được định nghĩa là sự kiện xảy ra một cách khách quan không thể lường trước được và không thể khắc phục được mặc dù đã áp dụng mọi biện pháp cần thiết và khả năng cho phép. Từ quy định này cho thấy, một sự kiện được coi là bất khả kháng với tính chất là căn cứ để miễn trách nhiệm hợp đồng phải thoả mãn các dấu hiệu: (i) Xảy ra sau khi các bên đã giao kết hợp đồng; (ii) Có tính chất bất thường mà các bên không thể lường trước được và không thể khắc phục được mặc dù đã áp dụng mọi biện pháp cần thiết và khả năng cho phép; (iii) Là nguyên nhân dẫn đến sự vi phạm hợp đồng. Với cách hiểu như vậy, các trường hợp bất khả kháng có thể bao gồm: Thiên tai, hoả hoạn, chiến tranh, đình công, sự thay đổi chính sách, pháp luật của Nhà nước.

Khi xảy ra sự kiện bất khả kháng, đối với những hợp đồng trong kinh doanh, thương mại có thời hạn cố định về giao hàng, các bên đều có quyền không thực hiện hợp đồng và không bị áp dụng các biện pháp chế tài. Trường hợp hợp đồng trong kinh doanh, thương mại có nội dung thoả thuận giao hàng trong một thời hạn, các bên trong hợp đồng kinh doanh, thương mại có thể thoả thuận kéo dài thời hạn thực hiện nghĩa vụ hợp đồng. Nếu các bên không có thoả thuận hoặc không thoả thuận được thì thời hạn thực hiện nghĩa vụ hợp đồng được tính thêm một thời gian bằng thời gian xảy ra trường hợp bất khả kháng cộng với thời gian hợp lý để khắc phục hậu quả, nhưng không được kéo dài quá các thời hạn sau đây:

²⁰ Luật Thương mại (2005) không quy định cụ thể về sự kiện bất khả kháng với tính chất là căn cứ để miễn trách nhiệm do vi phạm hợp đồng.

- Năm (05) tháng đối với hàng hoá mà thời hạn giao hàng được thoả thuận không quá mười hai (12) tháng, kể từ khi giao kết hợp đồng;

- Tám (08) tháng đối với hàng hoá mà thời hạn giao hàng được thoả thuận trên mười hai (12) tháng, kể từ khi giao kết hợp đồng²¹.

Khi áp dụng quy định về các trường hợp miễn trách nhiệm đối với hành vi vi phạm hợp đồng, việc chứng minh các trường hợp được miễn trách nhiệm thuộc nghĩa vụ của bên có hành vi vi phạm hợp đồng. Bên vi phạm nếu muốn được miễn trách nhiệm hợp đồng thì phải có đầy đủ chứng cứ để chứng minh các trường hợp miễn trách nhiệm hợp đồng theo quy định của pháp luật.

Ngoài ra, khi xảy ra trường hợp được miễn trách nhiệm hợp đồng, bên vi phạm hợp đồng còn phải thông báo ngay (bằng văn bản) cho bên kia về trường hợp được miễn trách nhiệm và những hậu quả có thể xảy ra. Nếu bên vi phạm không thông báo hoặc thông báo không kịp thời cho bên kia thì phải bồi thường thiệt hại.

Tranh chấp phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng kinh doanh, thương mại là những tranh chấp kinh doanh, thương mại nên được giải quyết theo quy định tại Phần thứ 6 của Chuyên đề này.

²¹ Điều 296 Luật Thương mại

PHẦN 4

PHÁP LUẬT VỀ CẠNH TRANH

1. Khái quát cạnh tranh và pháp luật cạnh tranh

1.1. Khái quát về cạnh tranh

a) Khái niệm cạnh tranh

- Cạnh tranh có thể được xem xét từ nhiều góc độ khác nhau. Từ góc độ kinh tế - pháp lý, cạnh tranh được hiểu là sự chạy đua (ganh đua) giữa các thành viên cùng một thị trường nhằm mục đích lôi kéo khách hàng, gia tăng thị phần của một thị trường hàng hóa, dịch vụ cụ thể.

- Cạnh tranh với tính chất là động lực nội tại thúc đẩy sự phát triển của nền kinh tế chỉ tồn tại trong điều kiện kinh tế thị trường. Cạnh tranh không những là môi trường và động lực thúc đẩy hoạt động kinh doanh phát triển, tăng năng suất lao động, tăng hiệu quả của các doanh nghiệp, mà còn là yếu tố quan trọng làm lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế - xã hội.

b) Nhận dạng cạnh tranh

- Căn cứ vào tính chất và mức độ can thiệp của công quyền vào hoạt động kinh doanh, thị trường được chia thành hai hình thái: Cạnh tranh tự do và cạnh tranh có sự điều tiết.

- Căn cứ vào cơ cấu thành viên thị trường và mức độ tập trung trong một lĩnh vực kinh doanh, thị trường được phân chia thành các hình thái: Cạnh tranh hoàn hảo và cạnh tranh không hoàn hảo (mức độ cao nhất là độc quyền).

- Căn cứ vào mục đích, tính chất của các phương thức cạnh tranh, các hành vi cạnh tranh trên các hình thái, thị trường được phân chia thành: Cạnh tranh lành mạnh và cạnh tranh không lành mạnh.

1.2. Pháp luật cạnh tranh

Luật Cạnh tranh (sửa đổi) được Quốc hội khóa XIV thông qua tại kỳ họp thứ 5, ngày 12 tháng 6 năm 2018, Luật có hiệu lực từ 01/7/2019.

So với Luật Cạnh tranh năm 2004, Luật Cạnh tranh mới được xây dựng trên cơ sở có sự kết hợp chặt chẽ giữa tư duy kinh tế và tư duy pháp lý trong đó nhấn mạnh mục tiêu tăng cường hiệu quả thực thi, phục vụ cho mục tiêu quan trọng nhất là: Tạo lập, duy trì và bảo đảm môi trường cạnh tranh lành mạnh, bình đẳng giữa các doanh nghiệp trên thị trường, từ đó tăng cường khả năng tiếp cận thị trường,

phân bổ hiệu quả các nguồn lực, nâng cao hiệu quả kinh tế, phúc lợi xã hội và bảo vệ quyền lợi người tiêu dùng.

2. Một số nội dung chính của Luật Cạnh tranh năm 2018

2.1. Phạm vi điều chỉnh và đối tượng áp dụng

Luật này quy định về hành vi hạn chế cạnh tranh, tập trung kinh tế gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh đến thị trường Việt Nam; hành vi cạnh tranh không lành mạnh; tổ tụng cạnh tranh; xử lý vi phạm pháp luật về cạnh tranh; quản lý nhà nước về cạnh tranh.

Đối tượng áp dụng của Luật này bao gồm:

- Tổ chức, cá nhân kinh doanh (sau đây gọi chung là doanh nghiệp) bao gồm cả doanh nghiệp sản xuất, cung ứng sản phẩm, dịch vụ công ích, doanh nghiệp hoạt động trong các ngành, lĩnh vực thuộc độc quyền nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập và doanh nghiệp nước ngoài hoạt động tại Việt Nam.

- Hiệp hội ngành, nghề hoạt động tại Việt Nam.

- Cơ quan, tổ chức, cá nhân trong nước và nước ngoài có liên quan.

So với Luật Cạnh tranh năm 2004, Luật này quy định điều chỉnh cả hành vi hạn chế cạnh tranh, tập trung kinh tế gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh đến thị trường Việt Nam cho dù hành vi được thực hiện ở trong hay ngoài lãnh thổ Việt Nam. Việc mở rộng phạm vi điều chỉnh nhằm mục tiêu:

Thứ nhất, tạo hành lang pháp lý để điều tra và xử lý toàn diện mọi hành vi cạnh tranh dù xảy ra tại đâu nhưng có tác động hoặc có khả năng gây tác động tiêu cực đối với cạnh tranh trên thị trường Việt Nam, góp phần bảo đảm cạnh tranh lành mạnh cho thị trường trong nước.

Thứ hai, tạo cơ sở pháp lý cho cơ quan cạnh tranh Việt Nam hợp tác với cơ quan cạnh tranh của các nước khác trong quá trình điều tra, xử lý các vụ việc cạnh tranh, tạo điều kiện thực thi các cam kết về cạnh tranh trong các Hiệp định thương mại song phương và đa phương.

Luật cũng quy định bổ sung cơ quan, tổ chức, cá nhân trong nước và nước ngoài có liên quan vào đối tượng áp dụng nhằm bao quát mọi chủ thể có thể thực hiện các hành vi vi phạm pháp luật cạnh tranh. Việc quy định mở rộng đối tượng áp dụng phù hợp với mục tiêu, định hướng phát triển kinh tế chung của một Chính

phủ kiến tạo, liêm chính, khuyến khích sáng tạo và khởi nghiệp để thúc đẩy cạnh tranh, tạo lập môi trường kinh doanh lành mạnh, bình đẳng, không phân biệt đối xử.

2.2. Các hành vi bị nghiêm cấm đối với cơ quan nhà nước

Cơ quan nhà nước thực hiện hành vi gây cản trở cạnh tranh trên thị trường sau đây:

- Ép buộc, yêu cầu, khuyến nghị doanh nghiệp, cơ quan, tổ chức, cá nhân phải thực hiện hoặc không thực hiện việc sản xuất, mua, bán hàng hóa, cung ứng, sử dụng dịch vụ cụ thể hoặc mua, bán hàng hóa, cung ứng, sử dụng dịch vụ với doanh nghiệp cụ thể, trừ hàng hóa, dịch vụ thuộc lĩnh vực độc quyền nhà nước hoặc trong trường hợp khẩn cấp theo quy định của pháp luật;

- Phân biệt đối xử giữa các doanh nghiệp;

- Ép buộc, yêu cầu, khuyến nghị các hiệp hội ngành, nghề, tổ chức xã hội - nghề nghiệp khác hoặc các doanh nghiệp liên kết với nhau nhằm hạn chế cạnh tranh trên thị trường;

- Lợi dụng chức vụ, quyền hạn để can thiệp trái pháp luật vào hoạt động cạnh tranh.

Tổ chức, cá nhân cung cấp thông tin, vận động, kêu gọi, ép buộc hoặc tổ chức để doanh nghiệp thực hiện hành vi hạn chế cạnh tranh, cạnh tranh không lành mạnh.

Trên cơ sở kế thừa quy định của Luật Cạnh tranh năm 2004, Luật tiếp tục quy định đồng thời có sửa đổi và bổ sung hành vi bị cấm đối với cơ quan nhà nước, theo đó, cơ quan nhà nước bị nghiêm cấm thực hiện một số các hành vi gây cản trở cạnh tranh trên thị trường. Quy định này là hết sức cần thiết bởi với quyền lực nhà nước được trao, cơ quan nhà nước có khả năng lạm dụng quyền lực để thực hiện các hành vi gây cản trở cạnh tranh trên thị trường. Cơ quan nhà nước là một chủ thể đặc thù của Luật Cạnh tranh nên có quy định riêng để điều chỉnh.

2.3. Thỏa thuận hạn chế cạnh tranh bị cấm

Luật quy định thỏa thuận hạn chế cạnh tranh bị cấm trong các trường hợp sau:

- Thỏa thuận hạn chế cạnh tranh giữa các doanh nghiệp trên cùng thị trường liên quan ấn định giá hàng hóa, dịch vụ một cách trực tiếp hoặc gián tiếp. Thỏa thuận phân chia khách hàng, phân chia thị trường tiêu thụ, nguồn cung cấp hàng hóa, cung ứng dịch vụ. Thỏa thuận hạn chế hoặc kiểm soát số lượng, khối lượng sản xuất, mua, bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ.

- Thỏa thuận hạn chế cạnh tranh giữa các doanh nghiệp để một hoặc các bên tham gia thỏa thuận thắng thầu khi tham gia đấu thầu trong việc cung cấp hàng hóa, cung ứng dịch vụ. Thỏa thuận ngăn cản, kìm hãm, không cho doanh nghiệp khác tham gia thị trường hoặc phát triển kinh doanh. Thỏa thuận loại bỏ khỏi thị trường những doanh nghiệp không phải là các bên tham gia thỏa thuận.

- Thỏa thuận hạn chế cạnh tranh giữa các doanh nghiệp trên cùng thị trường liên quan hạn chế phát triển kỹ thuật, công nghệ, hạn chế đầu tư. Thỏa thuận áp đặt hoặc ấn định điều kiện ký kết hợp đồng mua, bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ cho doanh nghiệp khác hoặc thỏa thuận buộc doanh nghiệp khác chấp nhận các nghĩa vụ không liên quan trực tiếp đến đối tượng của hợp đồng. Thỏa thuận không giao dịch với các bên không tham gia thỏa thuận. Thỏa thuận hạn chế thị trường tiêu thụ sản phẩm, nguồn cung cấp hàng hóa, cung ứng dịch vụ của các bên không tham gia thỏa thuận. Các thỏa thuận này gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh một cách đáng kể trên thị trường.

- Thỏa thuận hạn chế cạnh tranh giữa các doanh nghiệp kinh doanh ở các công đoạn khác nhau trong cùng một chuỗi sản xuất, phân phối, cung ứng đối với một loại hàng hóa, dịch vụ nhất định quy định tại các khoản 1, 2, 3, 7, 8, 9, 10 và 11 Điều 11 của Luật Cạnh tranh khi thỏa thuận đó gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh một cách đáng kể trên thị trường.

Thay vì quy định cấm dựa trên mức thị phần kết hợp của các doanh nghiệp tham gia thỏa thuận như trong Luật Cạnh tranh năm 2004, Luật này quy định các tiêu chí đánh giá tác động hoặc khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh một cách đáng kể làm cơ sở quy định cấm đối với một số hành vi thỏa thuận hạn chế cạnh tranh, bao gồm cả thỏa thuận hạn chế cạnh tranh theo chiều dọc, ngoài những thỏa thuận hạn chế cạnh tranh có tính chất nghiêm trọng bị cấm theo nguyên tắc vi phạm mặc nhiên. Quy định của Luật cho phép kiểm soát mọi hành vi thỏa thuận hạn chế cạnh tranh, cả theo chiều ngang và theo chiều dọc, gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh một cách đáng kể trên thị trường.

2.4. Tiêu chí xác định sức mạnh thị trường đáng kể làm cơ sở xác định doanh nghiệp, nhóm doanh nghiệp có vị trí thống lĩnh, vị trí độc quyền

a) Doanh nghiệp được coi là có vị trí thống lĩnh thị trường nếu có sức mạnh thị trường đáng kể hoặc có thị phần từ 30% trở lên trên thị trường liên quan.

Sức mạnh thị trường đáng kể của doanh nghiệp, nhóm doanh nghiệp được xác định căn cứ vào một số yếu tố sau đây: Tương quan thị phần giữa các doanh nghiệp trên thị trường liên quan; Sức mạnh tài chính, quy mô của doanh nghiệp; Rào cản gia nhập, mở rộng thị trường đối với doanh nghiệp khác; Khả năng nắm giữ, tiếp cận, kiểm soát thị trường phân phối, tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ hoặc nguồn cung hàng hóa, dịch vụ; Lợi thế về công nghệ, hạ tầng kỹ thuật; Quyền sở hữu, nắm giữ, tiếp cận cơ sở hạ tầng; Quyền sở hữu, quyền sử dụng đối tượng quyền sở hữu trí tuệ; Khả năng chuyển sang nguồn cung hoặc cầu đối với các hàng hóa, dịch vụ liên quan khác; Các yếu tố đặc thù trong ngành, lĩnh vực mà doanh nghiệp đang hoạt động kinh doanh.

Luật quy định bổ sung thêm các yếu tố khác ngoài yếu tố thị phần để xác định doanh nghiệp, nhóm doanh nghiệp được coi là có vị trí thống lĩnh thị trường. Điều này là phù hợp đảm bảo xác định chính xác sức mạnh thị trường của doanh nghiệp và phản ánh đúng thực tiễn cạnh tranh trên thị trường. Ngoài ra, các hành vi lạm dụng vị trí thống lĩnh thị trường, lạm dụng vị trí độc quyền bị cấm được sửa đổi để phản ánh rõ bản chất hành vi thông qua việc nhấn mạnh yếu tố hậu quả và tác động của hành vi.

b) Nhóm doanh nghiệp được coi là có vị trí thống lĩnh thị trường nếu cùng hành động gây tác động hạn chế cạnh tranh và có sức mạnh thị trường đáng kể hoặc có tổng thị phần thuộc một trong các trường hợp sau đây:

- Hai doanh nghiệp có tổng thị phần từ 50% trở lên trên thị trường liên quan;
- Ba doanh nghiệp có tổng thị phần từ 65% trở lên trên thị trường liên quan;
- Bốn doanh nghiệp có tổng thị phần từ 75% trở lên trên thị trường liên quan;
- Năm doanh nghiệp trở lên có tổng thị phần từ 85% trở lên trên thị trường liên quan.

Nhóm doanh nghiệp có vị trí thống lĩnh thị trường nêu trên không bao gồm doanh nghiệp có thị phần ít hơn 10% trên thị trường liên quan.

c) Doanh nghiệp được coi là có vị trí độc quyền nếu không có doanh nghiệp nào cạnh tranh về hàng hóa, dịch vụ mà doanh nghiệp đó kinh doanh trên thị trường liên quan.

2.5. Kiểm soát tập trung kinh tế

Tập trung kinh tế bao gồm các hình thức sau đây:

- Sáp nhập doanh nghiệp;
- Hợp nhất doanh nghiệp;
- Mua lại doanh nghiệp;
- Liên doanh giữa các doanh nghiệp;
- Các hình thức tập trung kinh tế khác theo quy định của pháp luật.

Tập trung kinh tế bị cấm khi doanh nghiệp thực hiện tập trung kinh tế gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh một cách đáng kể trên thị trường Việt Nam.

Cách tiếp cận trong kiểm soát tập trung kinh tế trong Luật Cạnh tranh năm 2018 có sự thay đổi căn bản, theo đó tập trung kinh tế được coi là quyền của doanh nghiệp trong hoạt động kinh doanh gắn với quyền tự do kinh doanh. Luật không quy định cấm tập trung kinh tế một cách cứng nhắc dựa trên mức thị phần kết hợp của các doanh nghiệp tham gia tập trung kinh tế chiếm trên 50% trên thị trường liên quan như trong Luật Cạnh tranh năm 2004 mà thay vào đó chỉ quy định cấm doanh nghiệp thực hiện tập trung kinh tế gây tác động hoặc có khả năng gây tác động hạn chế cạnh tranh một cách đáng kể trên thị trường. Doanh nghiệp được tiến hành tập trung kinh tế nếu việc tập trung kinh tế không gây tác động tiêu cực đến cạnh tranh trên thị trường.

Với quy định như vậy, Luật đã thể hiện được quan điểm tiến bộ là luôn tôn trọng và cho phép doanh nghiệp được quyền thông qua hoạt động tập trung kinh tế để phát triển kinh doanh và phát triển doanh nghiệp. Nhà nước thực hiện quyền kiểm soát bằng pháp luật để đảm bảo việc tập trung kinh tế không gây tác động tiêu cực tới môi trường cạnh tranh và chỉ can thiệp trong trường hợp việc tập trung kinh tế có nguy cơ gây tổn hại cho môi trường cạnh tranh.

2.6. Hành vi cạnh tranh không lành mạnh

Luật quy định các hành vi cạnh tranh không lành mạnh bị cấm bao gồm:

a) Xâm phạm thông tin bí mật trong kinh doanh dưới các hình thức sau đây:

- Tiếp cận, thu thập thông tin bí mật trong kinh doanh bằng cách chống lại các biện pháp bảo mật của người sở hữu thông tin đó;

- Tiết lộ, sử dụng thông tin bí mật trong kinh doanh mà không được phép của chủ sở hữu thông tin đó.

b) Ép buộc khách hàng, đối tác kinh doanh của doanh nghiệp khác bằng hành vi đe dọa hoặc cưỡng ép để buộc họ không giao dịch hoặc ngừng giao dịch với doanh nghiệp đó.

c) Cung cấp thông tin không trung thực về doanh nghiệp khác bằng cách trực tiếp hoặc gián tiếp đưa thông tin không trung thực về doanh nghiệp gây ảnh hưởng xấu đến uy tín, tình trạng tài chính hoặc hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp đó.

d) Gây rối hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp khác bằng cách trực tiếp hoặc gián tiếp cản trở, làm gián đoạn hoạt động kinh doanh hợp pháp của doanh nghiệp đó.

đ) Lôi kéo khách hàng bất chính bằng các hình thức sau đây:

- Đưa thông tin gian dối hoặc gây nhầm lẫn cho khách hàng về doanh nghiệp hoặc hàng hóa, dịch vụ, khuyến mại, điều kiện giao dịch liên quan đến hàng hóa, dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp nhằm thu hút khách hàng của doanh nghiệp khác;

- So sánh hàng hóa, dịch vụ của mình với hàng hóa, dịch vụ cùng loại của doanh nghiệp khác nhưng không chứng minh được nội dung.

e) Bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ dưới giá thành toàn bộ dẫn đến hoặc có khả năng dẫn đến loại bỏ doanh nghiệp khác cùng kinh doanh loại hàng hóa, dịch vụ đó.

g) Các hành vi cạnh tranh không lành mạnh khác bị cấm theo quy định của luật khác.

2.7. Cơ quan cạnh tranh Quốc gia

Luật quy định thành lập Ủy ban Cạnh tranh Quốc gia là cơ quan thuộc Bộ Công Thương.

Ủy ban Cạnh tranh Quốc gia có nhiệm vụ, quyền hạn sau đây: Tham mưu giúp Bộ trưởng Bộ Công Thương thực hiện chức năng quản lý nhà nước về cạnh tranh; Tiến hành tố tụng cạnh tranh; kiểm soát tập trung kinh tế; quyết định việc miễn trừ đối với thỏa thuận hạn chế cạnh tranh bị cấm; giải quyết khiếu nại quyết định xử lý vụ việc cạnh tranh và các nhiệm vụ khác theo quy định của Luật này và quy định của luật khác có liên quan.

Đây là điểm mới quan trọng nhằm tăng cường hiệu quả thực thi của cơ quan cạnh tranh. Mô hình Ủy ban Cạnh tranh Quốc gia phù hợp với xu hướng chung của thế giới đồng thời giúp thu giảm đầu mối, tinh gọn bộ máy, đảm bảo hoạt động hiệu lực, hiệu quả phù hợp với bối cảnh kinh tế và các chủ trương, đường lối, chính sách của Đảng và Nhà nước trong giai đoạn hiện nay.

Trong tố tụng cạnh tranh, Ủy ban Cạnh tranh Quốc gia là cơ quan tiến hành thông suốt các hoạt động tố tụng từ phát hiện, điều tra đến xử lý đối với hành vi vi phạm pháp luật về cạnh tranh và giải quyết khiếu nại quyết định xử lý vụ việc cạnh tranh.

PHẦN 5
PHÁP LUẬT VỀ GIẢI QUYẾT
TRANH CHẤP KINH DOANH THƯƠNG MẠI

1. Khái niệm và đặc điểm của tranh chấp kinh doanh, thương mại

Tranh chấp kinh doanh, thương mại là những xung đột, bất đồng về quyền, lợi ích kinh tế giữa các chủ thể trong quá trình xác lập và giải quyết các quan hệ kinh doanh, thương mại.

Trong điều kiện của nền kinh tế thị trường ở nước ta, hoạt động kinh doanh, thương mại ngày càng đa dạng và không ngừng phát triển trên mọi lĩnh vực sản xuất, kinh doanh, thương mại hàng hóa, dịch vụ, đầu tư... Do đó, tranh chấp kinh doanh, thương mại có những biểu hiện đa dạng cả về nội dung, hình thức và được thể hiện dưới các mức độ khác nhau, đó có thể là tranh chấp phát sinh trong hoạt động kinh doanh, thương mại giữa cá nhân, tổ chức có đăng ký kinh doanh với nhau và đều có mục đích lợi nhuận...; Tranh chấp về quyền sở hữu trí tuệ, chuyên giao công nghệ giữa cá nhân, tổ chức với nhau và đều có mục đích lợi nhuận; Tranh chấp giữa công ty với các thành viên của công ty, giữa các thành viên của công ty với nhau liên quan đến việc thành lập, hoạt động, giải thể, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, chuyển đổi hình thức tổ chức của công ty; Các tranh chấp khác về kinh doanh, thương mại mà pháp luật có quy định..Tuy nhiên, những vụ việc cạnh tranh được giải quyết theo tố tụng cạnh tranh không thuộc phạm vi đề cập trong phần này.

So với những tranh chấp trong các lĩnh vực xã hội khác như lao động, hành chính, hôn nhân và gia đình, tranh chấp kinh doanh, thương mại có những đặc điểm khác biệt, bao gồm:

Thứ nhất, nội dung của tranh chấp kinh doanh, thương mại chủ yếu là mâu thuẫn về lợi ích kinh tế giữa các chủ thể kinh doanh. Bởi lẽ, mục đích cơ bản mà các chủ thể mong muốn đạt tới khi tham gia hoạt động kinh doanh thương mại là lợi nhuận hoặc đối tượng đầu tư. Do vậy, nguyên nhân chính trong tranh chấp kinh doanh, thương mại là các xung đột về lợi ích kinh tế .

Thứ hai, chủ thể chủ yếu của các tranh chấp kinh doanh, thương mại phát sinh giữa các cá nhân, tổ chức hoạt động kinh doanh thương mại (gọi tắt là thương nhân). Những chủ thể này có tâm lý mong muốn xác định quan hệ ổn định, lâu dài trên cơ sở hợp tác, tin cậy lẫn nhau khi tham gia hoạt động kinh doanh thương mại. Trong quan hệ kinh doanh thương mại quyền và nghĩa vụ của các chủ thể luôn tương xứng với nhau trên cơ sở thỏa thuận, bình đẳng với mục đích tối đa là lợi ích

kinh tế. Vì vậy, các tranh chấp phát sinh sẽ có nguy cơ đe dọa và ảnh hưởng xấu đến quyền, lợi ích của các bên trong điều kiện lợi ích kinh tế của các bên phụ thuộc và ảnh hưởng lẫn nhau.

Ngoài ra, cũng có một số trường hợp các cá nhân, tổ chức khác cũng có thể là chủ thể của tranh chấp kinh doanh, thương mại như: Tranh chấp giữa công ty với các thành viên của công ty, giữa các thành viên của công ty với nhau liên quan đến việc thành lập, hoạt động, giải thể, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, chuyển đổi hình thức tổ chức của công ty.

Thứ ba, tranh chấp kinh doanh thương mại phát sinh, gắn liền với các hoạt động kinh doanh thương mại. Hoạt động kinh doanh thương mại rất đa dạng, với nhiều lĩnh vực, ngành nghề khác nhau và chịu sự tác động, điều tiết của các quy luật khách quan và các yếu tố riêng của thị trường, chẳng hạn như quy luật cung cầu, sự biến đổi không ngừng của giá cả... Những tranh chấp phát sinh trong các hoạt động kinh doanh thương mại cũng vì thế có những biến đổi linh hoạt về hình thức biểu hiện, về tính chất mức độ và đòi hỏi, cách thức giải quyết phù hợp của các bên.

2. Yêu cầu và những phương thức giải quyết tranh chấp

2.1. Yêu cầu giải quyết tranh chấp kinh doanh, thương mại

Xuất phát từ những tính chất, đặc điểm của các tranh chấp kinh doanh thương mại, việc giải quyết những tranh chấp kinh doanh, thương mại cần phải đạt được những yêu cầu nhất định, cụ thể:

Một là, tranh chấp phải được giải quyết một cách kịp thời, khẩn trương để có thể tận dụng được những cơ hội kinh doanh, loại trừ những rủi ro từ tác động của thị trường.

Hai là, phải bảo đảm giữ được bí mật của hoạt động kinh doanh cũng như uy tín của các bên trong quan hệ tranh chấp. Cho dù có tranh chấp, nhưng đây là những tranh chấp về lợi ích kinh tế nên các bên có xu hướng tự thương lượng để giải quyết. Các phương thức giải quyết tranh chấp có sự xuất hiện, can thiệp của bên thứ ba chỉ được sử dụng khi không thể giải quyết bằng tự thương lượng.

Ba là, việc giải quyết tranh chấp phải đảm bảo hợp lý về thời gian, cơ hội và chi phí tiền bạc. Mỗi bên đều có quyền cân nhắc, so sánh giữa cái được và những chi phí phải bỏ ra để giải quyết tranh chấp, lợi ích kinh tế và sự ổn định quan hệ kinh doanh để từ đó lựa chọn phương thức và đưa ra yêu cầu giải quyết tranh chấp. Tranh chấp trong kinh doanh chỉ được giải quyết thỏa đáng khi các bên đã tìm ra phương án dung hòa được các lợi ích, lợi ích kinh tế của các bên và lợi ích các mặt của cùng một bên.

2.2. Phương thức giải quyết tranh chấp kinh doanh, thương mại

Việc lựa chọn phương thức giải quyết tranh chấp nói riêng cũng như mọi vấn đề liên quan đến quá trình giải quyết các tranh chấp trong kinh doanh thương mại nói chung dựa trên nguyên tắc quan trọng là quyền tự định đoạt của các bên. Cơ quan nhà nước và trọng tài thương mại chỉ can thiệp theo yêu cầu của các bên tranh chấp. Kể cả khi Tòa án hoặc trọng tài đã can thiệp thì trong quá trình tố tụng, quyền tự định đoạt của các bên tranh chấp biểu hiện bằng những hành vi đơn phương hoặc thỏa thuận của các bên vẫn luôn được ghi nhận và tôn trọng. Quyền tự định đoạt của các bên được coi là một nội dung của quyền tự do kinh doanh và được pháp luật bảo hộ. Pháp luật Việt Nam cũng như trong các Điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên đều đã ghi nhận nguyên tắc này.

Theo quy định của pháp luật hiện hành, các phương thức giải quyết tranh chấp trong kinh doanh, thương mại bao gồm:

- Thương lượng
- Hòa giải
- Trọng tài thương mại
- Tòa án nhân dân

Thương lượng là phương thức tốt nhất để giải quyết các tranh chấp trong kinh doanh, thương mại vì nó đáp ứng được những yêu cầu đã nêu phía trên. Đây là phương thức được các bên tranh chấp lựa chọn trước tiên và trong thực tiễn, phần lớn tranh chấp trong kinh doanh, thương mại được giải quyết bằng phương thức này. Nhà nước khuyến khích áp dụng phương thức thương lượng để giải quyết tranh chấp trên tinh thần hoàn toàn tôn trọng quyền thỏa thuận của các bên. Chính vì vậy, pháp luật không đưa ra bất cứ quy định nào cho phương thức thương lượng.

Hòa giải là phương thức giải quyết tranh chấp có sự tham gia của bên thứ ba là cá nhân hoặc tổ chức đóng vai trò là trung gian hòa giải để hỗ trợ các bên giải quyết tranh chấp. Kết quả hòa giải phụ thuộc vào thiện chí của các bên tranh chấp và uy tín, kinh nghiệm, kỹ năng của trung gian hòa giải. Quyết định cuối cùng của việc giải quyết tranh chấp không phải của trung gian hòa giải mà hoàn toàn phụ thuộc các bên tranh chấp. Trung gian hòa giải có những lợi thế nhất định đối với việc giải quyết các tranh chấp kinh doanh thương mại có nội dung phức tạp, các bên ít hiểu biết đối với nhau. Thực tế phương thức này ở Việt Nam ít được áp dụng. Cả hai phương thức giải quyết tranh chấp kinh doanh thương mại là thương lượng và hòa giải chủ yếu do các bên tự định đoạt nên không thông qua cơ quan tài phán có thẩm quyền giải quyết tranh chấp. Ngược lại, hai phương thức giải quyết tranh chấp là trọng tài thương mại và tòa án nhân dân phải thông qua cơ quan tài

phán có thẩm quyền giải quyết tranh chấp và phải tuân theo trình tự, thủ tục tố tụng theo quy định của pháp luật.

Trong đó, việc lựa chọn phương thức giải quyết tranh chấp bằng trọng tài thương mại là phương thức giải quyết tranh chấp do các bên thỏa thuận và được tiến hành theo quy định của pháp luật. Phương pháp này có một số ưu điểm như tính hiệu lực của quyết định trọng tài đối với việc giải quyết tranh chấp; tính bí mật; tính liên tục; tính linh hoạt; tiết kiệm thời gian; không bị ràng buộc bởi nguyên tắc lãnh thổ, các bên có quyền lựa chọn mô hình trọng tài, lựa chọn trọng tài viên để giải quyết vụ tranh chấp, duy trì được quan hệ đối tác; trọng tài cho phép các bên sử dụng được kinh nghiệm của các chuyên gia.

Việc giải quyết tranh chấp qua Tòa án cũng có nhiều lợi thế, như (i) Tòa án là cơ quan đại diện cho quyền tư pháp của Nhà nước nên các quyết định, bản án của Tòa án mang tính cưỡng chế thi hành đối với các bên; (ii) với nguyên tắc hai cấp xét xử, những sai sót trong quá trình giải quyết tranh chấp có khả năng được phát hiện và khắc phục kịp thời; (iii) với điều kiện thực tế ở Việt Nam, thì án phí Tòa án thấp hơn lệ phí Trọng tài. Tuy nhiên, việc giải quyết tranh chấp qua Tòa án cũng bộc lộ một số hạn chế nhất định mà đáng kể nhất là thủ tục Tòa án quá chặt chẽ làm thời gian giải quyết tranh chấp thường bị kéo dài; khả năng tác động lên quá trình tố tụng của các bên là rất hạn chế.

3. Giải quyết tranh chấp tại Trọng tài thương mại

3.1. Tổ chức Trọng tài thương mại ở Việt Nam

Theo quy định tại Luật Trọng tài thương mại năm 2010, Trung tâm trọng tài có chức năng tổ chức, điều phối hoạt động giải quyết tranh chấp bằng Trọng tài quy chế và hỗ trợ Trọng tài viên về các mặt hành chính, văn phòng và các trợ giúp khác trong quá trình tố tụng trọng tài. Trung tâm trọng tài được thành lập khi có ít nhất năm sáng lập viên là công dân Việt Nam có đủ điều kiện là Trọng tài viên quy định tại Luật trọng tài thương mại năm 2010 đề nghị thành lập và được Bộ trưởng Bộ Tư pháp cấp Giấy phép thành lập. Cũng theo quy định tại Luật này, Trung tâm trọng tài có tư cách pháp nhân, có con dấu và tài khoản riêng và hoạt động không vì mục đích lợi nhuận. Trung tâm trọng tài được lập Chi nhánh, Văn phòng đại diện ở trong nước và nước ngoài, có Ban điều hành và Ban thư ký. Cơ cấu, bộ máy của Trung tâm trọng tài do điều lệ của Trung tâm quy định.

Theo đó, có một số điểm cần chú ý đối với các bên tranh chấp trong việc sử dụng dịch vụ từ các tổ chức trọng tài thương mại của Việt Nam: *Một là*, tất cả các tổ chức trọng tài thương mại hiện nay đều là các tổ chức phi chính phủ, là các tổ chức xã hội - nghề nghiệp, tham gia giải quyết các tranh chấp theo sự thỏa thuận, yêu cầu của các bên. Trong hoạt động, các tổ chức trọng tài thương mại hiện nay không được nhân danh quyền lực nhà nước, hoàn toàn khác với hoạt động của hệ

thống Trọng tài kinh tế nhà nước trước đây. *Hai là*, các tổ chức trọng tài thương mại này phần lớn là những tổ chức trọng tài thường trực. Các Trung tâm Trọng tài có tư cách pháp nhân, có con dấu và tài khoản riêng, có trụ sở, có thể có chi nhánh, văn phòng đại diện, có Điều lệ, Quy tắc tổ tụng trọng tài, có Ban điều hành với danh sách các Trọng tài viên, tồn tại độc lập với các tranh chấp.

3.2. Thẩm quyền giải quyết các tranh chấp của Trọng tài thương mại

Trọng tài thương mại có thẩm quyền giải quyết các vụ tranh chấp sau:

- Tranh chấp giữa các bên phát sinh từ hoạt động thương mại.
- Tranh chấp phát sinh giữa các bên trong đó ít nhất một bên có hoạt động thương mại.
- Tranh chấp khác giữa các bên mà pháp luật quy định được giải quyết bằng Trọng tài.

Như vậy, các tranh chấp thương mại thuộc thẩm quyền giải quyết của Trọng tài thương mại là các vụ tranh chấp mà trong đó các bên tranh chấp là những cá nhân, cơ quan, tổ chức Việt Nam hoặc nước ngoài và trước hoặc sau khi xảy ra tranh chấp các bên có thỏa thuận việc giải quyết bằng trọng tài.

Trong tổ tụng trọng tài thương mại, người ta phân biệt các tranh chấp có yếu tố nước ngoài để xác định áp dụng pháp luật của Việt Nam hay của nước ngoài khi giải quyết tranh chấp. Tranh chấp có yếu tố nước ngoài là tranh chấp phát sinh trong quan hệ thương mại, quan hệ pháp luật khác có yếu tố nước ngoài được quy định tại Bộ luật dân sự. Tranh chấp có yếu tố nước ngoài phát sinh trong hoạt động thương mại có một trong các yếu tố sau đây:

- Một bên hoặc các bên là người nước ngoài, pháp nhân nước ngoài tham gia.
- Căn cứ để xác lập, thay đổi, chấm dứt quan hệ có tranh chấp phát sinh ở nước ngoài.
- Tài sản liên quan đến tranh chấp đó ở nước ngoài.

Nếu vụ tranh chấp đã có thỏa thuận trọng tài mà một bên khởi kiện tại Tòa án thì Tòa án phải từ chối thụ lý, trừ trường hợp thỏa thuận trọng tài vô hiệu hoặc thỏa thuận trọng tài không thể thực hiện được²².

3.3. Nguyên tắc của tổ tụng trọng tài thương mại

Tổ tụng trọng tài khác với tổ tụng Tòa án ở những nguyên tắc áp dụng trong quá trình giải quyết tranh chấp. Việc giải quyết tranh chấp bằng phương thức trọng tài phải thực hiện theo những nguyên tắc cơ bản sau đây²³:

22 Điều 6 Luật Trọng tài thương mại năm 2010

(i) Trọng tài viên phải tôn trọng thoả thuận của các bên nếu thoả thuận đó không vi phạm điều cấm và trái đạo đức xã hội.

Trong quá trình tải tôn trọng thoả thuận của các bên nếu thoả thuận đó không vi phạm điều cấm và trái đạo đức xã hội. i quyết tranh chấp bằng phương thức trọng tài phải thực hiện theo những thoả thuận của các bên qua hòa giải được Hội đồng Trọng tài chấp thuận, kể cả những thoả thuận trong phiên họp giải quyết vụ tranh chấp trước khi Hội đồng Trọng tài ra Quyết định trọng tài.

(ii) Trọng tài viên phải độc lập, khách quan, vô tư và tuân theo quy định của pháp luật.

Công dân Việt Nam được làm Trọng tài viên nếu có đủ những điều kiện cơ bản sau đây:

- Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ theo quy định của Bộ luật dân sự;
- Có trình độ đại học và đã qua thực tế công tác theo ngành đã học từ 5 năm trở lên;

Trong trường hợp đặc biệt, chuyên gia có trình độ chuyên môn cao và có nhiều kinh nghiệm thực tiễn, tuy không đáp ứng được những yêu cầu nêu trên cũng có thể được chọn làm Trọng tài viên. Trung tâm trọng tài có thể quy định thêm các tiêu chuẩn cao hơn tiêu chuẩn quy định tại Luật Trọng tài thương mại 2010 đối với Trọng tài viên của tổ chức mình.

Người đang là bị can, bị cáo, người đang chấp hành án hình sự hoặc đã chấp hành xong bản án nhưng chưa được xóa án tích, Thẩm phán, Kiểm sát viên, Điều tra viên, Chấp hành viên, công chức đang công tác tại Tòa án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, cơ quan điều tra, cơ quan thi hành án không được làm Trọng tài viên.

Trọng tài viên phải từ chối giải quyết vụ tranh chấp trong những trường hợp sự tham gia của mình không bảo đảm tính độc lập, khách quan, vô tư.

(iii) Các bên tranh chấp đều bình đẳng về quyền và nghĩa vụ. Hội đồng trọng tài có trách nhiệm tạo điều kiện để họ thực hiện các quyền và nghĩa vụ của mình.

Nguyên tắc này trước hết đòi hỏi chính các bên tranh chấp phải tôn trọng các quyền tố tụng của nhau, nhưng chủ yếu nhằm yêu cầu Hội đồng trọng tài tạo điều kiện để họ thực hiện các quyền và nghĩa vụ của mình. Ví dụ, trọng tài phải tạo điều kiện cho bị đơn trình bày quan điểm bảo vệ của mình đối với nguyên đơn, và tạo điều kiện cho nguyên đơn trình bày quan điểm bảo vệ.

(iv) Giải quyết tranh chấp bằng Trọng tài được tiến hành không công khai, trừ trường hợp các bên có thoả thuận khác.

²³ Điều 4 Luật Trọng tài thương mại năm 2010

Nguyên tắc này đáp ứng yêu cầu giữ bí mật các thông tin của thương nhân xuất phát từ đặc thù của hoạt động thương mại. Việc giải quyết tranh chấp không công khai có thể giúp giảm thiểu khả năng bí mật kinh doanh bị tiết lộ ra ngoài khi thực hiện các quyền và nghĩa vụ tố tụng. Mặt khác việc xét xử không công khai cũng có thể giảm thiểu các tác động bất lợi phát sinh từ việc tranh chấp đến uy tín của thương nhân. Đây là yếu tố mà trong thực tiễn thường được các bên cân nhắc khi thỏa thuận giải quyết tranh chấp bằng trọng tài.

Nguyên tắc giải quyết tranh chấp không công khai không chỉ đòi hỏi phiên họp giải quyết tranh chấp được tiến hành không công khai và Hội đồng trọng tài chỉ được cho phép người khác tham dự phiên họp trong trường hợp được sự đồng ý của các bên mà còn đòi hỏi Trọng tài viên phải giữ bí mật nội dung vụ tranh chấp mà mình giải quyết, trừ trường hợp phải cung cấp thông tin cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

(v) Phán quyết trọng tài là chung thẩm.

Một mặt nguyên tắc này nhằm đáp ứng nhu cầu của các chủ thể hoạt động thương mại là các tranh chấp phát sinh được giải quyết nhanh gọn, giúp tiết kiệm về mặt thời gian và tiền bạc, đồng thời cũng thể hiện tư tưởng của pháp luật về trọng tài thương mại là tạo nên một phương thức giải quyết tranh chấp đáng tin cậy để các bên có thể gửi gắm lòng tin.

Phán quyết trọng tài là chung thẩm, không được xét xử lại, bởi vậy các bên tranh chấp chỉ có thể loại bỏ phán quyết trọng tài trong một số ít trường hợp bằng cách yêu cầu hủy phán quyết trọng tài.

3.4. Điều kiện giải quyết tranh chấp bằng trọng tài

Theo quy định tại Điều 5 Luật Trọng tài thương mại năm 2010, điều kiện giải quyết tranh chấp bằng Trọng tài như sau:

a) Tranh chấp được giải quyết tại trọng tài nếu trước hoặc sau khi xảy ra tranh chấp các bên có thỏa thuận trọng tài

Thỏa thuận trọng tài có thể được xác lập dưới hình thức điều khoản trọng tài trong hợp đồng hoặc dưới hình thức thỏa thuận riêng. Thỏa thuận trọng tài phải được xác lập dưới dạng văn bản. Theo quy định tại Điều 16 Luật trọng tài thì Các hình thức thỏa thuận sau đây cũng được coi là xác lập dưới dạng văn bản:

Thỏa thuận được xác lập qua trao đổi giữa các bên bằng telegram, fax, telex, thư điện tử và các hình thức khác theo quy định của pháp luật;

Thỏa thuận được xác lập thông qua trao đổi thông tin bằng văn bản giữa các bên;

Thỏa thuận được luật sư, công chứng viên hoặc tổ chức có thẩm quyền ghi chép lại bằng văn bản theo yêu cầu của các bên;

Trong giao dịch các bên có dẫn chiếu đến một văn bản có thể hiện thỏa thuận trọng tài như hợp đồng, chứng từ, điều lệ công ty và những tài liệu tương tự khác;

Qua trao đổi về đơn kiện và bản tự bảo vệ mà trong đó thể hiện sự tồn tại của thỏa thuận do một bên đưa ra và bên kia không phủ nhận.

b) Trường hợp một bên tham gia thỏa thuận trọng tài là cá nhân chết hoặc mất năng lực hành vi, thỏa thuận trọng tài vẫn có hiệu lực đối với người thừa kế hoặc người đại diện theo pháp luật của người đó, trừ trường hợp các bên có thỏa thuận khác.

c) Trường hợp một bên tham gia thỏa thuận trọng tài là tổ chức phải chấm dứt hoạt động, bị phá sản, giải thể, hợp nhất, sáp nhập, chia, tách hoặc chuyển đổi hình thức tổ chức, thỏa thuận trọng tài vẫn có hiệu lực đối với tổ chức tiếp nhận quyền và nghĩa vụ của tổ chức đó, trừ trường hợp các bên có thỏa thuận khác.

3.5. Hình thức giải quyết tranh chấp bằng Hội đồng trọng tài

Tranh chấp giữa các bên được giải quyết bằng Hội đồng Trọng tài. Tùy theo từng vụ tranh chấp mà các bên thỏa thuận Hội đồng Trọng tài có một trọng tài viên duy nhất hoặc nhiều Trọng tài viên theo sự thỏa thuận của các bên. Trường hợp các bên không có thỏa thuận về số lượng Trọng tài viên thì Hội đồng trọng tài bao gồm ba Trọng tài viên. Có hai loại Hội đồng Trọng tài là Hội đồng Trọng tài do Trung tâm Trọng tài tổ chức và Hội đồng Trọng tài do các bên thành lập. Đối với Hội đồng Trọng tài do Trung tâm Trọng tài tổ chức, trọng tài viên phải được chọn trong danh sách Trọng tài viên của Trung tâm Trọng tài mà các bên đã lựa chọn và yêu cầu giải quyết vụ tranh chấp. Đối với Hội đồng trọng tài do các bên thành lập (thường gọi là trọng tài vụ việc, tự giải thể sau khi kết thúc giải quyết vụ tranh chấp). Trọng tài viên có thể thuộc danh sách hoặc ngoài danh sách Trọng tài viên của các Trung tâm Trọng tài của Việt Nam.

3.6. Nguyên tắc áp dụng pháp luật để giải quyết vụ tranh chấp

- Đối với tranh chấp không có yếu tố nước ngoài, Hội đồng trọng tài áp dụng pháp luật Việt Nam để giải quyết tranh chấp.

- Đối với tranh chấp có yếu tố nước ngoài, Hội đồng trọng tài áp dụng pháp luật do các bên lựa chọn; nếu các bên không có thỏa thuận về luật áp dụng thì Hội đồng trọng tài quyết định áp dụng pháp luật mà Hội đồng trọng tài cho là phù hợp nhất.

- Trường hợp pháp luật Việt Nam, pháp luật do các bên lựa chọn không có quy định cụ thể liên quan đến nội dung tranh chấp thì Hội đồng trọng tài được áp dụng tập quán quốc tế để giải quyết tranh chấp nếu việc áp dụng hoặc hậu quả của việc áp dụng đó không trái với các nguyên tắc cơ bản của pháp luật Việt Nam.

3.7. Các giai đoạn của tổ tụng trọng tài thương mại

Tổ tụng trọng tài có thể khái quát thành những giai đoạn cơ bản sau đây:

a) Khởi kiện

Tùy theo loại Hội đồng Trọng tài mà các bên đã lựa chọn, nguyên đơn gửi đơn kiện đến Trung tâm Trọng tài hoặc gửi cho bị đơn. Kèm theo đơn kiện phải có bản chính hoặc bản sao thỏa thuận trọng tài, bản chính hoặc bản sao các tài liệu chứng cứ. Bị đơn phải gửi bản tự bảo vệ cho Trung tâm Trọng tài hoặc gửi cho nguyên đơn.

Nguyên đơn phải nộp tạm ứng phí trọng tài và bên thua kiện phải chịu phí trọng tài, trừ trường hợp các bên có thỏa thuận khác.

Thời hiệu khởi kiện giải quyết vụ tranh chấp bằng trọng tài được xác định như sau: Đối với vụ tranh chấp mà pháp luật chuyên ngành có quy định thời hiệu khởi kiện thì thời hiệu khởi kiện thực hiện theo quy định đó của pháp luật chuyên ngành. Đối với vụ tranh chấp mà pháp luật không quy định thời hiệu khởi kiện thì thời hiệu khởi kiện giải quyết vụ tranh chấp bằng trọng tài là hai năm, kể từ thời điểm quyền và lợi ích hợp pháp bị xâm phạm.

Địa điểm giải quyết vụ tranh chấp do các bên thỏa thuận, nếu không có thỏa thuận thì Hội đồng Trọng tài quyết định nhưng phải bảo đảm thuận tiện cho các bên trong việc giải quyết. Địa điểm giải quyết tranh chấp có thể ở trong lãnh thổ Việt Nam hoặc ngoài lãnh thổ Việt Nam.

b) Thành lập và hoạt động của Hội đồng Trọng tài

Trong trường hợp các bên không có thỏa thuận khác hoặc quy tắc tổ tụng của Trung tâm trọng tài không quy định khác, Bị đơn phải chọn Trọng tài viên cho mình và báo cho Trung tâm trọng tài biết hoặc đề nghị Chủ tịch Trung tâm trọng tài chỉ định Trọng tài viên. Nếu bị đơn không chọn Trọng tài viên hoặc không đề nghị Chủ tịch Trung tâm trọng tài chỉ định Trọng tài viên, thì Chủ tịch Trung tâm trọng tài chỉ định Trọng tài viên cho bị đơn;

Trường hợp vụ tranh chấp có nhiều bị đơn, các bị đơn phải thống nhất chọn Trọng tài viên hoặc thống nhất yêu cầu chỉ định Trọng tài viên cho mình. Nếu các bị đơn không chọn được Trọng tài viên, thì chủ tịch Trung tâm trọng tài chỉ định Trọng tài viên cho các bị đơn. Các Trọng tài viên này bầu một Trọng tài viên khác

làm Chủ tịch Hội đồng trọng tài hoặc Chủ tịch Trung tâm trọng tài chỉ định Chủ tịch Hội đồng trọng tài;

Trường hợp các bên thỏa thuận vụ tranh chấp do một Trọng tài viên duy nhất giải quyết nhưng không chọn được Trọng tài viên thì theo yêu cầu của một hoặc các bên Chủ tịch Trung tâm trọng tài sẽ chỉ định Trọng tài viên duy nhất.

Hội đồng Trọng tài nghiên cứu hồ sơ, thực hiện những hoạt động cụ thể để xác minh sự việc nếu thấy cần thiết, thu thập chứng cứ.

Trong quá trình tổ tụng trọng tài, các bên có thể khiếu nại để xem xét Thỏa thuận trọng tài, thẩm quyền của Hội đồng Trọng tài. Các bên có thể tự hòa giải hoặc yêu cầu Hội đồng Trọng tài hòa giải, có quyền yêu cầu áp dụng một hoặc một số biện pháp khẩn cấp tạm thời sau:

- Cấm thay đổi hiện trạng tài sản đang tranh chấp;
- Cấm hoặc buộc bất kỳ bên tranh chấp nào thực hiện một hoặc một số hành vi nhất định nhằm ngăn ngừa các hành vi ảnh hưởng bất lợi đến quá trình tổ tụng trọng tài;
- Kê biên tài sản đang tranh chấp;
- Yêu cầu bảo tồn, cất trữ, bán hoặc định đoạt bất kỳ tài sản nào của một hoặc các bên tranh chấp;
- Yêu cầu tạm thời về việc trả tiền giữa các bên;
- Cấm chuyển dịch quyền về tài sản đối với tài sản đang tranh chấp.

Bị đơn có quyền kiện lại nguyên đơn về những vấn đề có liên quan đến yêu cầu của nguyên đơn.

c) Phiên họp giải quyết tranh chấp và Phán quyết trọng tài

Phiên họp giải quyết vụ tranh chấp không công khai. Trường hợp có sự đồng ý của các bên, Hội đồng Trọng tài có thể cho phép những người khác tham dự phiên họp.

Phán quyết trọng tài có hiệu lực kể từ ngày ban hành. Phán quyết trọng tài được ban hành ngay tại phiên họp hoặc chậm nhất là 30 ngày, kể từ ngày kết thúc phiên họp cuối cùng. Phán quyết trọng tài phải được gửi cho các bên ngay sau ngày ban hành. Các bên có quyền yêu cầu Trung tâm trọng tài hoặc Hội đồng trọng tài vụ việc cấp bản sao phán quyết trọng tài.

Bên không đồng ý với Phán quyết trọng tài có quyền làm đơn gửi Tòa án có thẩm quyền²⁴ để yêu cầu hủy Phán quyết trọng tài.

²⁴ Điều 7 Luật Trọng tài thương mại năm 2010

d) Thi hành Phán quyết trọng tài

Nếu bên phải thi hành Quyết định trọng tài không tự nguyện thi hành, bên được thi hành có quyền làm đơn yêu cầu cơ quan thi hành án dân sự tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương nơi Hội đồng trọng tài ra phán quyết thi hành Phán quyết trọng tài. Trình tự, thủ tục và thời hạn thi hành Phán quyết trọng tài theo quy định của pháp luật về thi hành án dân sự.

3.8. Sự hỗ trợ của cơ quan nhà nước đối với tổ tụng trọng tài thương mại

Nhằm mục đích tăng cường hiệu quả của việc giải quyết các tranh chấp kinh doanh thương mại bằng Trọng tài, tổ tụng trọng tài thương mại, theo quy định của pháp luật hiện hành đã có sự can thiệp hỗ trợ của cơ quan nhà nước trong nhiều công việc.

Thứ nhất, trong việc lập Hội đồng Trọng tài.

Trong trường hợp bị đơn không thông báo cho nguyên đơn tên Trọng tài viên mà mình chọn và các bên không có thoả thuận khác về việc chỉ định Trọng tài viên, thì nguyên đơn có quyền yêu cầu Tòa án có thẩm quyền chỉ định Trọng tài viên cho bị đơn;

Trường hợp vụ tranh chấp có nhiều bị đơn, nếu các bị đơn không chọn được Trọng tài viên và nếu các bên không có thoả thuận khác về việc chỉ định Trọng tài viên, thì một hoặc các bên có quyền yêu cầu Tòa án có thẩm quyền chỉ định Trọng tài viên cho các bị đơn;

Thứ hai, trường hợp không đồng ý với Phán quyết của Hội đồng Trọng tài về khiếu nại để xem xét Thỏa thuận trọng tài, thẩm quyền của Hội đồng Trọng tài, các bên có quyền yêu cầu Tòa án có thẩm quyền xem xét lại quyết định.

Thứ ba, trong việc áp dụng các biện pháp khẩn cấp tạm thời. Thẩm phán Tòa án nơi biện pháp khẩn cấp tạm thời cần được áp dụng đã thụ lý vụ tranh chấp là người ra quyết định áp dụng hoặc hủy bỏ áp dụng các biện pháp khẩn cấp tạm thời.

Thứ tư, Tòa án ra quyết định hủy Phán quyết trọng tài nếu bên yêu cầu chứng minh được rằng Hội đồng Trọng tài đã ra Phán quyết thuộc một trong các trường hợp sau đây:

- Không có thoả thuận trọng tài hoặc thoả thuận trọng tài vô hiệu;
- Thành phần Hội đồng trọng tài, thủ tục tổ tụng trọng tài không phù hợp với thoả thuận của các bên hoặc trái với các quy định của Luật này;

- Vụ tranh chấp không thuộc thẩm quyền của Hội đồng trọng tài; trường hợp phán quyết trọng tài có nội dung không thuộc thẩm quyền của Hội đồng trọng tài thì nội dung đó bị huỷ;

- Chứng cứ do các bên cung cấp mà Hội đồng trọng tài căn cứ vào đó để ra phán quyết là giả mạo; Trọng tài viên nhận tiền, tài sản hoặc lợi ích vật chất khác của một bên tranh chấp làm ảnh hưởng đến tính khách quan, công bằng của phán quyết trọng tài;

- Phán quyết trọng tài trái với các nguyên tắc cơ bản của pháp luật Việt Nam.

Thứ năm, bảo đảm sự cưỡng chế nhà nước trong thi hành Phán quyết trọng tài. Hiện nay, Phán quyết trọng tài có hiệu lực thi hành đã được bảo đảm thực hiện bằng sự cưỡng chế nhà nước như đối với các bản án, quyết định của Tòa án.

4. Giải quyết tranh chấp tại Tòa án nhân dân

Việc giải quyết tranh chấp tại Tòa án nhân dân được thực hiện theo các nguyên tắc, trình tự quy định về tố tụng dân sự quy định trong Bộ luật Tố tụng dân sự năm 2015 và có hiệu lực từ 01/7/2016

4.1. Những nguyên tắc cơ bản của tố tụng dân sự tại Tòa án

Tranh chấp kinh doanh, thương mại là một trong những vụ việc dân sự khi được giải quyết tại Tòa án phải tuân theo những nguyên tắc cơ bản sau đây:

- Tuân thủ pháp luật trong tố tụng dân sự
- Quyền yêu cầu Tòa án bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp
- Quyền quyết định và tự định đoạt của đương sự
- Cung cấp chứng cứ và chứng minh trong tố tụng dân sự
- Trách nhiệm cung cấp tài liệu, chứng cứ của cơ quan, tổ chức, cá nhân có thẩm quyền
- Bình đẳng về quyền và nghĩa vụ trong tố tụng dân sự
- Bảo đảm quyền bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của đương sự
- Hòa giải trong tố tụng dân sự
- Hội thẩm nhân dân tham gia xét xử vụ án dân sự
- Thẩm phán, Hội thẩm nhân dân xét xử vụ án dân sự, Thẩm phán giải quyết việc dân sự độc lập và chỉ tuân theo pháp luật
- Trách nhiệm của cơ quan tiến hành tố tụng, người tiến hành tố tụng
- Tòa án xét xử tập thể

- Tòa án xét xử kịp thời, công bằng, công khai
- Bảo đảm sự vô tư, khách quan trong tố tụng dân sự
- Bảo đảm chế độ xét xử sơ thẩm, phúc thẩm
- Giám đốc việc xét xử
- Bảo đảm hiệu lực của bản án, quyết định của Tòa án
- Tiếng nói và chữ viết dùng trong tố tụng dân sự là tiếng Việt.
- Viện Kiểm sát kiểm sát việc tuân theo pháp luật trong tố tụng dân sự
- Trách nhiệm chuyên giao tài liệu, giấy tờ của Tòa án
- Cơ quan, tổ chức, cá nhân có quyền và nghĩa vụ tham gia tố tụng dân sự theo quy định của Bộ luật này, góp phần vào việc giải quyết vụ việc dân sự tại Tòa án kịp thời, đúng pháp luật.
- Tòa án có trách nhiệm bảo đảm cho đương sự, người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của đương sự thực hiện quyền tranh tụng trong xét xử sơ thẩm, phúc thẩm, giám đốc thẩm, tái thẩm theo quy định của Bộ luật này.
- Cơ quan, tổ chức, cá nhân có quyền khiếu nại, cá nhân có quyền tố cáo những hành vi, quyết định trái pháp luật của cơ quan tiến hành tố tụng, người tiến hành tố tụng hoặc của bất cứ cơ quan, tổ chức, cá nhân nào trong hoạt động tố tụng dân sự.

4.2. Thẩm quyền của Tòa án trong giải quyết tranh chấp về kinh doanh, thương mại

a) Tòa án có thẩm quyền giải quyết những tranh chấp về dân sự (như tranh chấp về quyền sở hữu và các quyền khác đối với tài sản; tranh chấp về giao dịch dân sự, hợp đồng dân sự...); những tranh chấp về kinh doanh, thương mại (như tranh chấp phát sinh trong hoạt động kinh doanh, thương mại giữa cá nhân, tổ chức có đăng ký kinh doanh với nhau và đều có mục đích lợi nhuận; tranh chấp về quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ giữa cá nhân, tổ chức với nhau và đều có mục đích lợi nhuận...); những yêu cầu về kinh doanh, thương mại (như yêu cầu hủy bỏ nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông, nghị quyết của Hội đồng thành viên theo quy định của pháp luật về doanh nghiệp; yêu cầu liên quan đến việc Trọng tài thương mại Việt Nam giải quyết tranh chấp theo quy định của pháp luật về Trọng tài thương mại...)

b) Tòa án các cấp có thẩm quyền như sau:

Thứ nhất, đối với Tòa án nhân dân cấp huyện

Tòa án nhân dân cấp huyện có thẩm quyền giải quyết theo thủ tục sơ thẩm những tranh chấp/yêu cầu về kinh doanh, thương mại, trừ trường hợp tranh chấp có đương sự hoặc tài sản ở nước ngoài hoặc cần phải ủy thác tư pháp cho cơ quan đại diện nước CHXHCN Việt Nam ở nước ngoài, cho Tòa án, cơ quan có thẩm quyền của nước ngoài.

Thứ hai, đối với Tòa án nhân dân cấp tỉnh

Tòa án nhân dân cấp tỉnh có thẩm quyền giải quyết theo thủ tục sơ thẩm những tranh chấp/yêu cầu về kinh doanh, thương mại, trừ những tranh chấp thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án nhân dân cấp huyện. Những tranh chấp/yêu cầu có đương sự hoặc tài sản ở nước ngoài hoặc cần phải ủy thác tư pháp cho cơ quan đại diện nước CHXHCN Việt Nam ở nước ngoài, cho Tòa án, cơ quan có thẩm quyền của nước ngoài không thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án nhân dân cấp huyện.

Ngoài ra, Tòa án nhân dân cấp tỉnh có thẩm quyền giải quyết theo thủ tục sơ thẩm những vụ việc dân sự thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án nhân dân cấp huyện mà Tòa án nhân dân cấp tỉnh tự mình lấy lên để giải quyết khi xét thấy cần thiết hoặc theo đề nghị của Tòa án nhân dân cấp huyện.

c) Tòa án theo lãnh thổ có thẩm quyền như sau:

Thẩm quyền giải quyết vụ án dân sự của Tòa án theo lãnh thổ được xác định như sau:

- Tòa án nơi bị đơn cư trú, làm việc, nếu bị đơn là cá nhân hoặc nơi bị đơn có trụ sở, nếu bị đơn là cơ quan, tổ chức có thẩm quyền giải quyết theo thủ tục sơ thẩm những tranh chấp về dân sự, kinh doanh, thương mại.

- Các đương sự có quyền tự thỏa thuận với nhau bằng văn bản yêu cầu Tòa án nơi cư trú, làm việc của nguyên đơn, nếu nguyên đơn là cá nhân hoặc nơi có trụ sở của nguyên đơn, nếu nguyên đơn là cơ quan, tổ chức giải quyết những tranh chấp về kinh doanh, thương mại.

- Đối tượng tranh chấp là bất động sản thì chỉ Tòa án nơi có bất động sản có thẩm quyền giải quyết.

d) Thẩm quyền của Tòa án theo sự lựa chọn của nguyên đơn, người yêu cầu

Nguyên đơn có quyền lựa chọn Tòa án giải quyết tranh chấp trong các trường hợp sau đây:

- Nếu không biết nơi cư trú, làm việc, trụ sở của bị đơn thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi bị đơn cư trú, làm việc, có trụ sở cuối cùng hoặc nơi bị đơn có tài sản giải quyết;

- Nếu tranh chấp phát sinh từ hoạt động của chi nhánh tổ chức thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi tổ chức có trụ sở hoặc nơi tổ chức có chi nhánh giải quyết;

- Nếu bị đơn không có nơi cư trú, làm việc, trụ sở ở Việt Nam hoặc vụ án về tranh chấp việc cấp dưỡng thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi mình cư trú, làm việc, có trụ sở giải quyết;

- Nếu tranh chấp về bồi thường thiệt hại ngoài hợp đồng thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi mình cư trú, làm việc, có trụ sở hoặc nơi xảy ra việc gây thiệt hại giải quyết;

- Nếu tranh chấp về bồi thường thiệt hại, trợ cấp khi chấm dứt hợp đồng lao động, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, quyền và lợi ích liên quan đến việc làm, tiền lương, thu nhập và các điều kiện lao động khác đối với người lao động thì nguyên đơn là người lao động có thể yêu cầu Tòa án nơi mình cư trú, làm việc giải quyết;

- Nếu tranh chấp phát sinh từ việc sử dụng lao động của người cai thầu hoặc người có vai trò trung gian thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi người sử dụng lao động là chủ chính cư trú, làm việc, có trụ sở hoặc nơi người cai thầu, người có vai trò trung gian cư trú, làm việc giải quyết;

- Nếu tranh chấp phát sinh từ quan hệ hợp đồng thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi hợp đồng được thực hiện giải quyết;

- Nếu các bị đơn cư trú, làm việc, có trụ sở ở nhiều nơi khác nhau thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi một trong các bị đơn cư trú, làm việc, có trụ sở giải quyết;

- Nếu tranh chấp bất động sản mà bất động sản có ở nhiều địa phương khác nhau thì nguyên đơn có thể yêu cầu Tòa án nơi có một trong các bất động sản giải quyết.

4.3. Thủ tục giải quyết vụ án tại Tòa án cấp sơ thẩm

a) Khởi kiện và thụ lý vụ án

Cơ quan, tổ chức, cá nhân có quyền tự mình hoặc thông qua người đại diện hợp pháp khởi kiện vụ án (sau đây gọi chung là người khởi kiện) tại Tòa án có thẩm quyền để yêu cầu bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của mình.

Người khởi kiện gửi đơn khởi kiện kèm theo tài liệu, chứng cứ mà mình hiện có đến Tòa án có thẩm quyền giải quyết vụ án bằng các phương thức sau đây: Nộp trực tiếp tại Tòa án; Gửi đến Tòa án theo đường dịch vụ bưu chính; Gửi trực tuyến bằng hình thức điện tử qua Cổng thông tin điện tử của Tòa án (nếu có).

b) Thủ tục hòa giải và chuẩn bị xét xử

Trong thời hạn chuẩn bị xét xử sơ thẩm vụ án, Tòa án tiến hành hòa giải để các đương sự thỏa thuận với nhau về việc giải quyết vụ án, trừ những vụ án không được hòa giải (Yêu cầu đòi bồi thường vì lý do gây thiệt hại đến tài sản của Nhà nước và những vụ án phát sinh từ giao dịch dân sự vi phạm điều cấm của luật hoặc trái đạo đức xã hội hoặc không tiến hành hòa giải (như Bị đơn, người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan đã được Tòa án triệu tập hợp lệ lần thứ hai mà vẫn cố tình vắng mặt; Đương sự không thể tham gia hòa giải được vì có lý do chính đáng; Đương sự là vợ hoặc chồng trong vụ án ly hôn là người mất năng lực hành vi dân sự; Một trong các đương sự đề nghị không tiến hành hòa giải) hoặc vụ án được giải quyết theo thủ tục rút gọn.

Việc hòa giải được tiến hành theo các nguyên tắc sau đây: Tôn trọng sự tự nguyện thỏa thuận của các đương sự, không được dùng vũ lực hoặc đe dọa dùng vũ lực, bắt buộc các đương sự phải thỏa thuận không phù hợp với ý chí của mình; Nội dung thỏa thuận giữa các đương sự không vi phạm điều cấm của luật, không trái đạo đức xã hội.

Nếu các đương sự không thỏa thuận được với nhau về việc giải quyết toàn bộ vụ án thì Tòa án ra Quyết định đưa vụ án ra xét xử.

c) Phiên tòa sơ thẩm

Phiên tòa sơ thẩm diễn biến theo trình tự các công việc: Chuẩn bị khai mạc phiên tòa, thủ tục bắt đầu phiên tòa, tranh tụng tại phiên tòa, nghị án và tuyên án, Bản án và quyết định của phiên tòa sơ thẩm chưa có hiệu lực pháp luật. Đối với các bản án, trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày tuyên án, các đương sự có quyền kháng cáo, đối với đương sự không có mặt tại phiên tòa thì thời hạn kháng cáo tính từ ngày bản án được giao cho họ hoặc được niêm yết. Đối với các quyết định tạm đình chỉ, đình chỉ giải quyết vụ án, thời hạn kháng cáo là 7 ngày kể từ ngày người có quyền kháng cáo nhận được quyết định. Trong trường hợp đơn kháng cáo gửi qua bưu điện thì ngày kháng cáo được tính căn cứ vào ngày bưu điện nơi gửi đóng dấu ở phong bì. Đơn kháng cáo được gửi cho Tòa án đã xử sơ thẩm, kèm theo là tài liệu, chứng cứ bổ sung, nếu có để chứng minh cho kháng cáo của mình là có căn cứ và hợp pháp.

Nếu hết thời hạn kháng cáo mà không có kháng cáo, kháng nghị (của Viện Kiểm sát), bản án, quyết định của Tòa án có hiệu lực pháp luật.

d) Xét xử phúc thẩm

Xét xử phúc thẩm là việc Tòa án cấp trên trực tiếp xét xử lại vụ án mà bản án, quyết định của Tòa án cấp sơ thẩm chưa có hiệu lực pháp luật bị kháng cáo hoặc kháng nghị.

Người kháng cáo phải nộp tiền tạm ứng án phí phúc thẩm, trừ trường hợp được miễn hoặc không phải nộp tiền tạm ứng án phí phúc thẩm.

Tòa án cấp phúc thẩm thụ lý vụ án khi nhận được hồ sơ vụ án, kháng cáo, kháng nghị và tài liệu, chứng cứ kèm theo, đồng thời thành lập Hội đồng xét xử phúc thẩm gồm ba Thẩm phán và phân công một Thẩm phán làm chủ tọa phiên tòa. Trong thời hạn *hai tháng* kể từ ngày thụ lý vụ án, Tòa án cấp phúc thẩm ra một trong các quyết định sau:

- Tạm đình chỉ xét xử phúc thẩm vụ án;
- Đình chỉ xét xử phúc thẩm vụ án;
- Đưa vụ án ra xét xử.

Trong thời hạn một tháng kể từ ngày có quyết định đưa vụ án ra xét xử, Tòa án phải mở phiên tòa phúc thẩm, trường hợp có lý do chính đáng thì thời hạn này là hai tháng.

Diễn biến của phiên tòa phúc thẩm về cơ bản là những thủ tục như tại phiên tòa sơ thẩm. Tại phiên tòa phúc thẩm, các đương sự có quyền thỏa thuận để giải quyết vụ án và Hội đồng xét xử phúc thẩm công nhận sự thỏa thuận này.

Hội đồng xét xử phúc thẩm có quyền sau đây:

- Giữ nguyên bản án sơ thẩm;
- Sửa bản án sơ thẩm;
- Hủy bản án sơ thẩm, hủy một phần bản án sơ thẩm và chuyển hồ sơ vụ án cho Tòa án cấp sơ thẩm giải quyết lại vụ án theo thủ tục sơ thẩm;
- Hủy bản án sơ thẩm và đình chỉ giải quyết vụ án;
- Đình chỉ xét xử phúc thẩm;
- Tạm đình chỉ việc giải quyết vụ án khi có văn bản của Chánh án Tòa án nhân dân tối cao kiến nghị cơ quan nhà nước có thẩm quyền xem xét sửa đổi, bổ sung hoặc bãi bỏ văn bản quy phạm pháp luật có dấu hiệu trái với Hiến pháp, luật, nghị quyết của Quốc hội, pháp lệnh, nghị quyết của Ủy ban thường vụ Quốc hội,

văn bản quy phạm pháp luật của cơ quan nhà nước cấp trên cho đến khi cơ quan nhà nước có thẩm quyền có văn bản trả lời Tòa án kết quả xử lý.

Quyết định phúc thẩm có hiệu lực pháp luật kể từ ngày ra quyết định.

đ) Thủ tục xét lại bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật

Về nguyên tắc bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật phải được thi hành và các cá nhân, tổ chức có liên quan phải nghiêm chỉnh chấp hành. Tuy nhiên, có những trường hợp bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật có những sai sót hoặc có những tình tiết mới làm thay đổi nội dung vụ án. Cùng với việc thực hiện chế độ hai cấp xét xử là sơ thẩm và phúc thẩm, pháp luật tổ tụng dân sự còn quy định thủ tục đặc biệt để xem xét lại bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật, đó là thủ tục giám đốc thẩm hoặc tái thẩm.

đ1) Giám đốc thẩm

Giám đốc thẩm là xét lại bản án, quyết định của Tòa án đã có hiệu lực pháp luật nhưng bị kháng nghị vì phát hiện có vi phạm pháp luật nghiêm trọng trong việc giải quyết vụ án. Căn cứ để kháng nghị theo thủ tục giám đốc thẩm khi có một trong những căn cứ sau đây:

- Kết luận trong bản án, quyết định không phù hợp với những tình tiết khách quan của vụ án gây thiệt hại đến quyền, lợi ích hợp pháp của đương sự;

- Có vi phạm nghiêm trọng thủ tục tố tụng làm cho đương sự không thực hiện được quyền, nghĩa vụ tố tụng của mình, dẫn đến quyền, lợi ích hợp pháp của họ không được bảo vệ theo đúng quy định của pháp luật;

- Có sai lầm trong việc áp dụng pháp luật dẫn đến việc ra bản án, quyết định không đúng, gây thiệt hại đến quyền, lợi ích hợp pháp của đương sự, xâm phạm đến lợi ích công cộng, lợi ích của Nhà nước, quyền, lợi ích hợp pháp của người thứ ba.

Trong thời hạn 01 năm, kể từ ngày bản án, quyết định của Tòa án có hiệu lực pháp luật, nếu phát hiện có vi phạm pháp luật trong bản án, quyết định đó thì đương sự có quyền đề nghị bằng văn bản với người có thẩm quyền kháng nghị quy định tại Điều 331 của Bộ Tố tụng Dân sự này để xem xét kháng nghị theo thủ tục giám đốc thẩm.

Thời hạn để thực hiện quyền kháng nghị là ba năm kể từ ngày bản án, quyết định có hiệu lực pháp luật. Việc kháng nghị này sẽ dẫn đến hậu quả là bản án, quyết định đã có hiệu lực bị tạm ngừng việc thi hành để giải quyết theo thủ tục

giám đốc thẩm. Trường hợp đã hết thời hạn kháng nghị²⁵ nhưng có các điều kiện cần thiết theo quy định của Bộ luật tố tụng dân sự thì thời hạn kháng nghị được kéo dài thêm hai năm, kể từ ngày kết thời hạn kháng nghị.

đ2) Tái thẩm

Tái thẩm là xét lại bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật nhưng bị kháng nghị vì có những tình tiết mới được phát hiện có thể làm thay đổi cơ bản nội dung của bản án, quyết định mà Tòa án, các đương sự không thể biết được khi Tòa án ra bản án, quyết định đó.

Bản án, quyết định của Tòa án đã có hiệu lực pháp luật bị kháng nghị theo thủ tục tái thẩm khi có một trong những căn cứ sau đây:

- Mới phát hiện được tình tiết quan trọng của vụ án mà đương sự đã không thể biết được trong quá trình giải quyết vụ án;
- Có cơ sở chứng minh kết luận của người giám định, lời dịch của người phiên dịch không đúng sự thật hoặc có giả mạo chứng cứ;
- Thẩm phán, Hội thẩm nhân dân, Kiểm sát viên cố ý làm sai lệch hồ sơ vụ án hoặc cố ý kết luận trái pháp luật;
- Bản án, quyết định hình sự, hành chính, dân sự, hôn nhân và gia đình, kinh doanh, thương mại, lao động của Tòa án hoặc quyết định của cơ quan nhà nước mà Tòa án căn cứ vào đó để giải quyết vụ án đã bị hủy bỏ.

Thời hạn của kháng nghị theo thủ tục tái thẩm là một năm kể từ ngày người có thẩm quyền kháng nghị biết được căn cứ kháng nghị theo thủ tục tái thẩm.

Hội đồng xét xử tái thẩm có thẩm quyền sau đây:

- Không chấp nhận kháng nghị và giữ nguyên bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật.
- Hủy bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật để xét xử sơ thẩm lại theo thủ tục do Bộ luật này quy định.
- Hủy bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật và đình chỉ giải quyết vụ án.

Quyết định tái thẩm có hiệu lực pháp luật kể từ ngày Hội đồng tái thẩm ra quyết định.

²⁵ khoản 1 Điều 288 Bộ luật tố tụng dân sự

PHẦN 6

PHÁP LUẬT VỀ PHÁ SẢN

Phá sản là hiện tượng kinh tế xuất hiện và tồn tại trong những điều kiện kinh tế - xã hội nhất định, đó là nền kinh tế thị trường. Trong nền kinh tế kế hoạch tập trung không tồn tại khái niệm phá sản. Luật phá sản đầu tiên của Việt Nam được Quốc hội thông qua ngày 30 tháng 12 năm 1993. Sau một thời gian thực hiện, luật này đã bộc lộ nhiều hạn chế, bất cập và tại kỳ họp thứ 5 Quốc hội khoá XI ngày 15 tháng 6 năm 2004 đã thông qua Luật Phá sản mới thay cho Luật Phá sản năm 1993. Ngày 19 tháng 6 năm 2014, Quốc hội đã thông qua Luật Phá sản năm 2014 và thay thế cho Luật Phá sản năm 2004.

1. Phạm vi điều chỉnh, đối tượng áp dụng của Luật Phá sản 2014:

1.1 Phạm vi điều chỉnh

Theo quy định tại Luật Phá sản năm 2014, phạm vi điều chỉnh gồm quy định trình tự, thủ tục nộp đơn, thụ lý và mở thủ tục phá sản; xác định nghĩa vụ về tài sản và biện pháp bảo toàn tài sản trong quá trình giải quyết phá sản; thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh; tuyên bố phá sản và thi hành quyết định tuyên bố phá sản.

1.2. Đối tượng áp dụng

Đối tượng áp dụng của Luật Phá sản năm 2014 gồm doanh nghiệp, hợp tác xã, liên hiệp hợp tác xã (gọi chung là Hợp tác xã) được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật.

1.3. Nguyên tắc áp dụng Luật phá sản

Luật Phá sản năm 2014 và các quy định khác của pháp luật được áp dụng khi giải quyết phá sản đối với doanh nghiệp, hợp tác xã hoạt động trên lãnh thổ nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam. Trường hợp điều ước quốc tế mà Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên có quy định khác với quy định của Luật phá sản thì áp dụng quy định của điều ước quốc tế đó.

1.4. Vai trò của pháp luật phá sản

Nhìn chung, sự ra đời của pháp luật phá sản nhằm bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của các bên liên quan. Theo đó, pháp luật phá sản có vai trò cụ thể sau:

- Pháp luật Phá sản bảo vệ lợi ích chính đáng của chủ nợ, cung cấp cho các chủ nợ một công cụ để thực hiện việc đòi nợ.

Bảo vệ quyền lợi cho chủ nợ trước tiên là bảo vệ các quyền về tài sản của các chủ nợ. Khi doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, thì chủ nợ có quyền yêu cầu Tòa án tuyên bố phá sản doanh nghiệp để bán toàn bộ tài sản còn lại

của doanh nghiệp để trả cho các chủ nợ. Ngoài ra, pháp luật phá sản còn bảo đảm sự bình đẳng của các chủ nợ trong việc đòi nợ thông qua việc phân chia số tài sản còn lại của con nợ theo tỷ lệ (trừ những chủ nợ đã được đảm bảo đặc biệt cho khoản nợ của mình như có tài sản cầm cố, thế chấp).

- Pháp luật Phá sản bảo vệ lợi ích của con nợ, đem lại cho các con nợ đang trong tình trạng phá sản một cơ hội phục hồi hoặc rút khỏi thị trường một cách có trật tự.

Pháp luật tạo điều kiện để cho con nợ khắc phục khó khăn để khôi phục sản xuất kinh doanh; chỉ khi nào không thể thanh toán các khoản nợ đến hạn cho chủ nợ thì mới được tuyên bố phá sản theo quy định. Ngoài ra, sau một thời gian, con nợ có thể tiếp tục kinh doanh theo quy định.

- Pháp luật Phá sản bảo vệ lợi ích người lao động.

Khi doanh nghiệp bị phá sản thì những người lao động trong doanh nghiệp sẽ phải chịu hậu quả trực tiếp, mất việc làm, nguồn thu nhập chính đáng để bảo đảm đời sống. Sự bảo vệ của pháp luật phá sản đối với người lao động là việc cho phép người lao động được quyền nộp đơn yêu cầu Tòa án tuyên bố phá sản doanh nghiệp hoặc phản đối yêu cầu tuyên bố phá sản doanh nghiệp; quyền được tham gia quá trình giải quyết yêu cầu tuyên bố phá sản....

- Pháp luật phá sản góp phần tổ chức và cơ cấu lại nền kinh tế quốc dân.

Nhìn chung, phá sản thường kéo theo những hậu quả về kinh tế xã hội nhất định nhưng không hoàn toàn là hiện tượng tiêu cực. Phá sản cũng là một giải pháp hữu hiệu trong việc cơ cấu lại nền kinh tế, loại bỏ các doanh nghiệp kinh doanh kém hiệu quả, góp phần duy trì doanh nghiệp kinh doanh có hiệu quả hơn. Vì vậy, pháp luật phá sản là công cụ có tính răn đe buộc các chủ doanh nghiệp phải cẩn trọng trong quá trình hoạt động, xóa bỏ doanh nghiệp làm ăn thua lỗ, tạo môi trường kinh doanh lành mạnh cho các nhà đầu tư.

- Pháp luật Phá sản góp phần bảo đảm trật tự, kỷ cương trong xã hội.

Khi doanh nghiệp bị phá sản, các chủ nợ đều muốn thu hồi hết khoản nợ. Như vậy, nếu thiếu quy định của pháp luật phá sản để phân chia tài sản thu hồi nợ thì việc thu hồi nợ của các chủ nợ có thể ảnh hưởng đến trật tự xã hội. Bằng việc giải quyết công bằng, khách quan, minh bạch về lợi ích giữa các chủ nợ và con nợ và các chủ nợ với nhau, pháp luật về phá sản đã góp phần giải quyết mâu thuẫn, hạn chế các phát sinh giữa các đối tượng này, nhờ đó bảo đảm được trật tự kỷ cương của các xã hội.

2. Dấu hiệu xác định doanh nghiệp, hợp tác xã lâm vào tình trạng phá sản

2.1. Dấu hiệu

Để có căn cứ cho việc giải quyết yêu cầu tuyên bố phá sản, Luật Phá sản của các quốc gia phải xác định thế nào là tình trạng phá sản. Để làm rõ khái niệm này, Luật Phá sản năm 2014 đã giải thích từ ngữ về “*Doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán* là doanh nghiệp, hợp tác xã không thực hiện nghĩa vụ thanh toán khoản nợ trong thời hạn 03 tháng kể từ ngày đến hạn thanh toán.” Như vậy, bản chất của tình trạng phá sản là tại một thời điểm nhất định (sau thời hạn 3 tháng kể từ ngày đến hạn thanh toán- theo Luật Phá sản năm 2014), doanh nghiệp, hợp tác xã không thực hiện nghĩa vụ thanh toán khoản nợ cho chủ nợ. Khi đó, các chủ nợ cũng như chính bản thân con nợ dựa vào căn cứ pháp lý này để làm đơn đề nghị Toà án giải quyết vụ việc phá sản.

2.2. Phân biệt phá sản với giải thể

Xét về hiện tượng/hình thức bên ngoài, phá sản và giải thể là giống nhau bởi vì cả hai hiện tượng này đều dẫn đến việc chấm dứt sự tồn tại của doanh nghiệp và phân chia tài sản còn lại. Tuy nhiên, về nội dung/bản chất pháp lý đây là hai hiện tượng khác nhau:

- Thứ nhất, lý do dẫn đến giải thể doanh nghiệp có rất nhiều lý do khác nhau như hết thời hạn hoạt động, chủ doanh nghiệp không muốn tiếp tục kinh doanh hoặc vi phạm pháp luật bị thu hồi giấy phép kinh doanh... Trong khi đó, phá sản chỉ có một lý do duy nhất là không thực hiện nghĩa vụ thanh toán khoản nợ trong khoảng thời gian 3 tháng kể từ ngày đến hạn thanh toán.

- Thứ hai, phá sản khác giải thể ở thủ tục pháp lý giải quyết cũng như thẩm quyền của cơ quan thực hiện thủ tục đó. Thủ tục giải quyết phá sản là thủ tục tư pháp do Toà án tiến hành, còn thủ tục để giải thể là thủ tục hành chính do cơ quan hành chính Nhà nước có thẩm quyền tiến hành.

- Thứ ba, thái độ của Nhà nước đối với chủ sở hữu hay người quản lý, điều hành doanh nghiệp giải thể và phá sản cũng khác nhau. Nếu là phá sản thì chủ sở hữu doanh nghiệp hoặc người quản lý điều hành doanh nghiệp có thể bị cấm thành lập doanh nghiệp, quản lý doanh nghiệp trong một thời gian nhất định. Còn trong trường hợp giải thể thì vấn đề hạn chế này không được đặt ra.

- Thứ tư, doanh nghiệp chỉ được giải thể khi bảo đảm thanh toán hết các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác, còn trong thủ tục phá sản đa phần các trường hợp đều không thanh toán hết các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác.

3. Thẩm quyền giải quyết vụ việc phá sản

Thẩm quyền giải quyết vụ việc phá sản là của Tòa án nhân dân các cấp, cụ thể²⁶ như sau:

a) Tòa án nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương (sau đây gọi chung là Tòa án nhân dân cấp tỉnh) có thẩm quyền giải quyết phá sản đối với doanh nghiệp đăng ký kinh doanh hoặc đăng ký doanh nghiệp, hợp tác xã đăng ký kinh doanh hoặc đăng ký hợp tác xã tại tỉnh đó và thuộc một trong các trường hợp sau:

- Vụ việc phá sản có tài sản ở nước ngoài hoặc người tham gia thủ tục phá sản ở nước ngoài;

- Doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán có chi nhánh, văn phòng đại diện ở nhiều huyện, quận, thị xã, thành phố thuộc tỉnh khác nhau;

- Doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán có bất động sản ở nhiều huyện, quận, thị xã, thành phố thuộc tỉnh khác nhau;

- Vụ việc phá sản thuộc thẩm quyền của Tòa án nhân dân huyện, quận, thị xã, thành phố thuộc tỉnh (sau đây gọi chung là Tòa án nhân dân cấp huyện) mà Tòa án nhân dân cấp tỉnh lấy lên để giải quyết do tính chất phức tạp của vụ việc.

b) Tòa án nhân dân cấp huyện có thẩm quyền giải quyết phá sản đối với doanh nghiệp, hợp tác xã có trụ sở chính tại huyện, quận, thị xã, thành phố thuộc tỉnh đó và không thuộc trường hợp quy định điểm a nêu trên.

4. Quản tài viên và doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản:

- Quản tài viên và Doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản là cá nhân, doanh nghiệp được hành nghề quản lý, thanh lý tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán trong quá trình giải quyết phá sản.

Nội dung mới tại Luật Phá sản năm 2014 so với Luật Phá sản năm 2004 là việc quyết định chỉ định hoặc thay đổi Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản khi tiến hành thủ tục phá sản thuộc thẩm quyền của thẩm phán²⁷.

- Cá nhân không được hành nghề quản lý, thanh lý tài sản gồm:

+ Cán bộ, công chức, viên chức; sĩ quan, quân nhân chuyên nghiệp, công nhân quốc phòng trong cơ quan, đơn vị thuộc Quân đội nhân dân; sĩ quan, hạ sĩ quan chuyên nghiệp trong cơ quan, đơn vị thuộc Công an nhân dân;

+ Người đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự; người đã bị kết án nhưng chưa được xóa án tích; người đang bị áp dụng biện pháp xử lý hành chính đưa vào cơ sở giáo dục bắt buộc, cơ sở cai nghiện bắt buộc;

²⁶ Điều 8 Luật Phá sản năm 2014

²⁷ Điều 9 Luật Phá sản năm 2014

+ Người mất năng lực hành vi dân sự hoặc bị hạn chế năng lực hành vi dân sự.

a) Quản tài viên:

Quản tài viên là cá nhân hành nghề quản lý, thanh lý tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán trong quá trình giải quyết phá sản.

- Điều kiện hành nghề Quản tài viên bao gồm:

+ Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ;

+ Có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan;

+ Có chứng chỉ hành nghề Quản tài viên.

- Những người được cấp chứng chỉ hành nghề Quản tài viên bao gồm:

+ Luật sư;

+ Kiểm toán viên;

+ Người có trình độ cử nhân luật, kinh tế, kế toán, tài chính, ngân hàng và có kinh nghiệm 05 năm trở lên về lĩnh vực được đào tạo.

- Luật Phá sản năm 2014 cũng quy định các trường hợp sau đây bị thu hồi chứng chỉ hành nghề Quản tài viên bao gồm:

+ Là cán bộ, công chức, viên chức; sĩ quan, quân nhân chuyên nghiệp, công nhân quốc phòng trong cơ quan, đơn vị thuộc Quân đội nhân dân; sĩ quan, hạ sĩ quan chuyên nghiệp trong cơ quan, đơn vị thuộc Công an nhân dân;

+ Bị kết án và bản án đã có hiệu lực pháp luật;

+ Bị thu hồi chứng chỉ hành nghề luật sư, kiểm toán viên;

+ Bị thay đổi do vi phạm nghĩa vụ của Quản tài viên hoặc do có căn cứ chứng minh Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản không khách quan trong khi thực hiện nhiệm vụ trong hai vụ việc phá sản trở lên.

b) Doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản:

- Khoản 8 Điều 4 Luật Phá sản năm 2014 giải thích Doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản là doanh nghiệp hành nghề quản lý, thanh lý tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán trong quá trình giải quyết phá sản.

- Các loại doanh nghiệp sau đây được hành nghề quản lý, thanh lý tài sản trong quá trình giải quyết phá sản, gồm:

+ Công ty hợp danh;

- + Doanh nghiệp tư nhân.
- Điều kiện để doanh nghiệp hành nghề quản lý, thanh lý tài sản:
 - + Công ty hợp danh có tối thiểu hai thành viên hợp danh là Quản tài viên, Tổng giám đốc hoặc Giám đốc của công ty hợp danh là Quản tài viên;
 - + Doanh nghiệp tư nhân có chủ doanh nghiệp là Quản tài viên, đồng thời là Giám đốc.

c) *Quyền, nghĩa vụ của Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản:*

- Quản lý tài sản, giám sát hoạt động kinh doanh, thanh lý tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, gồm:
 - + Xác minh, thu thập, quản lý tài liệu, chứng cứ liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp, hợp tác xã;
 - + Lập bảng kê tài sản, danh sách chủ nợ, danh sách người mắc nợ;
 - + Bảo quản tài sản; ngăn chặn việc bán, chuyển giao tài sản mà không được phép của Thẩm phán; ngăn chặn việc tẩu tán tài sản; tối đa hóa giá trị tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã khi bán, thanh lý tài sản;
 - + Giám sát hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã theo quy định của pháp luật;
 - + Được thuê cá nhân, tổ chức thực hiện công việc theo quy định của pháp luật;
 - + Đề xuất với Thẩm phán về việc bán tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã để bảo đảm chi phí phá sản;
 - + Bán tài sản theo quyết định của Thẩm phán để bảo đảm chi phí phá sản;
 - + Tổ chức việc định giá, thanh lý tài sản theo quy định của Luật này; báo cáo cơ quan thi hành án dân sự, thông báo đến người tham gia thủ tục phá sản có liên quan về việc giao cho cá nhân, tổ chức thực hiện thanh lý tài sản;
 - + Gửi các khoản tiền thu được vào tài khoản do Tòa án nhân dân, cơ quan thi hành án dân sự có thẩm quyền mở tại ngân hàng.
- Đại diện cho doanh nghiệp, hợp tác xã trong trường hợp doanh nghiệp, hợp tác xã không có người đại diện theo pháp luật.
- Báo cáo về tình trạng tài sản, công nợ và hoạt động của doanh nghiệp, hợp tác xã, tham gia xây dựng kế hoạch phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán.

- Đề nghị Thẩm phán tiến hành các công việc sau:
 - + Thu thập tài liệu, chứng cứ;
 - + Tuyên bố giao dịch vô hiệu và quyết định thu hồi tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã bị bán hoặc chuyển giao bất hợp pháp;
 - + Áp dụng biện pháp khẩn cấp tạm thời; áp dụng biện pháp xử phạt hành chính; chuyển hồ sơ sang cơ quan có thẩm quyền xử lý về hình sự theo quy định của pháp luật.
- Được hưởng thù lao và thực hiện trách nhiệm bảo hiểm nghề nghiệp theo quy định của pháp luật.
- Báo cáo việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn của mình theo yêu cầu của Thẩm phán, cơ quan thi hành án dân sự; chịu trách nhiệm trước Thẩm phán, cơ quan thi hành án dân sự và pháp luật về việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn của mình.

5. Trình tự, thủ tục phá sản

Luật phá sản năm 2014 quy định thủ tục phá sản áp dụng đối với doanh nghiệp, hợp tác xã lâm vào tình trạng phá sản bao gồm:

- Nộp đơn yêu cầu và mở thủ tục phá sản;
- Phục hồi hoạt động kinh doanh;
- Tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã bị phá sản;
- Thi hành quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản.

5.1. Nộp đơn yêu cầu và mở thủ tục phá sản

a) Quyền nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản

- Chủ nợ không có bảo đảm hoặc có bảo đảm một phần có quyền nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi hết thời hạn 3 tháng kể từ ngày khoản nợ đến hạn mà doanh nghiệp, hợp tác xã không thực hiện nghĩa vụ thanh toán. (Chủ nợ không có bảo đảm là chủ nợ có khoản nợ không được đảm bảo bằng tài sản của con nợ. Chủ nợ có đảm bảo một phần là chủ nợ có khoản nợ đảm bảo bằng tài sản của con nợ hoặc người thứ ba mà giá trị tài sản đảm bảo ít hơn khoản nợ đó).

- Người lao động, công đoàn cơ sở, công đoàn cấp trên trực tiếp cơ sở ở những nơi chưa thành lập công đoàn cơ sở có quyền nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi hết thời hạn 03 tháng kể từ ngày phải thực hiện nghĩa vụ trả lương, các khoản nợ khác đến hạn đối với người lao động mà doanh nghiệp, hợp tác xã không thực hiện nghĩa vụ thanh toán.

- Cổ đông hoặc nhóm cổ đông sở hữu từ 20% số cổ phần phổ thông trở lên trong thời gian liên tục ít nhất 06 tháng có quyền nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi công ty cổ phần mất khả năng thanh toán. Cổ đông hoặc nhóm cổ đông sở hữu dưới 20% số cổ phần phổ thông trong thời gian liên tục ít nhất 06 tháng có quyền nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi công ty cổ phần mất khả năng thanh toán trong trường hợp Điều lệ công ty quy định.

- Thành viên hợp tác xã hoặc người đại diện theo pháp luật của hợp tác xã thành viên của liên hiệp hợp tác xã có quyền nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi hợp tác xã, liên hiệp hợp tác xã mất khả năng thanh toán.

Người nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản có nghĩa vụ cung cấp đầy đủ, kịp thời các tài liệu theo quy định và theo yêu cầu của Tòa án trong quá trình tiến hành thủ tục phá sản.

b) Nghĩa vụ nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản

- Người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp, hợp tác xã có nghĩa vụ nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán.

- Chủ doanh nghiệp tư nhân, Chủ tịch Hội đồng quản trị của công ty cổ phần, Chủ tịch Hội đồng thành viên của công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, chủ sở hữu công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, thành viên hợp danh của công ty hợp danh có nghĩa vụ nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản khi doanh nghiệp mất khả năng thanh toán.

c) Nghĩa vụ thông báo cho doanh nghiệp, hợp tác xã lâm vào tình trạng phá sản

Tòa án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, cơ quan thi hành án dân sự, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có nghĩa vụ thực hiện việc yêu cầu, cấp, thông báo văn bản cho người tham gia thủ tục phá sản theo quy định của Luật Phá sản năm 2014 và pháp luật về tố tụng dân sự.

d) Thủ lý đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản

Trong thời hạn 03 ngày làm việc kể từ ngày nhận được đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản, Chánh án Tòa án nhân dân phân công một Thẩm phán hoặc Tổ Thẩm phán gồm 03 Thẩm phán giải quyết đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản. Trong thời hạn 03 ngày làm việc kể từ ngày được phân công, Thẩm phán phải xem xét đơn yêu cầu và xử lý như sau:

- Trường hợp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản hợp lệ, Thẩm phán thông báo cho người nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản về việc nộp lệ phí phá sản, tạm ứng

chi phí phá sản, trừ trường hợp không phải nộp lệ phí phá sản, tạm ứng chi phí phá sản;

- Trường hợp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản không đủ các nội dung quy định tại Điều 26, Điều 27, Điều 28 hoặc Điều 29 của Luật Phá sản năm 2014 thì Thẩm phán thông báo cho người nộp đơn sửa đổi, bổ sung đơn;

- Chuyển đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản cho Tòa án nhân dân có thẩm quyền nếu thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án nhân dân khác;

- Trả lại đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản.

Người nộp đơn và doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán sẽ được thông báo về việc xử lý đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản phải bằng văn bản.

Toà án trả lại đơn yêu cầu khi:

a) Người nộp đơn không đúng theo quy định của Luật phá sản năm 2014;

b) Người nộp đơn không thực hiện việc sửa đổi, bổ sung đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản theo quy định ;

c) Tòa án nhân dân khác đã mở thủ tục phá sản đối với doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán;

d) Người nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản rút đơn yêu cầu theo quy định;

đ) Người nộp đơn không nộp lệ phí phá sản, tạm ứng chi phí phá sản, trừ trường hợp không phải nộp lệ phí phá sản, tạm ứng chi phí phá sản.

đ) Quyết định mở hoặc không mở thủ tục phá sản

Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày thụ lý đơn, Thẩm phán phải ra quyết định mở hoặc không mở thủ tục phá sản, trừ trường hợp được Tòa án giải quyết phá sản theo thủ tục rút gọn.

Thẩm phán ra quyết định mở thủ tục phá sản khi doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán.

Trường hợp cần thiết, trước khi ra quyết định mở thủ tục phá sản, Thẩm phán có thể triệu tập phiên họp với sự tham gia của người nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản, chủ doanh nghiệp hoặc đại diện hợp pháp của doanh nghiệp, hợp tác xã bị yêu cầu mở thủ tục phá sản, cá nhân, tổ chức có liên quan để xem xét, kiểm tra các căn cứ chứng minh doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán.

Toà án có thể ra quyết định không mở thủ tục phá sản nếu thấy doanh nghiệp, hợp tác xã không thuộc trường hợp mất khả năng thanh toán.

Quyết định mở thủ tục phá sản của Tòa án nhân dân phải được gửi cho người nộp đơn, doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, chủ nợ, Viện

kiểm sát nhân dân cùng cấp, cơ quan thi hành án dân sự, cơ quan thuế, cơ quan đăng ký kinh doanh nơi doanh nghiệp, hợp tác xã có trụ sở chính và đăng trên Cổng thông tin đăng ký doanh nghiệp quốc gia, Cổng thông tin điện tử của Tòa án nhân dân và 02 số báo địa phương liên tiếp nơi doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán có trụ sở chính.

Quyết định không mở thủ tục phá sản của Tòa án nhân dân phải được gửi cho người nộp đơn, doanh nghiệp, hợp tác xã bị yêu cầu mở thủ tục phá sản và Viện kiểm sát nhân dân cùng cấp.

Thời hạn gửi và thông báo quyết định mở hoặc không mở thủ tục phá sản là 03 ngày làm việc kể từ ngày Tòa án nhân dân ra quyết định. Trong thời hạn này, Thẩm phán có trách nhiệm chỉ định Quản tài viên hoặc doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản.

5.2. Phục hồi hoạt động kinh doanh

Sau khi có quyết định mở thủ tục phá sản, doanh nghiệp, hợp tác xã vẫn tiếp tục hoạt động kinh doanh, nhưng phải chịu sự giám sát của Thẩm phán và Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản.

Trường hợp xét thấy người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp, hợp tác xã không có khả năng điều hành, doanh nghiệp, hợp tác xã có dấu hiệu vi phạm khoản 1 Điều 48 Luật Phá sản năm 2014 thì Thẩm phán ra quyết định thay đổi người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp, hợp tác xã đó theo đề nghị của Hội nghị chủ nợ hoặc Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản.

a) Hội nghị chủ nợ

- Những người sau đây có quyền tham gia Hội nghị chủ nợ:

+ Chủ nợ có tên trong danh sách chủ nợ. Chủ nợ có thể uỷ quyền bằng văn bản cho người khác tham gia Hội nghị chủ nợ và người được uỷ quyền có quyền, nghĩa vụ như chủ nợ;

+ Đại diện cho người lao động, đại diện công đoàn được người lao động uỷ quyền; trường hợp này đại diện cho người lao động, đại diện công đoàn có quyền, nghĩa vụ như chủ nợ;

+ Người bảo lãnh sau khi đã trả nợ thay cho doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán; trường hợp này người bảo lãnh trở thành chủ nợ không có bảo đảm.

- Nội dung và trình tự hội nghị chủ nợ:

+ Thẩm phán được phân công phụ trách khai mạc Hội nghị chủ nợ;

+ Hội nghị chủ nợ biểu quyết thông qua việc cử Thư ký Hội nghị chủ nợ theo đề xuất của Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản để ghi biên bản Hội nghị chủ nợ;

+ Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản báo cáo về sự có mặt, vắng mặt của người tham gia Hội nghị chủ nợ theo thông báo triệu tập của Tòa án nhân dân, lý do vắng mặt và kiểm tra căn cước của người tham gia Hội nghị chủ nợ;

+ Thẩm phán thông báo với Hội nghị chủ nợ về những người tham gia Hội nghị chủ nợ và nội dung việc giải quyết đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản;

+ Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản thông báo cho Hội nghị chủ nợ về tình hình kinh doanh, thực trạng tài chính của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán; kết quả kiểm kê tài sản, danh sách chủ nợ, danh sách người mắc nợ và các nội dung khác nếu xét thấy cần thiết;

+ Chủ doanh nghiệp hoặc người đại diện hợp pháp của doanh nghiệp, hợp tác xã trình bày ý kiến về nội dung do Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản đã thông báo cho Hội nghị, đề xuất phương án, giải pháp tổ chức lại hoạt động kinh doanh, khả năng và thời hạn thanh toán nợ;

+ Chủ nợ hoặc người đại diện hợp pháp của chủ nợ trình bày về những vấn đề cụ thể yêu cầu giải quyết, lý do, mục đích và căn cứ của việc yêu cầu giải quyết phá sản;

+ Người có liên quan hoặc người đại diện hợp pháp của họ trình bày ý kiến của mình về những vấn đề có liên quan đến quyền, nghĩa vụ của họ trong việc giải quyết yêu cầu mở thủ tục phá sản;

+ Người làm chứng trình bày ý kiến; người giám định, đại diện cơ quan thẩm định giá trình bày kết luận giám định, kết quả định giá; người thực hiện biện pháp hỗ trợ tư pháp khác giải thích những vấn đề còn chưa rõ hoặc có mâu thuẫn;

+ Trường hợp có người vắng mặt thì Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản cho công bố ý kiến bằng văn bản, tài liệu, chứng cứ do người đó cung cấp;

+ Hội nghị chủ nợ thảo luận về các nội dung do Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản đã thông báo và ý kiến của những người tham gia Hội nghị chủ nợ;

+ Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản, người tham gia Hội nghị chủ nợ có quyền đề nghị Thẩm phán ra quyết định thay người đại diện hợp pháp của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán;

+ Các chủ nợ có quyền thành lập Ban đại diện chủ nợ.

Nghị quyết của Hội nghị chủ nợ được thông qua khi có quá nửa tổng số chủ nợ không có bảo đảm có mặt và đại diện cho từ 65% tổng số nợ không có bảo đảm trở lên biểu quyết tán thành và có hiệu lực ràng buộc đối với tất cả các chủ nợ.

- Điều kiện hợp lệ của Hội nghị chủ nợ:

Hội nghị chủ nợ chỉ được coi là hợp lệ khi có đủ các điều kiện sau đây:

+ Có số chủ nợ tham gia đại diện cho ít nhất 51% tổng số nợ không có bảo đảm. Chủ nợ không tham gia Hội nghị chủ nợ nhưng có ý kiến bằng văn bản gửi cho Thẩm phán trước ngày tổ chức Hội nghị chủ nợ, trong đó ghi rõ ý kiến theo nội dung quy định tại khoản 1 Điều 83 Luật Phá sản năm 2014 thì được coi như chủ nợ tham gia Hội nghị chủ nợ.

Hội nghị chủ nợ có quyền đưa ra Nghị quyết, gồm một trong số kết luận sau: (1) Đề nghị đình chỉ giải quyết yêu cầu mở thủ tục phá sản nếu thuộc trường hợp quy định tại khoản 1 Điều 86 Luật Phá sản năm 2014; (2) Đề nghị áp dụng biện pháp phục hồi hoạt động kinh doanh đối với doanh nghiệp, hợp tác xã; (3) Đề nghị tuyên bố phá sản doanh nghiệp, hợp tác xã.

+ Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản được phân công giải quyết đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản phải tham gia Hội nghị chủ nợ.

- Hội nghị chủ nợ có thể được hoãn nếu không đáp ứng các điều kiện quy định về Điều kiện hợp lệ của Hội nghị chủ nợ; trường hợp hoãn Hội nghị chủ nợ thì Thẩm phán lập biên bản và ghi ý kiến của người tham gia Hội nghị chủ nợ. Thẩm phán phải thông báo ngay trong ngày hoãn Hội nghị chủ nợ cho người tham gia thủ tục phá sản về việc hoãn Hội nghị chủ nợ. Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày hoãn Hội nghị chủ nợ, Thẩm phán phải triệu tập lại Hội nghị chủ nợ. Trường hợp triệu tập lại Hội nghị chủ nợ trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày hoãn hội nghị chủ nợ mà vẫn không đáp ứng quy định về điều kiện hợp lệ của Hội nghị chủ nợ, thì Thẩm phán lập biên bản và quyết định tuyên bố phá sản.

b) Xây dựng phương án phục hồi hoạt động kinh doanh:

Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày Hội nghị chủ nợ thông qua nghị quyết có nội dung áp dụng thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh thì doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán phải xây dựng phương án phục hồi hoạt động kinh doanh và gửi cho Thẩm phán, chủ nợ, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản cho ý kiến.

Trong thời hạn 10 ngày làm việc kể từ ngày nhận được phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã thì chủ nợ, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản gửi ý kiến cho doanh nghiệp, hợp tác xã để hoàn

thiện phương án phục hồi hoạt động kinh doanh báo cáo Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản, chủ nợ, Ban đại diện chủ nợ (nếu có).

Ngay sau khi nhận được phương án phục hồi hoạt động kinh doanh, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có nhiệm vụ báo cáo Thẩm phán. Trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày nhận được phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản, Thẩm phán xem xét trước khi đưa phương án ra Hội nghị chủ nợ xem xét thông qua.

c) Nội dung phương án phục hồi hoạt động kinh doanh

- Phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán phải nêu rõ các biện pháp cần thiết để phục hồi kinh doanh, các điều kiện, thời hạn, kế hoạch thanh toán các khoản nợ.

- Các biện pháp để phục hồi hoạt động kinh doanh gồm:

- + Huy động vốn;
- + Giảm nợ, miễn nợ, hoãn nợ;
- + Thay đổi mặt hàng sản xuất, kinh doanh;
- + Đổi mới công nghệ sản xuất;
- + Tổ chức lại bộ máy quản lý, sáp nhập hoặc chia tách bộ phận sản xuất;
- + Bán cổ phần cho chủ nợ và những người khác;
- + Bán hoặc cho thuê tài sản;
- + Các biện pháp khác không trái quy định của pháp luật.

d) Sửa đổi, bổ sung phương án phục hồi hoạt động kinh doanh:

Trong quá trình thực hiện phương án phục hồi hoạt động kinh doanh, các chủ nợ và doanh nghiệp, hợp tác xã có quyền thoả thuận về việc sửa đổi, bổ sung phương án phục hồi hoạt động kinh doanh.

Thoả thuận về việc sửa đổi, bổ sung phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã được chấp nhận khi được quá nửa tổng số chủ nợ không có bảo đảm có mặt và đại diện cho từ 65% tổng số nợ không có bảo đảm trở lên biểu quyết tán thành.

Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản gửi văn bản đề nghị Thẩm phán ra quyết định công nhận sự thoả thuận về sửa đổi, bổ sung phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã.

Quyết định công nhận sự thoả thuận về việc sửa đổi, bổ sung phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã được gửi cho doanh

ng nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán và chủ nợ trong thời hạn 07 ngày làm việc kể từ ngày ra quyết định.

d) Công nhận nghị quyết của Hội nghị chủ nợ thông qua phương án phục hồi hoạt động kinh doanh

Thẩm phán ra quyết định công nhận nghị quyết của Hội nghị chủ nợ thông qua phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán. Nghị quyết này có hiệu lực đối với tất cả người tham gia thủ tục phá sản có liên quan. Kể từ ngày nghị quyết này có hiệu lực thì những điều cấm, chịu sự giám sát đối với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã quy định tại Luật chấm dứt.

Tòa án nhân dân gửi quyết định công nhận nghị quyết của Hội nghị chủ nợ thông qua phương án phục hồi hoạt động kinh doanh cho doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, chủ nợ, Viện kiểm sát nhân dân cùng cấp trong thời hạn 07 ngày làm việc kể từ ngày ra quyết định.

e, Giám sát thực hiện phương án phục hồi hoạt động kinh doanh

Sau khi Thẩm phán ra quyết định công nhận nghị quyết của Hội nghị chủ nợ thông qua phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản, chủ nợ giám sát hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã.

Sáu tháng một lần, doanh nghiệp, hợp tác xã phải lập báo cáo về tình hình thực hiện phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã cho Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản. Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có trách nhiệm báo cáo Thẩm phán và thông báo cho chủ nợ.

g) Đình chỉ thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh và hậu quả pháp lý

Việc đình chỉ thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh và hậu quả pháp lý được quy định tại Điều 95, Điều 96 Luật Phá sản 2014, cụ thể là:

Thẩm phán ra quyết định đình chỉ thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán nếu thuộc một trong các trường hợp sau:

- Doanh nghiệp, hợp tác xã đã thực hiện xong phương án phục hồi hoạt động kinh doanh;

- Doanh nghiệp, hợp tác xã không thực hiện được phương án phục hồi hoạt động kinh doanh;

- Hết thời hạn thực hiện phương án phục hồi hoạt động kinh doanh nhưng doanh nghiệp, hợp tác xã vẫn mất khả năng thanh toán.

Trường hợp thẩm phán ra quyết định đình chỉ thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh do doanh nghiệp, hợp tác xã đã thực hiện xong phương án phục hồi hoạt động kinh doanh thì doanh nghiệp, hợp tác xã được coi là không còn mất khả năng thanh toán. Thẩm phán phụ trách giải quyết yêu cầu mở thủ tục phá sản có trách nhiệm ra thông báo bằng văn bản về việc chấm dứt quyền và nghĩa vụ của Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản.

Đối với các trường hợp còn lại, thẩm phán ra quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản.

5.3 . Tuyên bố phá sản

a) Tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản theo thủ tục rút gọn:

- Tòa án nhân dân giải quyết theo thủ tục rút gọn đối với các trường hợp sau:
+ Người nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản theo quy định tại khoản 3, khoản 4 Điều 5 của Luật Phá sản năm 2014 nộp đơn yêu cầu nhưng doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán không còn tiền, tài sản khác để nộp lệ phí phá sản, tạm ứng chi phí phá sản;

+ Sau khi thụ lý đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản mà doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán không còn tài sản để thanh toán chi phí phá sản.

- Trường hợp Tòa án nhân dân xét thấy doanh nghiệp, hợp tác xã thuộc trường hợp thực hiện theo thủ tục rút gọn, Tòa án nhân dân thông báo cho người tham gia thủ tục phá sản biết về việc Tòa án giải quyết theo thủ tục rút gọn.

- Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày Tòa án nhân dân thông báo cho người tham gia thủ tục phá sản biết về việc Tòa án giải quyết theo thủ tục rút gọn, Tòa án nhân dân xem xét, tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản đối với những trường hợp giải quyết theo thủ tục rút gọn hoặc tiếp tục giải quyết theo thủ tục thông thường và thông báo cho người tham gia thủ tục phá sản biết.

- Trường hợp Tòa án nhân dân ra quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản sau khi thụ lý đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản mà doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán không còn tài sản để thanh toán chi phí phá sản, thì người nộp đơn không được hoàn lại lệ phí phá sản, tiền tạm ứng chi phí phá sản đã nộp.

b) Tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản khi Hội nghị chủ nợ không thành hoặc sau khi có Nghị quyết của Hội nghị chủ nợ

Trường hợp Hội nghị chủ nợ không thành do không tổ chức lại được hội nghị chủ nợ hoặc Hội nghị chủ nợ không thông qua được Nghị quyết thì trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày nhận được báo cáo kết quả họp Hội nghị chủ nợ, Tòa án nhân dân ra quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản.

Trường hợp sau khi có Nghị quyết của Hội nghị chủ nợ đề nghị tuyên bố phá sản thì Tòa án nhân dân xem xét quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản.

Trường hợp sau khi Hội nghị chủ nợ thông qua nghị quyết có nội dung áp dụng thủ tục phục hồi hoạt động kinh doanh nhưng thuộc một trong các trường hợp sau đây thì Tòa án nhân dân ra quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản:

- Doanh nghiệp, hợp tác xã không xây dựng được phương án phục hồi hoạt động kinh doanh trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày Hội nghị chủ nợ thông qua nghị quyết;

- Hội nghị chủ nợ không thông qua phương án phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã;

- Doanh nghiệp, hợp tác xã không thực hiện được phương án phục hồi hoạt động kinh doanh.

c) Thông báo quyết định tuyên bố phá sản

Sau khi ra quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản, Tòa án nhân dân phải thông báo cho người nộp đơn, doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, chủ nợ, Viện kiểm sát nhân dân cùng cấp, cơ quan thi hành án dân sự, cơ quan thuế, cơ quan đăng ký kinh doanh nơi doanh nghiệp, hợp tác xã có trụ sở chính và đăng trên Cổng thông tin đăng ký doanh nghiệp quốc gia, Cổng thông tin điện tử của Tòa án nhân dân và 02 số báo địa phương liên tiếp nơi doanh nghiệp hợp tác xã mất khả năng thanh toán có trụ sở chính. Đồng thời, Tòa án phải gửi trích lục tuyên bố phá sản trong trường hợp quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản có nội dung cấm cá nhân đảm nhiệm chức vụ, thành lập, quản lý doanh nghiệp, hợp tác xã cho Sở Tư pháp nơi Tòa án nhân dân có trụ sở.

Ngoài ra, Tòa án nhân dân phải gửi quyết định cho cơ quan đăng ký kinh doanh để xóa tên doanh nghiệp, hợp tác xã trong sổ đăng ký kinh doanh

d) Đề nghị xem xét lại, kháng nghị và giải quyết đơn đề nghị, kháng nghị quyết định tuyên bố phá sản

Những người được Tòa án thông báo về việc phá sản của doanh nghiệp, hợp tác xã có quyền đề nghị xem xét lại, Viện kiểm sát nhân dân cùng cấp có quyền kháng nghị quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản.

Khi nhận được đề nghị xem xét lại, kháng nghị, Tòa án nhân dân đã ra quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản phải gửi hồ sơ vụ việc phá sản kèm theo đơn đề nghị, kháng nghị cho Tòa án nhân dân cấp trên trực tiếp để xem xét, giải quyết. Ngay sau khi nhận được hồ sơ về phá sản kèm theo đơn đề nghị, kháng nghị, Tòa án nhân dân cấp trên trực tiếp chỉ định tổ gồm 03 Thẩm phán xem xét, giải quyết đơn đề nghị, kháng nghị và gửi hồ sơ vụ việc phá sản cho Viện kiểm sát nhân dân cùng cấp để xem xét.

Tổ Thẩm phán giải quyết đơn đề nghị, kháng nghị sẽ kết luận, ban hành một trong các quyết định sau:

- Không chấp nhận đơn đề nghị, kháng nghị và giữ nguyên quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản;
- Sửa quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản;
- Hủy quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản và giao hồ sơ cho Tòa án nhân dân cấp dưới có thẩm quyền giải quyết lại.

đ) Xem xét đơn đề nghị, kiến nghị theo thủ tục đặc biệt:

- Trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày Tòa án nhân dân cấp trên trực tiếp ra quyết định giải quyết đề nghị, kiến nghị theo và nhận được đơn đề nghị xem xét lại của người tham gia thủ tục phá sản, kiến nghị của Viện kiểm sát nhân dân tối cao hoặc kiến nghị của Tòa án nhân dân, thì Chánh án Tòa án nhân dân tối cao xem xét lại quyết định đó khi có một trong các căn cứ sau:

- + Có vi phạm nghiêm trọng pháp luật về phá sản;
- + Phát hiện tình tiết mới có thể làm thay đổi cơ bản nội dung quyết định tuyên bố phá sản mà Tòa án nhân dân, người tham gia thủ tục phá sản không thể biết được khi Tòa án nhân dân ra quyết định.

- Trường hợp có căn cứ quy định nêu trên, Tòa án nhân dân tối cao yêu cầu Tòa án nhân dân đã ra quyết định giải quyết đề nghị, kiến nghị theo Điều 112 Luật Phá sản năm 2014 chuyển hồ sơ vụ việc phá sản cho Tòa án nhân dân tối cao để xem xét giải quyết.

- Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày nhận được đơn đề nghị, kiến nghị, Chánh án Tòa án nhân dân tối cao có quyền ra một trong các quyết định sau:

+ Không chấp nhận đề nghị xem xét lại, kiến nghị và giữ nguyên quyết định của Tòa án nhân dân cấp dưới;

+ Hủy quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản của Tòa án nhân dân cấp dưới, quyết định giải quyết đề nghị xem xét lại, kiến nghị của Tòa án

nhân dân cấp trên trực tiếp và giao hồ sơ về phá sản cho Tòa án nhân dân cấp dưới giải quyết lại.

- Quyết định giải quyết đơn đề nghị, kiến nghị của Chánh án Tòa án nhân dân tối cao là quyết định cuối cùng và có hiệu lực pháp luật kể từ ngày ra quyết định.

5.4 . Hậu quả pháp lý của việc tuyên bố phá sản

Hậu quả pháp lý của việc tuyên bố phá sản dẫn đến việc chấm dứt sự tồn tại của doanh nghiệp, hợp tác xã bị phá sản. Theo đó, trừ trường hợp doanh nghiệp, hợp tác xã bị tuyên bố phá sản vì lý do bất khả kháng, người quản lý, điều hành, đại diện phần vốn góp của Nhà nước ở doanh nghiệp, hợp tác xã bị tuyên bố phá sản sẽ bị xử lý như sau:

- Người giữ chức vụ Chủ tịch, Tổng giám đốc, Giám đốc, thành viên Hội đồng quản trị của doanh nghiệp 100% vốn nhà nước bị tuyên bố phá sản không được đảm đương các chức vụ đó ở bất kỳ doanh nghiệp nhà nước nào kể từ ngày doanh nghiệp 100% vốn nhà nước bị tuyên bố phá sản.

- Người đại diện phần vốn góp của Nhà nước ở doanh nghiệp có vốn nhà nước mà doanh nghiệp đó bị tuyên bố phá sản không được đảm đương các chức vụ quản lý ở bất kỳ doanh nghiệp nào có vốn của Nhà nước.

- Người giữ chức vụ quản lý của doanh nghiệp, hợp tác xã bị tuyên bố phá sản mà cố ý vi phạm quy định tại khoản 1 Điều 18, khoản 5 Điều 28, khoản 1 Điều 48 Luật Phá sản năm 2014 thì Thẩm phán xem xét, quyết định về việc không được quyền thành lập doanh nghiệp, hợp tác xã, làm người quản lý doanh nghiệp, hợp tác xã trong thời hạn 03 năm kể từ ngày Tòa án nhân dân có quyết định tuyên bố phá sản.

6. Thi hành quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản

6.1. Thủ tục thi hành quyết định tuyên bố phá sản:

- Trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày ra quyết định tuyên bố phá sản, cơ quan thi hành án dân sự có trách nhiệm chủ động ra quyết định thi hành, phân công Chấp hành viên thi hành quyết định tuyên bố phá sản.

- Sau khi nhận được quyết định phân công của Thủ trưởng cơ quan thi hành án dân sự, Chấp hành viên thực hiện các nhiệm vụ sau:

+ Mở một tài khoản tại ngân hàng đứng tên cơ quan thi hành án dân sự có thẩm quyền thi hành quyết định tuyên bố phá sản để gửi các khoản tiền thu hồi được của doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản;

+ Giám sát Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản thực hiện thanh lý tài sản;

+ Thực hiện cưỡng chế để thu hồi tài sản, giao tài sản cho người mua được tài sản trong vụ việc phá sản theo quy định của pháp luật về thi hành án dân sự;

+ Sau khi nhận được báo cáo của Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản về kết quả thanh lý tài sản, Chấp hành viên thực hiện phương án phân chia tài sản theo quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản.

6.2. Yêu cầu Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản tổ chức thực hiện thanh lý tài sản:

Trong thời hạn 02 ngày làm việc kể từ ngày nhận được quyết định phân công của Thủ trưởng cơ quan thi hành án dân sự, Chấp hành viên có văn bản yêu cầu Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản thực hiện việc thanh lý tài sản. Văn bản yêu cầu này cũng phải được gửi cho Tòa án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, người tham gia thủ tục phá sản.

Tài sản mà Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản không thực hiện được việc thanh lý sau 02 năm kể từ ngày nhận được văn bản yêu cầu của Chấp hành viên, thì Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản phải chấm dứt việc thanh lý tài sản và bàn giao toàn bộ giấy tờ, tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản cho cơ quan thi hành án dân sự xử lý, thanh lý tài sản theo quy định của pháp luật.

6.3. Thanh lý tài sản:

a) Định giá tài sản

- Trong thời hạn 10 ngày làm việc kể từ ngày ra quyết định tuyên bố phá sản, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản phải tổ chức định giá tài sản theo quy định của pháp luật.

Khi ký hợp đồng dịch vụ với tổ chức thẩm định giá thì Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản không được ký hợp đồng thẩm định giá với cá nhân, tổ chức mà mình có quyền, lợi ích liên quan.

- Trường hợp tài sản thanh lý có nguy cơ bị phá hủy hoặc bị giảm đáng kể về giá trị thì Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản xác định giá trị tài sản và thanh lý theo quy định của pháp luật.

b) Định giá lại tài sản

- Việc định giá lại tài sản được thực hiện khi có vi phạm nghiêm trọng khi định giá tài sản dẫn đến sai lệch kết quả định giá tài sản.

- Thẩm phán quyết định định giá lại đối với trường hợp bán tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán nhằm bảo đảm chi phí phá sản. Chấp hành viên quyết định định giá lại đối với trường hợp thanh lý tài sản.

c) Bán tài sản

- Tài sản được bán theo các hình thức sau:

+ Bán đấu giá;

+ Bán không qua thủ tục đấu giá.

- Việc bán đấu giá đối với tài sản là động sản có giá trị từ trên 10.000.000 đồng và bất động sản được thực hiện theo quy định của pháp luật về bán đấu giá tài sản.

Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có quyền thoả thuận với tổ chức bán đấu giá trong thời hạn không quá 05 ngày làm việc kể từ ngày định giá. Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản ký hợp đồng dịch vụ bán đấu giá tài sản với tổ chức bán đấu giá.

Trường hợp Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản không thoả thuận được thì Chấp hành viên lựa chọn tổ chức bán đấu giá để ký hợp đồng dịch vụ bán đấu giá tài sản.

Việc ký hợp đồng dịch vụ bán đấu giá tài sản được tiến hành trong thời hạn 10 ngày kể từ ngày thẩm định giá.

Việc bán đấu giá đối với động sản phải được thực hiện trong thời hạn là 30 ngày, đối với bất động sản là 45 ngày kể từ ngày ký hợp đồng dịch vụ bán đấu giá tài sản.

- Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản bán đấu giá tài sản thanh lý trong các trường hợp sau:

+ Tại tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương nơi có tài sản chưa có tổ chức bán đấu giá hoặc có nhưng tổ chức bán đấu giá từ chối ký hợp đồng dịch vụ bán đấu giá tài sản;

+ Động sản có giá trị từ 2.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng.

Việc bán đấu giá đối với động sản phải được thực hiện trong thời hạn là 30 ngày, đối với bất động sản là 45 ngày kể từ ngày định giá hoặc từ ngày nhận được văn bản của tổ chức bán đấu giá từ chối bán đấu giá.

- Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản bán không qua thủ tục bán đấu giá đối với tài sản có giá trị dưới 2.000.000 đồng hoặc tài sản thanh lý có nguy cơ bị phá hủy hoặc bị giảm đáng kể về giá trị.

Việc bán tài sản phải được thực hiện trong thời hạn không quá 05 ngày làm việc kể từ ngày ban hành quyết định thi hành quyết định tuyên bố phá sản hoặc quyết định bán tài sản.

- Thủ tục bán đấu giá được thực hiện theo quy định của pháp luật về bán đấu giá tài sản.

6.4. Đình chỉ thi hành quyết định tuyên bố phá sản:

Thủ trưởng cơ quan thi hành án dân sự quyết định đình chỉ thi hành quyết định tuyên bố phá sản trong các trường hợp sau:

- Doanh nghiệp, hợp tác xã bị tuyên bố phá sản không có tài sản để thanh lý, phân chia;

- Hoàn thành việc phân chia tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã bị tuyên bố phá sản;

- Thủ trưởng cơ quan thi hành án dân sự báo cáo Tòa án nhân dân đã giải quyết phá sản và thông báo cho cá nhân, cơ quan, tổ chức có liên quan về việc đình chỉ thi hành quyết định tuyên bố phá sản.

6.5. Xử lý tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã phát sinh sau khi có quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản:

- Sau khi quyết định tuyên bố doanh nghiệp, hợp tác xã phá sản mà phát hiện giao dịch dân sự vô hiệu theo quy định tại Điều 59 Luật Phá sản năm 2014 thì Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có quyền yêu cầu Tòa án nhân dân tuyên bố giao dịch vô hiệu, xử lý hậu quả của giao dịch vô hiệu và phân chia tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã theo quy định tại Điều 54 Luật Phá sản năm 2014.

Theo đó, tài sản của doanh nghiệp phá sản được phân chia theo thứ tự như sau:

+ Chi phí phá sản;

+ Khoản nợ lương, trợ cấp thôi việc, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế đối với người lao động, quyền lợi khác theo hợp đồng lao động và thỏa ước lao động tập thể đã ký kết;

+ Khoản nợ phát sinh sau khi mở thủ tục phá sản nhằm mục đích phục hồi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã;

+ Nghĩa vụ tài chính đối với Nhà nước; khoản nợ không có bảo đảm phải trả cho chủ nợ trong danh sách chủ nợ; khoản nợ có bảo đảm chưa được thanh toán do giá trị tài sản bảo đảm không đủ thanh toán nợ.

Trường hợp giá trị tài sản không đủ để thanh toán các khoản nêu trên thì từng đối tượng cùng một thứ tự ưu tiên được thanh toán theo tỷ lệ phần trăm tương ứng với số nợ. Trường hợp giá trị tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã sau khi đã thanh toán đủ các mục trên mà vẫn còn thì phần còn lại này thuộc về:

- +Thành viên hợp tác xã, hợp tác xã thành viên;
- + Chủ doanh nghiệp tư nhân;
- + Chủ sở hữu công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên;
- + Thành viên của công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, cổ đông của công ty cổ phần;
- + Thành viên của Công ty hợp danh.- Cơ quan thi hành án dân sự tổ chức thực hiện quyết định phân chia tài sản theo quy định của Luật Phá sản.

7. Các biện pháp bảo toàn tài sản trong giải quyết phá sản

Để bảo toàn tài sản phục vụ cho việc giải quyết phá sản, Luật Phá sản năm 2014 đã đưa ra các quy định nhằm bảo toàn tài sản.

7.1. Các giao dịch bị coi là vô hiệu

a) Giao dịch của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán được thực hiện trong thời gian 06 tháng trước ngày Tòa án nhân dân ra quyết định mở thủ tục phá sản bị coi là vô hiệu nếu thuộc một trong các trường hợp sau:

- Giao dịch liên quan đến chuyển nhượng tài sản không theo giá thị trường;
- Chuyển khoản nợ không có bảo đảm thành nợ có bảo đảm hoặc có bảo đảm một phần bằng tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã;
- Thanh toán hoặc bù trừ có lợi cho một chủ nợ đối với khoản nợ chưa đến hạn hoặc với số tiền lớn hơn khoản nợ đến hạn;
- Tặng cho tài sản;
- Giao dịch ngoài mục đích hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hợp tác xã;
- Giao dịch khác với mục đích tẩu tán tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã.

b) Các giao dịch của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán tại mục a nêu trên được thực hiện với những người liên quan trong thời gian 18 tháng trước ngày Tòa án nhân dân ra quyết định mở thủ tục phá sản thì bị coi là vô hiệu.

Những người liên quan bao gồm:

- Công ty mẹ, người quản lý công ty mẹ và người có thẩm quyền bổ nhiệm người quản lý đối với công ty con;
- Công ty con đối với công ty mẹ; doanh nghiệp do hợp tác xã thành lập đối với hợp tác xã;

- Người hoặc nhóm người có khả năng chi phối việc ra quyết định của cơ quan quản lý doanh nghiệp, hợp tác xã đối với hoạt động của doanh nghiệp, hợp tác xã đó;

- Người quản lý doanh nghiệp, hợp tác xã đối với doanh nghiệp, hợp tác xã;

- Vợ, chồng, cha đẻ, cha nuôi, mẹ đẻ, mẹ nuôi, con đẻ, con nuôi, anh, chị, em ruột của người quản lý doanh nghiệp, hợp tác xã hoặc của thành viên, cổ đông sở hữu phần vốn góp hay cổ phần chi phối;

- Cá nhân được uỷ quyền đại diện cho những người quy định tại các điểm a, b, c, d và đ khoản 3 Điều 59 Luật Phá sản năm 2014;

- Doanh nghiệp trong đó những người quy định tại các điểm a, b, c, d, đ, e và h khoản 3 Điều 59 Luật Phá sản năm 2014 có sở hữu đến mức chi phối việc ra quyết định của cơ quan quản lý ở doanh nghiệp đó;

- Nhóm người thoả thuận cùng phối hợp để thu tóm phần vốn góp, cổ phần hoặc lợi ích ở công ty hoặc để chi phối việc ra quyết định của công ty.

c) Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có trách nhiệm xem xét giao dịch của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, nếu phát hiện giao dịch nêu trên thì đề nghị Tòa án nhân dân xem xét tuyên bố giao dịch vô hiệu.

7.2. Tạm đình chỉ, đình chỉ thực hiện hợp đồng đang có hiệu lực

a) Trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày Tòa án nhân dân thụ lý đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản, nếu xét thấy việc thực hiện hợp đồng đang có hiệu lực và đang được thực hiện hoặc chưa được thực hiện sẽ có khả năng gây bất lợi cho doanh nghiệp, hợp tác xã thì chủ nợ, doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán có quyền yêu cầu Tòa án nhân dân ra quyết định tạm đình chỉ thực hiện hợp đồng, trừ trường hợp xử lý các khoản nợ có bảo đảm theo quy định.

b) Trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày nhận được văn bản yêu cầu, nếu chấp nhận thì Tòa án nhân dân ra quyết định tạm đình chỉ thực hiện hợp đồng; nếu không chấp nhận thì thông báo bằng văn bản cho người yêu cầu biết.

c) Trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày Tòa án nhân dân ra quyết định mở thủ tục phá sản, Tòa án nhân dân phải xem xét các hợp đồng bị tạm đình chỉ quy định tại khoản 1 Điều 61 Luật Phá sản năm 2014 để ra một trong các quyết định sau:

- Tiếp tục thực hiện hợp đồng nếu việc thực hiện hợp đồng đang có hiệu lực và đang được thực hiện hoặc nếu được thực hiện sẽ không gây bất lợi cho doanh nghiệp, hợp tác xã;

- Đình chỉ thực hiện hợp đồng và giải quyết hậu quả theo quy định tại Điều 62 của Luật Phá sản.

d) Trường hợp Tòa án nhân dân quyết định không mở thủ tục phá sản thì Tòa án nhân dân đã quyết định tạm đình chỉ thực hiện hợp đồng theo mục a nêu trên sẽ quyết định hủy bỏ quyết định tạm đình chỉ.

7.3. Áp dụng các biện pháp khẩn cấp tạm thời

Trong quá trình giải quyết yêu cầu mở thủ tục phá sản, người có quyền, nghĩa vụ nộp đơn yêu cầu mở thủ tục phá sản, Quản tài viên, doanh nghiệp quản lý, thanh lý tài sản có quyền yêu cầu Tòa án nhân dân có thẩm quyền tiến hành thủ tục phá sản ra quyết định áp dụng một hoặc một số biện pháp khẩn cấp tạm thời để bảo toàn tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán, bảo đảm quyền, lợi ích hợp pháp của người lao động. Các biện pháp đó bao gồm:

a) Bán hàng hoá dễ bị hư hỏng, hàng hoá sắp hết thời hạn sử dụng, hàng hoá không bán đúng thời điểm sẽ khó có khả năng tiêu thụ; cho thu hoạch, cho bán hoa màu hoặc sản phẩm, hàng hoá khác;

b) Kê biên, niêm phong tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã;

c) Phong tỏa tài khoản của doanh nghiệp, hợp tác xã tại ngân hàng; phong tỏa tài sản ở nơi gửi giữ;

d) Niêm phong kho, quỹ, thu giữ và quản lý sổ kế toán, tài liệu liên quan của doanh nghiệp, hợp tác xã;

đ) Cấm chuyển dịch quyền về tài sản đối với tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán;

e) Cấm thay đổi hiện trạng đối với tài sản của doanh nghiệp, hợp tác xã mất khả năng thanh toán;

g) Cấm hoặc buộc doanh nghiệp, hợp tác xã, cá nhân, tổ chức khác có liên quan thực hiện một số hành vi nhất định;

h) Buộc người sử dụng lao động tạm ứng tiền lương, tiền công, tiền bồi thường, trợ cấp tai nạn lao động hoặc bệnh nghề nghiệp cho người lao động;

i) Các biện pháp khẩn cấp tạm thời khác theo quy định của pháp luật.

Ngoài những biện pháp chủ yếu nêu trên, trong những trường hợp cụ thể, có thể áp dụng một số biện pháp khác như đăng ký giao dịch bảo đảm, đình chỉ thi hành án dân sự hoặc giải quyết vụ án./.

PHẦN 7

PHÁP LUẬT VỀ LAO ĐỘNG

Pháp luật lao động quy định quyền và nghĩa vụ của người lao động và của người sử dụng lao động, các tiêu chuẩn lao động, các nguyên tắc sử dụng và quản lý lao động, góp phần thúc đẩy sản xuất, phát triển kinh tế xã hội. Bộ luật lao động năm 2012 được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XIII, kỳ họp thứ 3 thông qua ngày 18/6/2012, có hiệu lực thi hành từ ngày 1/5/2013 (Bộ Luật này thay thế Bộ luật Lao động năm 1994 và các lần sửa đổi bổ sung).

Bộ Luật lao động bảo vệ quyền làm việc, lợi ích và các quyền khác của người lao động, đồng thời bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người sử dụng lao động, tạo điều kiện cho mối quan hệ lao động được hài hòa và ổn định, góp phần phát huy trí sáng tạo và tài năng của người lao động trí óc và lao động chân tay, của người quản lý lao động, nhằm đạt năng suất, chất lượng và tiến bộ xã hội trong lao động, sản xuất, dịch vụ, hiệu quả trong sử dụng và quản lý lao động.

Ngoài ra, để tăng cường các biện pháp bảo đảm an toàn, sức khỏe người lao động, nâng cao nhận thức, trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân trong công tác phòng ngừa tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp, cải thiện điều kiện lao động, ngày 25/6/2015, tại kỳ họp thứ 9, Quốc hội khóa XIII đã thông qua Luật An Toàn, về sinh lao động số 84/2015/QH13 (sau đây gọi là Luật ATVSLĐ năm 2015) (có hiệu lực từ ngày 01/7/2016).

1. Quyền và nghĩa vụ của người lao động và người sử dụng lao động

(i) Quyền và nghĩa vụ của người lao động²⁸

- Người lao động có các quyền sau đây:

a) Làm việc, tự do lựa chọn việc làm, nghề nghiệp, học nghề, nâng cao trình độ nghề nghiệp và không bị phân biệt đối xử;

b) Hưởng lương phù hợp với trình độ kỹ năng nghề trên cơ sở thoả thuận với người sử dụng lao động; được bảo hộ lao động, làm việc trong điều kiện bảo đảm về an toàn lao động, vệ sinh lao động; nghỉ theo chế độ, nghỉ hằng năm có lương và được hưởng phúc lợi tập thể;

c) Thành lập, gia nhập, hoạt động công đoàn, tổ chức nghề nghiệp và tổ chức khác theo quy định của pháp luật; yêu cầu và tham gia đối thoại với người sử dụng lao động, thực hiện quy chế dân chủ và được tham vấn tại nơi làm việc để bảo vệ

²⁸ Điều 5 Bộ luật lao động

quyền và lợi ích hợp pháp của mình; tham gia quản lý theo nội quy của người sử dụng lao động;

d) Đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động theo quy định của pháp luật;

đ) Đình công.

- Người lao động có các nghĩa vụ sau đây:

a) Thực hiện hợp đồng lao động, thoả ước lao động tập thể;

b) Chấp hành kỷ luật lao động, nội quy lao động, tuân theo sự điều hành hợp pháp của người sử dụng lao động;

c) Thực hiện các quy định của pháp luật về bảo hiểm xã hội và pháp luật về bảo hiểm y tế.

(ii) Quyền và nghĩa vụ của người sử dụng lao động²⁹

- Người sử dụng lao động có các quyền sau đây:

a) Tuyển dụng, bố trí, điều hành lao động theo nhu cầu sản xuất, kinh doanh; khen thưởng và xử lý vi phạm kỷ luật lao động;

b) Thành lập, gia nhập, hoạt động trong tổ chức nghề nghiệp và tổ chức khác theo quy định của pháp luật;

c) Yêu cầu tập thể lao động đối thoại, thương lượng, ký kết thoả ước lao động tập thể; tham gia giải quyết tranh chấp lao động, đình công; trao đổi với công đoàn về các vấn đề trong quan hệ lao động, cải thiện đời sống vật chất và tinh thần của người lao động;

d) Đóng cửa tạm thời nơi làm việc.

- Người sử dụng lao động có các nghĩa vụ sau đây:

a) Thực hiện hợp đồng lao động, thoả ước lao động tập thể và thoả thuận khác với người lao động, tôn trọng danh dự, nhân phẩm của người lao động;

b) Thiết lập cơ chế và thực hiện đối thoại với tập thể lao động tại doanh nghiệp và thực hiện nghiêm chỉnh quy chế dân chủ ở cơ sở;

c) Lập sổ quản lý lao động, sổ lương và xuất trình khi cơ quan có thẩm quyền yêu cầu;

d) Khai trình việc sử dụng lao động trong thời hạn 30 ngày, kể từ ngày bắt đầu hoạt động và định kỳ báo cáo tình hình thay đổi về lao động trong quá trình hoạt động với cơ quan quản lý nhà nước về lao động ở địa phương;

²⁹ Điều 6 Bộ luật lao động

đ) Thực hiện các quy định khác của pháp luật về lao động, pháp luật về bảo hiểm xã hội và pháp luật về bảo hiểm y tế.

2. Hợp đồng lao động:

Hợp đồng lao động là sự thoả thuận giữa người lao động và người sử dụng lao động về việc làm có trả lương, điều kiện lao động, quyền và nghĩa vụ của mỗi bên trong quan hệ lao động.

Hợp đồng lao động phải được giao kết theo một trong các loại sau đây:

- Hợp đồng lao động không xác định thời hạn (*là hợp đồng mà trong đó hai bên không xác định thời hạn, thời điểm chấm dứt hiệu lực của hợp đồng*);

- Hợp đồng lao động xác định thời hạn (*là hợp đồng mà trong đó hai bên xác định thời hạn, thời điểm chấm dứt hiệu lực của hợp đồng trong khoảng thời gian từ đủ 12 tháng đến 36 tháng*);

- Hợp đồng lao động theo mùa vụ hoặc theo một công việc nhất định có thời hạn dưới 12 tháng.

Hợp đồng lao động được giao kết bằng văn bản và phải được làm thành hai bản, mỗi bên giữ một bản; trừ trường hợp đối với công việc tạm thời có thời hạn dưới 03 tháng, các bên có thể giao kết hợp đồng lao động bằng lời nói.

Hợp đồng lao động phải có những nội dung chủ yếu bao gồm: tên và địa chỉ người sử dụng lao động hoặc của người đại diện hợp pháp; họ tên, ngày tháng năm sinh, giới tính, địa chỉ nơi cư trú, số chứng minh nhân dân hoặc giấy tờ hợp pháp khác của người lao động; công việc và địa điểm làm việc; thời hạn của hợp đồng lao động; mức lương, hình thức trả lương, thời hạn trả lương, phụ cấp lương và các khoản bổ sung khác; chế độ nâng bậc, nâng lương; thời giờ làm việc, thời giờ nghỉ ngơi; trang bị bảo hộ lao động cho người lao động; bảo hiểm xã hội và bảo hiểm y tế; đào tạo, bồi dưỡng, nâng cao trình độ kỹ năng nghề. Hợp đồng lao động có hiệu lực kể từ ngày các bên giao kết trừ trường hợp hai bên có thoả thuận khác hoặc pháp luật có quy định khác.

Người sử dụng lao động và người lao động thoả thuận về việc làm thử, về quyền, nghĩa vụ của hai bên trong thời gian thử việc (Người lao động làm việc theo hợp đồng lao động mùa vụ thì không phải thử việc). Tiền lương của người lao động trong thời gian thử việc ít nhất phải bằng 85% mức lương của công việc đó. Thời gian thử việc không được quá 60 ngày đối với công việc có chức danh nghề cần trình độ chuyên môn, kỹ thuật từ cao đẳng trở lên; Không được quá 30 ngày đối với công việc có chức danh nghề cần trình độ chuyên môn kỹ thuật trung cấp nghề, trung cấp chuyên nghiệp, công nhân kỹ thuật, nhân viên nghiệp vụ; không quá 6 ngày làm việc đối với công việc khác.

Khi gặp khó khăn đột xuất do thiên tai, hoả hoạn, dịch bệnh, áp dụng biện pháp ngăn ngừa, khắc phục tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp, sự cố điện, nước hoặc do nhu cầu sản xuất, kinh doanh, người sử dụng lao động được quyền tạm thời chuyển người lao động làm công việc khác trái nghề, nhưng không được quá 60 ngày làm việc cộng dồn một năm, trừ trường hợp được sự đồng ý của người lao động và phải báo cho người lao động biết trước ít nhất 03 ngày làm việc, thông báo rõ thời hạn làm tạm thời và bố trí công việc phù hợp với sức khoẻ, giới tính của người lao động. Người lao động tạm thời làm công việc khác theo quy định được trả lương theo công việc mới; nếu tiền lương của công việc mới thấp hơn tiền lương cũ thì được giữ nguyên mức tiền lương cũ trong thời hạn 30 ngày làm việc. Tiền lương theo công việc mới ít nhất phải bằng 85% mức tiền lương công việc cũ nhưng không thấp hơn mức lương tối thiểu vùng do Chính phủ quy định.

Các trường hợp chấm dứt hợp đồng lao động:

- Hết hạn hợp đồng lao động (trừ trường hợp người lao động là cán bộ công đoàn không chuyên trách đang trong nhiệm kỳ công đoàn mà hết hạn hợp đồng lao động thì được gia hạn hợp đồng lao động đã giao kết đến hết nhiệm kỳ)

- Đã hoàn thành công việc theo hợp đồng lao động.

- Hai bên thoả thuận chấm dứt hợp đồng lao động.

- Người lao động đủ điều kiện về thời gian đóng bảo hiểm xã hội và tuổi hưởng lương hưu theo quy định.

- Người lao động bị kết án tù giam, tử hình hoặc bị cấm làm công việc ghi trong hợp đồng lao động theo bản án, quyết định có hiệu lực pháp luật của Toà án.

- Người lao động chết, bị Toà án tuyên bố mất năng lực hành vi dân sự, mất tích hoặc là đã chết.

- Người sử dụng lao động là cá nhân chết, bị Toà án tuyên bố mất năng lực hành vi dân sự, mất tích hoặc là đã chết; người sử dụng lao động không phải là cá nhân chấm dứt hoạt động.

- Người lao động bị xử lý kỷ luật sa thải.

- Người lao động đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động.

- Người sử dụng lao động đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động; người sử dụng lao động cho người lao động thôi việc do thay đổi cơ cấu, công nghệ hoặc vì lý do kinh tế hoặc do sáp nhập, hợp nhất, chia tách doanh nghiệp, hợp tác xã.

³⁰Người lao động làm việc theo hợp đồng lao động xác định thời hạn, hợp đồng lao động theo mùa vụ hoặc theo một công việc nhất định có thời hạn dưới 12

³⁰ Điều 37 Bộ Luật lao động

tháng có quyền đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động trước thời hạn trong những trường hợp sau đây:

- Không được bố trí theo đúng công việc, địa điểm làm việc hoặc không được bảo đảm điều kiện làm việc đã thỏa thuận trong hợp đồng lao động;

- Không được trả lương đầy đủ hoặc trả lương không đúng thời hạn đã thỏa thuận trong hợp đồng lao động;

- Bị ngược đãi, quấy rối tình dục, cưỡng bức lao động;

- Bản thân hoặc gia đình có hoàn cảnh khó khăn không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng lao động;

- Được bầu làm nhiệm vụ chuyên trách ở cơ quan dân cử hoặc được bổ nhiệm giữ chức vụ trong bộ máy nhà nước;

- Lao động nữ mang thai phải nghỉ việc theo chỉ định của cơ sở khám bệnh, chữa bệnh có thẩm quyền;

- Người lao động bị ốm đau, tai nạn đã điều trị 90 ngày liên tục đối với người làm việc theo hợp đồng lao động xác định thời hạn và một phần tư thời hạn hợp đồng đối với người làm việc theo hợp đồng lao động theo mùa vụ hoặc theo một công việc nhất định có thời hạn dưới 12 tháng mà khả năng lao động chưa được hồi phục.

Khi đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động theo quy định trên, người lao động phải báo cho người sử dụng lao động biết trước.

Người lao động làm việc theo hợp đồng lao động không xác định thời hạn có quyền đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động, nhưng phải báo cho người sử dụng lao động biết trước ít nhất 45 ngày trừ trường hợp lao động nữ mang thai nếu có xác nhận của cơ sở khám bệnh, chữa bệnh có thẩm quyền chứng nhận tiếp tục làm việc sẽ ảnh hưởng xấu tới thai nhi (Thời hạn mà lao động nữ phải báo trước cho người sử dụng lao động tùy thuộc vào thời hạn do cơ sở khám bệnh, chữa bệnh có thẩm quyền chỉ định).

Người sử dụng lao động có quyền đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động trong những trường hợp sau đây nhưng phải báo cho người lao động biết trước:

- Người lao động thường xuyên không hoàn thành công việc theo hợp đồng lao động;

- Người lao động bị ốm đau, tai nạn đã điều trị 12 tháng liên tục đối với người làm theo hợp đồng lao động không xác định thời hạn, đã điều trị 06 tháng liên tục, đối với người lao động làm theo hợp đồng lao động xác định thời hạn và quá nửa thời hạn hợp đồng lao động đối với người làm theo hợp đồng lao động theo mùa vụ

hoặc theo một công việc nhất định có thời hạn dưới 12 tháng mà khả năng lao động chưa hồi phục.

- Do thiên tai, hỏa hoạn hoặc những lý do bất khả kháng khác theo quy định của pháp luật, mà người sử dụng lao động đã tìm mọi biện pháp khắc phục nhưng vẫn buộc phải thu hẹp sản xuất, giảm chỗ làm việc;

- Người lao động không có mặt tại nơi làm việc sau thời hạn 15 ngày, kể từ ngày hết thời hạn tạm hoãn hợp đồng lao động.

Người sử dụng lao động không được đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động trong những trường hợp sau đây:

- Người lao động ốm đau hoặc bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp đang điều trị, điều dưỡng theo quyết định của cơ sở khám bệnh, chữa bệnh có thẩm quyền, (trừ trường hợp người lao động bị ốm đau, tai nạn đã điều trị 12 tháng liên tục đối với người làm theo hợp đồng lao động không xác định thời hạn, đã điều trị 06 tháng liên tục, đối với người lao động làm theo hợp đồng lao động xác định thời hạn và quá nửa thời hạn hợp đồng lao động đối với người làm theo hợp đồng lao động theo mùa vụ hoặc theo một công việc nhất định có thời hạn dưới 12 tháng mà khả năng lao động chưa hồi phục.)

- Người lao động đang nghỉ hàng năm, nghỉ việc riêng và những trường hợp nghỉ khác được người sử dụng lao động *đồng ý*;

- Người lao động là nữ vì lý do kết hôn, mang thai, nghỉ thai sản, nuôi con dưới 12 tháng tuổi, trừ trường hợp người sử dụng lao động là cá nhân chết, bị Tòa án tuyên bố mất năng lực hành vi dân sự, mất tích hoặc là đã chết hoặc người sử dụng lao động không phải là cá nhân chấm dứt hoạt động.

- Người lao động nghỉ việc hưởng chế độ thai sản theo quy định của pháp luật về bảo hiểm xã hội.

Khi hợp đồng lao động chấm dứt theo quy định tại các khoản 1, 2, 3, 5, 6, 7, 9 và 10 Điều 36 của Bộ luật lao động thì người sử dụng lao động có trách nhiệm chi trả trợ cấp thôi việc cho người lao động đã làm việc thường xuyên từ đủ 12 tháng trở lên, mỗi năm làm việc được trợ cấp một nửa tháng tiền lương.

3. Về tiền lương

Tiền lương là khoản tiền mà người sử dụng lao động trả cho người lao động để thực hiện công việc theo thỏa thuận (bao gồm mức lương theo công việc hoặc chức danh, phụ cấp lương và các khoản bổ sung khác). Tiền lương của người lao động do hai bên thỏa thuận trong hợp đồng lao động và được trả theo năng suất lao động, chất lượng công việc. Mức lương của người lao động không được thấp hơn mức lương tối thiểu do Nhà nước quy định. Theo Điều 90 Bộ Luật lao động 2012

thì mức lương tối thiểu là mức thấp nhất trả cho người lao động làm công việc giản đơn nhất, trong điều kiện lao động bình thường và phải bảo đảm nhu cầu sống tối thiểu của người lao động và gia đình họ. Người sử dụng lao động phải bảo đảm trả lương bình đẳng, không phân biệt giới tính đối với người lao động làm công việc có giá trị như nhau.

Người sử dụng lao động có quyền chọn các hình thức trả lương theo thời gian (giờ, ngày, tuần, tháng), theo sản phẩm, theo khoán nhưng phải duy trì hình thức trả lương đã chọn trong một thời gian nhất định; *nếu thay đổi hình thức trả lương thì người sử dụng lao động* phải thông báo cho người lao động biết trước ít nhất 10 ngày. Người lao động được trả lương trực tiếp, đầy đủ, đúng thời hạn. Trong trường hợp đặc biệt *không thể trả lương đúng thời hạn* thì không được chậm quá một tháng và người sử dụng lao động phải trả thêm cho người lao động một khoản tiền ít nhất bằng lãi suất huy động tiền gửi do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm trả lương.

Theo Điều 97 Bộ Luật lao động thì người lao động làm thêm giờ được trả lương tính theo đơn giá tiền lương hoặc tiền lương theo công việc đang làm như sau:

- Vào ngày thường, ít nhất bằng 150%;
- Vào ngày nghỉ hằng tuần, ít nhất bằng 200%;
- Vào ngày nghỉ lễ, ngày nghỉ có hưởng lương, ít nhất bằng 300% chưa kể tiền lương ngày lễ, ngày nghỉ có hưởng lương đối với người lao động hưởng lương ngày.

Người lao động làm việc vào ban đêm thì được trả thêm ít nhất bằng 30% tiền lương tính theo đơn giá tiền lương hoặc tiền lương theo công việc của ngày làm việc bình thường.

Các chế độ phụ cấp, trợ cấp, nâng bậc, nâng lương và các chế độ khuyến khích đối với người lao động được thỏa thuận trong hợp đồng lao động, thỏa ước lao động tập thể hoặc quy định trong quy chế của người sử dụng lao động.

4. Thời giờ làm việc, thời giờ nghỉ ngơi

Thời giờ làm việc bình thường không quá 08 giờ trong 01 ngày và 48 giờ trong 01 tuần. Người sử dụng lao động có quyền quy định làm việc theo giờ hoặc ngày hoặc tuần; trường hợp theo tuần thì thời giờ làm việc bình thường không quá 10 giờ trong 01 ngày, nhưng không quá 48 giờ trong 01 tuần. Nhà nước khuyến khích người sử dụng lao động thực hiện tuần làm việc 40 giờ. Thời giờ làm việc không quá 06 giờ trong 01 ngày đối với những người làm các công việc đặc biệt

nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm theo danh mục do Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội chủ trì phối hợp với Bộ Y tế ban hành.

Người sử dụng lao động và người lao động có thể thoả thuận làm thêm giờ, nhưng không được quá 50% số giờ làm việc bình thường trong 01 ngày, trường hợp áp dụng quy định làm việc theo tuần thì tổng số giờ làm việc bình thường và số giờ làm thêm không quá 12 giờ trong 01 ngày; không quá 12 giờ trong 01 ngày khi làm thêm vào ngày nghỉ lễ, tết và ngày nghỉ hằng tuần (căn cứ điểm b, khoản 1 Điều 4 Nghị định 45/2013/NĐ-CP); không quá 30 giờ trong 01 tháng và tổng số không quá 200 giờ trong 01 năm, trừ một số trường hợp đặc biệt do Chính phủ quy định thì được làm thêm giờ không quá 300 giờ trong 01 năm. Sau mỗi đợt làm thêm giờ nhiều ngày liên tục trong tháng, người sử dụng lao động phải bố trí để người lao động được nghỉ bù cho số thời gian đã không được nghỉ.

Người lao động làm việc liên tục 08 giờ hoặc 06 giờ theo quy định tại Điều 104 của Bộ luật lao động được nghỉ giữa giờ ít nhất 30 phút, tính vào thời giờ làm việc. Trường hợp làm việc ban đêm, thì người lao động được nghỉ giữa giờ ít nhất 45 phút, tính vào thời giờ làm việc. Ngoài thời gian nghỉ giữa giờ quy định nêu trên, người sử dụng lao động quy định thời điểm các đợt nghỉ ngắn và ghi vào nội quy lao động.

Mỗi tuần, người lao động được nghỉ ít nhất 24 giờ liên tục. Trong trường hợp đặc biệt do chu kỳ lao động không thể nghỉ hằng tuần, thì người sử dụng lao động có trách nhiệm bảo đảm cho người lao động được nghỉ tính bình quân 01 tháng ít nhất 04 ngày. Người sử dụng lao động có quyền quyết định sắp xếp ngày nghỉ hằng tuần vào ngày chủ nhật hoặc một ngày cố định khác trong tuần nhưng phải ghi vào nội quy lao động.

Theo Điều 111 Bộ Luật Lao động thì người lao động có đủ 12 tháng làm việc cho một người sử dụng lao động thì được nghỉ hằng năm, hưởng nguyên lương theo hợp đồng lao động như sau:

- 12 ngày làm việc, đối với người làm công việc trong điều kiện bình thường;
- 14 ngày làm việc đối với người làm công việc nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm hoặc người làm việc ở những nơi có điều kiện sinh sống khắc nghiệt theo danh mục do Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội chủ trì phối hợp với Bộ Y tế ban hành hoặc lao động chưa thành niên hoặc lao động là người khuyết tật;
- 16 ngày làm việc đối với người làm công việc đặc biệt nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm hoặc người làm việc ở những nơi có điều kiện sinh sống đặc biệt khắc nghiệt theo danh mục do Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội chủ trì phối hợp với Bộ Y tế ban hành.

Số ngày nghỉ hàng năm được tăng thêm theo thâm niên làm việc của người lao động, cứ năm năm làm việc cho một người sử dụng lao động thì người lao động được nghỉ thêm một ngày. Người lao động có thể thỏa thuận với người sử dụng lao động để nghỉ hàng năm thành nhiều lần hoặc nghỉ gộp tối đa 03 năm một lần. Khi nghỉ hàng năm, nếu người lao động đi bằng các phương tiện đường bộ, đường sắt, đường thủy mà số ngày đi đường cả đi và về trên 02 ngày thì từ ngày thứ 03 trở đi được tính thêm thời gian đi đường ngoài ngày nghỉ hàng năm và chỉ được tính cho 01 lần nghỉ trong năm.

Người lao động được nghỉ làm việc, hưởng nguyên lương trong những ngày lễ, tết. Nếu những ngày nghỉ theo quy định trên trùng vào ngày nghỉ hàng tuần, thì người lao động được nghỉ bù vào ngày kế tiếp.

Người lao động do thôi việc, bị mất việc làm hoặc vì các lý do khác mà chưa nghỉ hàng năm hoặc chưa nghỉ hết số ngày nghỉ hàng năm thì được thanh toán bằng tiền những ngày chưa nghỉ.

Người lao động được nghỉ về việc riêng mà vẫn hưởng nguyên lương trong những trường hợp sau đây:

- Kết hôn, nghỉ ba ngày;
- Con kết hôn, nghỉ một ngày;
- Bố mẹ (cả bên chồng và bên vợ) chết, vợ hoặc chồng chết, con chết, nghỉ ba ngày.

Người lao động được nghỉ không hưởng lương 01 ngày và phải thông báo với người sử dụng lao động khi ông nội, bà nội, ông ngoại, bà ngoại, anh, chị, em ruột chết; bố hoặc mẹ kết hôn; anh, chị, em ruột kết hôn. Ngoài ra, người lao động có thể thỏa thuận với người sử dụng lao động để nghỉ không hưởng lương.

4. Kỷ luật lao động, trách nhiệm vật chất

4.1 Kỷ luật lao động

Kỷ luật lao động là những quy định về việc tuân theo thời gian, công nghệ và điều hành sản xuất, kinh doanh thể hiện trong nội quy lao động. Nội quy lao động không được trái với pháp luật lao động và pháp luật khác. Doanh nghiệp sử dụng từ 10 người lao động trở lên phải có nội quy lao động bằng văn bản được đăng ký tại cơ quan quản lý nhà nước về lao động cấp tỉnh.

Nội quy lao động bao gồm những nội dung chủ yếu sau đây: Thời giờ làm việc, thời giờ nghỉ ngơi; Trật tự tại nơi làm việc; An toàn lao động, vệ sinh lao động ở nơi làm việc; Việc bảo vệ tài sản và bí mật kinh doanh, bí mật công nghệ, sở hữu trí tuệ của người sử dụng lao động; Các hành vi vi phạm kỷ luật lao động

của người lao động và các hình thức xử lý kỷ luật lao động, trách nhiệm vật chất. Việc xử lý kỷ luật lao động phải đảm bảo đầy đủ các quy định:

Người sử dụng lao động không được xử lý kỷ luật đối với người lao động đang trong thời gian: Nghỉ ốm đau, điều dưỡng; nghỉ việc được sự đồng ý của người sử dụng lao động; Đang bị tạm giữ, tạm giam; Đang chờ kết quả của cơ quan có thẩm quyền điều tra xác minh và kết luận đối với hành vi vi phạm; Lao động nữ có thai, nghỉ thai sản; người lao động nuôi con nhỏ dưới 12 tháng tuổi. Đồng thời không xử lý kỷ luật lao động đối với người lao động vi phạm kỷ luật lao động trong khi mắc bệnh tâm thần hoặc một bệnh khác làm mất khả năng nhận thức hoặc khả năng điều khiển hành vi của mình.

Người sử dụng lao động có quyền tạm đình chỉ công việc của người lao động khi vụ việc vi phạm có những tình tiết phức tạp, nếu xét thấy để người lao động tiếp tục làm việc sẽ gây khó khăn cho việc xác minh. Việc tạm đình chỉ công việc của người lao động chỉ được thực hiện sau khi tham khảo ý kiến của tổ chức đại diện tập thể lao động tại cơ sở. Thời hạn tạm đình chỉ công việc không được quá 15 ngày, trường hợp đặc biệt cũng không được quá 90 ngày. Trong thời gian bị tạm đình chỉ công việc, người lao động được tạm ứng 50% tiền lương trước khi bị đình chỉ công việc và không phải hoàn trả lại nếu bị xử lý kỷ luật; trường hợp người lao động không bị xử lý kỷ luật lao động thì được người sử dụng lao động trả đủ tiền lương cho thời gian bị tạm đình chỉ công việc.

Những quy định cấm khi xử lý kỷ luật lao động bao gồm: Xâm phạm thân thể, nhân phẩm của người lao động; Dùng hình thức phạt tiền, cắt lương thay việc xử lý kỷ luật lao động; Xử lý kỷ luật lao động đối với người lao động có hành vi vi phạm không được quy định trong nội quy lao động.

4.2. Trách nhiệm vật chất

Người lao động làm hư hỏng dụng cụ, thiết bị hoặc có hành vi khác gây thiệt hại tài sản của người sử dụng lao động thì phải bồi thường theo quy định của pháp luật.

Trường hợp người lao động gây thiệt hại không nghiêm trọng do sơ suất với giá trị không quá 10 tháng lương tối thiểu vùng do Chính phủ công bố được áp dụng tại nơi người lao động làm việc, thì người lao động phải bồi thường nhiều nhất là 03 tháng tiền lương và bị khấu trừ hằng tháng vào lương. Mức khấu trừ tiền lương hằng tháng không được quá 30% tiền lương hằng tháng của người lao động sau khi trích nộp các khoản bảo hiểm xã hội bắt buộc, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, thuế thu nhập.

Người lao động làm mất dụng cụ, thiết bị, tài sản của người sử dụng lao động hoặc tài sản khác do người sử dụng lao động giao hoặc tiêu hao vật tư quá định

mức cho phép thì phải bồi thường thiệt hại một phần hoặc toàn bộ theo thời giá thị trường; trường hợp có hợp đồng trách nhiệm thì phải bồi thường theo hợp đồng trách nhiệm; trường hợp do thiên tai, hoả hoạn, địch họa, dịch bệnh, thảm họa, sự kiện xảy ra khách quan không thể lường trước được và không thể khắc phục được mặc dù đã áp dụng mọi biện pháp cần thiết và khả năng cho phép thì không phải bồi thường.

Việc xem xét, quyết định mức bồi thường thiệt hại phải căn cứ vào lỗi, mức độ thiệt hại thực tế và hoàn cảnh thực tế gia đình, nhân thân và tài sản của người lao động.

5. Trách nhiệm của người sử dụng lao động đối với người bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp

Người sử dụng lao động có trách nhiệm đối với người lao động bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp như sau:

- Kịp thời sơ cứu, cấp cứu cho người lao động bị tai nạn lao động và phải tạm ứng chi phí sơ cứu, cấp cứu và điều trị cho người lao động bị tai nạn lao động hoặc bệnh nghề nghiệp;

- Thanh toán chi phí y tế từ khi sơ cứu, cấp cứu đến khi điều trị ổn định cho người bị tai nạn lao động hoặc bệnh nghề nghiệp như sau:

+ Thanh toán phần chi phí đồng chi trả và những chi phí không nằm trong danh mục do bảo hiểm y tế chi trả đối với người lao động tham gia bảo hiểm y tế;

+ Trả phí khám giám định mức suy giảm khả năng lao động đối với những trường hợp kết luận suy giảm khả năng lao động dưới 5% do người sử dụng lao động giới thiệu người lao động đi khám giám định mức suy giảm khả năng lao động tại Hội đồng giám định y khoa;

+ Thanh toán toàn bộ chi phí y tế đối với người lao động không tham gia bảo hiểm y tế;

- Trả đủ tiền lương cho người lao động bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp phải nghỉ việc trong thời gian điều trị, phục hồi chức năng lao động;

- Bồi thường cho người lao động bị tai nạn lao động mà không hoàn toàn do lỗi của chính người này gây ra và cho người lao động bị bệnh nghề nghiệp với mức như sau:

+ Ít nhất bằng 1,5 tháng tiền lương nếu bị suy giảm từ 5% đến 10% khả năng lao động; sau đó cứ tăng 1% được cộng thêm 0,4 tháng tiền lương nếu bị suy giảm khả năng lao động từ 11% đến 80%;

+ Ít nhất 30 tháng tiền lương cho người lao động bị suy giảm khả năng lao động từ 81% trở lên hoặc cho thân nhân người lao động bị chết do tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp;

- Trợ cấp cho người lao động bị tai nạn lao động mà do lỗi của chính họ gây ra một khoản tiền ít nhất bằng 40% mức quy định tại khoản 4 Điều này với mức suy giảm khả năng lao động tương ứng;

- Giới thiệu để người lao động bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp được giám định y khoa xác định mức độ suy giảm khả năng lao động, được điều trị, điều dưỡng, phục hồi chức năng lao động theo quy định pháp luật;

- Thực hiện bồi thường, trợ cấp đối với người bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp trong thời hạn 05 ngày, kể từ ngày có kết luận của Hội đồng giám định y khoa về mức suy giảm khả năng lao động hoặc kể từ ngày Đoàn điều tra tai nạn lao động công bố biên bản điều tra tai nạn lao động đối với các vụ tai nạn lao động chết người;

- Sắp xếp công việc phù hợp với sức khỏe theo kết luận của Hội đồng giám định y khoa đối với người lao động bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp sau khi điều trị, phục hồi chức năng nếu còn tiếp tục làm việc;

- Lập hồ sơ hưởng chế độ về tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp từ Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp .

Người lao động không được hưởng chế độ từ người sử dụng lao động nếu bị tai nạn thuộc một trong các nguyên nhân sau:

- Do mâu thuẫn của chính nạn nhân với người gây ra tai nạn mà không liên quan đến việc thực hiện công việc, nhiệm vụ lao động;

- Do người lao động cố ý tự hủy hoại sức khỏe của bản thân;

- Do sử dụng ma túy, chất gây nghiện khác trái với quy định của pháp luật.

➤ 6. Về chế độ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp

- Về nguyên tắc thực hiện chế độ đối với người bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp từ Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp:

+ Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp là quỹ thành phần của Quỹ bảo hiểm xã hội; việc đóng, hưởng, quản lý và sử dụng quỹ thực hiện theo quy định của Luật này và Luật bảo hiểm xã hội.

+ Mức đóng bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp được tính trên cơ sở tiền lương tháng của người lao động và do người sử dụng lao động đóng.

+ Mức hưởng trợ cấp, mức hỗ trợ cho người bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp được tính trên cơ sở mức suy giảm khả năng lao động, mức đóng và thời gian đóng vào Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp.

+ Việc thực hiện bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp phải đơn giản, dễ dàng, thuận tiện, bảo đảm kịp thời và đầy đủ quyền lợi cho người tham gia bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp.

- Về đối tượng tham gia bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp được xác định là người lao động và người sử dụng lao động tham gia bảo hiểm xã hội bắt buộc theo Luật bảo hiểm xã hội

- Về mức đóng, người sử dụng lao động hằng tháng đóng tối đa 1% trên quỹ tiền lương làm căn cứ đóng bảo hiểm xã hội của người lao động vào Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp.

- Về các chế độ cho người bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp: người bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp có thể được hưởng các chế độ sau: trợ cấp hằng tháng; trợ cấp một lần; trợ cấp phục vụ; dưỡng sức, phục hồi sức khỏe sau khi điều trị thương tật, bệnh tật và các loại hỗ trợ khác (hỗ trợ chuyển đổi nghề nghiệp cho người lao động bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp khi trở lại làm việc) ...

7. Quy định đối với một số nhóm đối tượng lao động:

a) Lao động nữ

Nhà nước bảo đảm quyền làm việc của phụ nữ bình đẳng về mọi mặt với nam giới, có chính sách khuyến khích người sử dụng lao động tạo điều kiện để người lao động nữ có việc làm thường xuyên, áp dụng rộng rãi chế độ làm việc theo thời gian biểu linh hoạt, làm việc không trọn ngày, không trọn tuần, giao việc làm tại nhà. Nhà nước có chính sách ưu đãi, xét giảm thuế đối với những doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động nữ.

Người sử dụng lao động phải thực hiện nguyên tắc bình đẳng nam nữ về tuyển dụng, sử dụng, nâng bậc lương và trả công lao động. Người sử dụng lao động phải ưu tiên nhận phụ nữ vào làm việc khi người đó đủ tiêu chuẩn tuyển chọn làm công việc phù hợp với cả nam và nữ mà doanh nghiệp đang cần. Người sử dụng lao động không được sa thải hoặc đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động đối với lao động nữ vì lý do kết hôn, mang thai, nghỉ thai sản, nuôi con dưới 12 tháng tuổi, trừ trường hợp người sử dụng lao động là cá nhân chết, bị Tòa án tuyên bố mất năng lực hành vi dân sự, mất tích hoặc là đã chết hoặc người sử dụng lao động không phải là cá nhân chấm dứt hoạt động.

Lao động nữ mang thai nếu có xác nhận của cơ sở khám bệnh, chữa bệnh có thẩm quyền chứng nhận tiếp tục làm việc sẽ ảnh hưởng xấu tới thai nhi có quyền

đơn phương chấm dứt hợp đồng lao động hoặc tạm hoãn thực hiện hợp đồng lao động. Thời hạn mà lao động nữ phải báo trước cho người sử dụng lao động tùy thuộc vào thời hạn do cơ sở khám bệnh, chữa bệnh có thẩm quyền chỉ định.

Lao động nữ được nghỉ trước và sau khi sinh con là 06 tháng, trường hợp lao động nữ sinh đôi trở lên thì tính từ con thứ 02 trở đi, cứ mỗi con, người mẹ được nghỉ thêm 01 tháng và thời gian nghỉ trước khi sinh tối đa không quá 02 tháng. Hết thời gian nghỉ thai sản, nếu có nhu cầu, người lao động nữ có thể nghỉ thêm một thời gian không hưởng lương theo thỏa thuận với người sử dụng lao động.

b) Lao động chưa thành niên

Người lao động chưa thành niên là người lao động dưới 18 tuổi. Nơi có sử dụng người lao động chưa thành niên phải lập sổ theo dõi riêng, ghi đầy đủ họ tên, ngày sinh, công việc đang làm, kết quả những lần kiểm tra sức khỏe định kỳ và xuất trình khi cơ quan nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

Không được sử dụng lao động chưa thành niên làm những công việc nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm hoặc chỗ làm việc, công việc ảnh hưởng xấu tới nhân cách của họ theo danh mục do Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội chủ trì phối hợp với Bộ Y tế ban hành. Thời giờ làm việc của người lao động chưa thành niên từ đủ 15 tuổi đến dưới 18 tuổi không được quá 08 giờ trong 01 ngày và 40 giờ trong 01 tuần. Thời giờ làm việc của người dưới 15 tuổi không được quá 04 giờ trong 01 ngày và 20 giờ trong 01 tuần và không được sử dụng làm thêm giờ, làm việc vào ban đêm. Người từ đủ 15 tuổi đến dưới 18 tuổi được làm thêm giờ, làm việc vào ban đêm trong một số nghề và công việc theo quy định của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội. Không được sử dụng người chưa thành niên sản xuất và kinh doanh cồn, rượu, bia, thuốc lá, chất tác động đến tinh thần và các chất gây nghiện khác. Người sử dụng lao động phải tạo cơ hội để người lao động chưa thành niên và người dưới 15 tuổi tham gia lao động được học văn hoá.

c) Lao động là người cao tuổi

Người lao động cao tuổi là người lao động nam trên 60 tuổi, nữ trên 55 tuổi. Năm cuối cùng trước khi nghỉ hưu, người lao động cao tuổi được rút ngắn thời giờ làm việc hàng ngày hoặc được áp dụng chế độ làm việc không trọn thời gian. Người sử dụng lao động có trách nhiệm quan tâm chăm sóc sức khỏe người lao động cao tuổi, không được sử dụng người lao động cao tuổi làm những công việc nặng nhọc, nguy hiểm hoặc tiếp xúc với các chất độc hại có ảnh hưởng xấu tới sức khỏe người cao tuổi, trừ trường hợp đặc biệt theo quy định của Chính phủ. Đối với lao động cao tuổi làm nghề, công việc nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm, đặc biệt

nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm có ảnh hưởng xấu tới sức khỏe người lao động cao tuổi khi có đủ các điều kiện sau đây³¹:

- Người lao động cao tuổi có kinh nghiệm, tay nghề cao với thâm niên nghề nghiệp từ đủ 15 năm trở lên; có chứng nhận hoặc chứng chỉ nghề hoặc được công nhận là nghệ nhân theo quy định của pháp luật;

- Người lao động cao tuổi có đủ sức khỏe làm nghề, công việc nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm theo tiêu chuẩn sức khỏe do Bộ trưởng Bộ Y tế ban hành sau khi có ý kiến của bộ chuyên ngành;

- Chỉ sử dụng không quá 05 năm đối với từng người lao động cao tuổi;

- Có ít nhất một người lao động không phải là người lao động cao tuổi cùng làm việc;

- Có sự tự nguyện của người lao động cao tuổi khi bố trí công việc.

d) Lao động là người khuyết tật

Nhà nước bảo trợ quyền lao động, tự tạo việc làm của lao động là người khuyết tật, có chính sách khuyến khích và ưu đãi người sử dụng lao động tạo việc làm và nhận lao động là người khuyết tật vào làm việc, theo quy định của Luật người khuyết tật.

Người sử dụng lao động phải bảo đảm về điều kiện lao động, công cụ lao động, an toàn lao động, vệ sinh lao động phù hợp với lao động là người khuyết tật và thường xuyên chăm sóc sức khỏe của họ. Người sử dụng lao động phải tham khảo ý kiến lao động là người khuyết tật khi quyết định những vấn đề liên quan đến quyền và lợi ích của họ.

Người sử dụng lao động không được sử dụng lao động là người khuyết tật suy giảm khả năng lao động từ 51% trở lên làm thêm giờ, làm việc vào ban đêm; làm công việc nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm hoặc tiếp xúc với các chất độc hại theo danh mục do Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội chủ trì phối hợp với Bộ Y tế ban hành.

đ) Người lao động nước ngoài tại Việt Nam, lao động ở nước ngoài

Lao động là công dân nước ngoài vào làm việc tại Việt Nam phải có đủ các điều kiện sau đây:

- Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ;

- Có trình độ chuyên môn, tay nghề và sức khỏe phù hợp với yêu cầu công việc;

³¹ Điều 64 Luật ATVSLĐ năm 2015

- Không phải là người phạm tội hoặc bị truy cứu trách nhiệm hình sự theo quy định của pháp luật Việt Nam và pháp luật nước ngoài;

- Có giấy phép lao động do cơ quan nhà nước có thẩm quyền của Việt Nam cấp, trừ các trường hợp theo quy định tại Điều 172 của Bộ luật lao động.

Chuyên đề 2

TÀI CHÍNH VÀ QUẢN LÝ TÀI CHÍNH NÂNG CAO

* Khái quát nội dung môn học: Chuyên đề Tài chính và quản lý tài chính nâng cao sẽ trang bị cho người học kiến thức tổng hợp và toàn diện về hoạt động tài chính doanh nghiệp, giúp người học nắm vững các mối quan hệ tài chính phát sinh trong hoạt động kinh doanh, hiểu và biết cách sử dụng các công cụ trong quản trị tài chính, biết cách quản trị đầu tư vốn, quản trị huy động vốn, quản trị sử dụng vốn, quản trị phân phối lợi nhuận và lập kế hoạch tài chính cho doanh nghiệp. Do đó, nội dung của chuyên đề bao gồm:

1. Vai trò và mục tiêu của quản trị tài chính doanh nghiệp
2. Giá trị thời gian của tiền tệ
3. Rủi ro và tỷ suất sinh lời
4. Định giá trái phiếu và cổ phiếu
5. Dự báo nhu cầu tài chính doanh nghiệp
6. Quyết định đầu tư vốn của doanh nghiệp
7. Nguồn vốn của doanh nghiệp
8. Chi phí sử dụng vốn và hệ thống đòn bẩy
9. Quản lý vốn kinh doanh của doanh nghiệp
10. Phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp
11. Định giá doanh nghiệp

* Về văn bản pháp lý có liên quan đến lĩnh vực tài chính doanh nghiệp, học viên cần nghiên cứu và nắm vững quy định pháp lý về tài chính được quy định trong Luật doanh nghiệp năm 2014; Quy định pháp lý về quản lý, sử dụng và trích khấu hao đối với TSCĐ; Quy định về việc trích lập dự phòng; quy định về phát hành chứng khoán; Quy định về đầu tư vốn nhà nước vào doanh nghiệp và quản lý, sử dụng vốn, tài sản tại doanh nghiệp; Quy định về hướng dẫn xử lý tài chính và xác định giá trị doanh nghiệp khi thực hiện chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần

I. VAI TRÒ VÀ MỤC TIÊU CỦA QUẢN TRỊ TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

1. Tài chính doanh nghiệp và quản trị tài chính doanh nghiệp

- Quá trình hoạt động của doanh nghiệp cũng là quá trình tạo lập, phân phối và sử dụng quỹ tiền tệ hợp thành hoạt động tài chính của doanh nghiệp. Trong quá trình đó, làm phát sinh, tạo ra sự vận động của các dòng tiền bao hàm dòng tiền vào, dòng tiền ra gắn liền với hoạt động đầu tư và hoạt động kinh doanh thường xuyên hàng ngày của doanh nghiệp.

- Như vậy, xét về hình thức, tài chính doanh nghiệp là quỹ tiền tệ trong quá trình tạo lập, phân phối, sử dụng và vận động gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp. Xét về bản chất, tài chính doanh nghiệp là các quan hệ kinh tế dưới hình thức giá trị nảy sinh gắn liền với việc tạo lập, sử dụng quỹ tiền tệ của doanh nghiệp trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp.

- Quản trị tài chính doanh nghiệp là việc đánh giá, lựa chọn và tổ chức thực hiện các quyết định tài chính nhằm tối đa hóa giá trị công ty.

- Các quyết định tài chính của DN bao gồm:

+ Nhóm quyết định liên quan đến việc huy động vốn cho hoạt động của DN

+ Nhóm quyết định liên quan đến việc đầu tư và sử dụng vốn của DN

+ Nhóm quyết định liên quan đến việc phân phối lợi nhuận của DN

2. Vai trò của nhà quản lý tài chính doanh nghiệp (Giám đốc tài chính)

Vai trò của giám đốc tài chính được thể hiện như chiếc cầu nối giữa thị trường tài chính với doanh nghiệp. Vai trò đó được thể hiện như sau:

(1) Trước tiên, giám đốc tài chính sẽ tổ chức huy động vốn để đáp ứng nhu cầu vốn đầu tư cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Như vậy, giám đốc tài chính sẽ phải dự báo được nhu cầu vốn cần thiết và lựa chọn các hình thức huy động vốn với quy mô hợp lý.

(2) Sau khi huy động vốn, giám đốc tài chính sẽ thực hiện việc phân bổ vốn cho các cơ hội đầu tư của doanh nghiệp. Trong điều kiện giới hạn về nguồn

vốn, giám đốc tài chính phải phân bổ vốn cho các dự án đầu tư sao cho có thể tối đa hóa lợi ích cho chủ sở hữu.

(3) Việc đầu tư hiệu quả và sử dụng những tài sản với hiệu suất cao sẽ đem lại dòng tiền gia tăng cho doanh nghiệp.

(4) Cuối cùng, giám đốc tài chính sẽ phải quyết định phân phối dòng tiền thu được từ các hoạt động của doanh nghiệp. Dòng tiền đó có thể được tái đầu tư trở lại doanh nghiệp hoặc hoàn trả cho các nhà đầu tư.

Qua phân tích trên, có thể nhận thấy giám đốc tài chính của một doanh nghiệp có vai trò quan trọng thể hiện qua việc phân tích và lựa chọn 3 chính sách tài chính chiến lược, đó là:

+ Doanh nghiệp nên đầu tư vào những dự án nào trong điều kiện nguồn lực tài chính có hạn để tối đa hóa lợi ích của chủ sở hữu? Trả lời câu hỏi này tức là đã lựa chọn chính sách đầu tư vốn tối ưu.

+ Doanh nghiệp nên tài trợ vốn cho dự án đầu tư bằng những nguồn vốn nào với quy mô bao nhiêu? Trả lời câu hỏi này nghĩa là đã lựa chọn chính sách tài trợ vốn tối ưu.

+ Doanh nghiệp nên phân phối kết quả hoạt động kinh doanh như thế nào? Việc lựa chọn câu trả lời cho câu hỏi này chính là đã lựa chọn chính sách phân phối lợi nhuận (chính sách cổ tức) tối ưu.

Các chính sách này sẽ có tác động tới rủi ro và tỷ lệ tăng trưởng thu nhập của chủ sở hữu trong tương lai và điều đó sẽ tác động làm tăng hoặc giảm giá trị công ty trên thị trường.

3. Mục tiêu của quản trị tài chính doanh nghiệp

Trong kinh tế vi mô, tối đa hoá lợi nhuận như là một mục tiêu lý thuyết và các nhà kinh tế học sử dụng nó để chứng minh các công ty nên hoạt động như thế nào là hợp lý để có thể tăng được lợi nhuận. Tuy nhiên, việc xem xét đó dường như được đặt trong bối cảnh thế giới tĩnh. Còn trong thế giới động, các nhà quản trị tài chính đang phải đối mặt khi ra các quyết định của mình, đó là phải xử lý hai vấn đề lớn mà mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận đã bỏ qua không xem xét tới đó là yếu tố thời gian và rủi ro trong tương lai.

Do vậy, khi phân tích và lựa chọn các quyết định tài chính, giám đốc tài chính phải xử lý được mối quan hệ giữa rủi ro và khả năng sinh lời gắn trong việc ra quyết định tài chính để nhằm mục tiêu tối đa hoá lợi ích của chủ sở hữu (đối với công ty cổ phần điều đó thể hiện thông qua tối đa hoá giá trị của công ty trên thị trường).

4. Thị trường tài chính

Trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp có lúc thiếu hụt vốn nhưng có lúc dư thừa vốn. Lúc thiếu vốn doanh nghiệp phải tìm nguồn tài trợ nhằm bù đắp sự thiếu hụt về vốn đảm bảo cho hoạt động sản xuất kinh doanh được liên tục và hiệu quả. Những lúc dư thừa vốn, doanh nghiệp phải thực hiện đầu tư vốn để sinh lời nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn. Như vậy, hoạt động của doanh nghiệp gắn liền với hệ thống tài chính. Trong đó bao gồm: Thị trường tài chính, các tổ chức tài chính và các công cụ tài chính.

*Thị trường tài chính: là nơi giao dịch các loại tài sản tài chính như cổ phiếu, trái phiếu, tín phiếu...

- Thành phần tham gia thị trường tài chính bao gồm các hộ gia đình, các doanh nghiệp, các tổ chức tài chính trung gian và chính phủ

- Hàng hóa được giao dịch trên thị trường tài chính là các tài sản tài chính

- Chức năng của thị trường tài chính:

+ Tập trung các khoản tiền nhàn rỗi thành nguồn vốn lớn cho đầu tư phát triển.

+ Kích thích tiết kiệm và đầu tư.

+ Hình thành giá cả của các tài sản tài chính.

+ Tạo tính thanh khoản cho các tài sản tài chính.

- Các loại thị trường tài chính.

+ Căn cứ vào thời hạn luân chuyển vốn: Gồm có Thị trường tiền tệ và thị trường vốn.

+ Căn cứ vào cơ cấu thị trường: Gồm có thị trường sơ cấp và thị trường thứ cấp.

+ Căn cứ vào tính chất chuyên môn hóa của thị trường: Gồm có thị trường công cụ nợ, thị trường công cụ vốn và thị trường công cụ phái sinh.

* Các tổ chức tài chính: bao gồm Ngân hàng thương mại, các quỹ tín dụng, công ty tài chính, quỹ đầu tư, công ty chứng khoán, công ty bảo hiểm, các quỹ hưu trí.

* Các công cụ tài chính: Do thị trường tài chính được chia thành thị trường vốn và thị trường tiền tệ, nên mỗi thị trường sẽ giao dịch các loại công cụ tài chính khác nhau.

- Thị trường vốn thường giao dịch 3 loại công cụ chủ yếu: Trái phiếu, cổ phiếu, chứng khoán cầm cố bất động sản

- Thị trường tiền tệ thường giao dịch các loại công cụ sau: Tín phiếu kho bạc, chứng chỉ tiền gửi, thương phiếu...

II. GIÁ TRỊ THỜI GIAN CỦA TIỀN TỆ

Thực tiễn hoạt động tài chính chỉ rõ: Một đồng ngày hôm nay có giá trị hơn một đồng trong tương lai, bởi 3 lý do sau:

+ Thứ nhất: Do lạm phát làm cho đồng tiền bị mất giá.

+ Thứ hai: Do rủi ro trong đời sống kinh tế xã hội hàng ngày.

+ Thứ ba: Do cơ hội đầu tư làm cho một đồng ngày hôm nay nếu để tới ngày mai, ngoài tiền gốc còn có tiền lãi do chính nó sinh ra, còn một đồng ở tương lai vẫn chỉ là một đồng mà thôi.

=> Thực tế này cho thấy tiền tệ có giá trị theo thời gian (time value of money), có nghĩa là một đồng tiền ngày hôm nay có giá trị lớn hơn một đồng tiền trong tương lai.

Tiền lãi (I) và Lãi suất (r) chính là chỉ tiêu đo lường giá trị thời gian của tiền tệ, tuy nhiên Lãi suất được sử dụng phổ biến hơn vì nó có thể so sánh được.

Có hai phương pháp để tính toán giá trị thời gian của tiền đó là phương pháp lãi đơn và phương pháp lãi kép. Trong đó, phương pháp lãi kép được sử dụng phổ biến trong quá trình đánh giá và lựa chọn các quyết định tài chính của doanh nghiệp.

Để hiểu rõ cách ứng dụng nguyên lý giá trị thời gian của tiền tệ trong quản trị tài chính, người học cần nắm được kỹ thuật tính toán giá trị tương lai và giá trị hiện tại của tiền tệ.

1. Giá trị tương lai của tiền tệ: Giá trị tương lai của tiền tệ là tổng số tiền sẽ thu được ở một thời điểm trong tương lai do đầu tư mang lại với một lãi suất nào đó trong một khoảng thời gian nhất định.

1.1. Giá trị tương lai của một khoản tiền

Gọi V_0 : Khoản vốn đầu tư ở hiện tại

FV_n : Giá trị tương lai sau n kỳ hạn

r : Lãi suất một kỳ hạn

Ta có: $FV_n = V_0 (1+r)^n$ (1)

$(1+r)^n$: Là thừa số lãi.

1.2. Giá trị tương lai của một chuỗi tiền tệ

a) *Giá trị tương lai của một chuỗi tiền tệ bất kỳ*

+ *Phát sinh cuối kỳ*

$$FV_n = \sum_{t=1}^n C_t (1+r)^{n-t}$$

Trong đó: C_t là khoản tiền phát sinh tại thời điểm t.

+ *Phát sinh đầu kỳ*

$$FV_n = \sum_{t=1}^n C_t (1+r)^{n-t+1}$$

b) *Giá trị tương lai của một chuỗi tiền tệ đồng nhất (niên kim cố định).*

Chuỗi tiền tệ đồng nhất là những khoản tiền bằng nhau phát sinh ở từng thời kỳ.

Gọi C : Là khoản tiền phát sinh mỗi kỳ bằng nhau

- Trường hợp khoản tiền (C) phát sinh cuối mỗi kỳ:

$$FV_n = C \frac{(1+r)^n - 1}{r}$$

- Trường hợp khoản tiền (C) phát sinh đầu mỗi kỳ:

$$FV_n = C \frac{(1+r)^n - 1}{r} (1+r)$$

Trong đó: $\frac{(1+r)^n - 1}{r}$ là thừa số lãi.

2. Giá trị hiện tại của tiền tệ

Giá trị hiện tại của tiền tệ là giá trị của tiền tệ được tính đổi về thời điểm hiện tại (gọi là thời điểm gốc) theo một tỷ lệ chiết khấu nhất định.

2.1. Giá trị hiện tại của một khoản tiền

Cách xác định: $PV = \frac{FV_n}{(1+r)^n}$

Trong đó: r : Lãi suất chiết khấu

$\frac{1}{(1+r)^n}$: Hệ số chiết khấu

PV : Giá trị hiện tại

2.2. Giá trị hiện tại của một chuỗi tiền tệ

a) Giá trị hiện tại của một chuỗi tiền tệ bất kỳ:

+ Phát sinh cuối kỳ

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+r)^t}$$

Trong đó: PV : Giá trị hiện tại của chuỗi tiền tệ bất kỳ

C_t : Khoản tiền phát sinh ở thời điểm t .

+ Phát sinh đầu kỳ

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+r)^t} (1+r)$$

b) Giá trị hiện tại của chuỗi tiền tệ đồng nhất (niên kim cố định):

Gọi C : Là khoản tiền phát sinh mỗi kỳ bằng nhau

- Trường hợp số tiền (C) phát sinh cuối mỗi kỳ:

$$PV = C \frac{1 - (1 + r)^{-n}}{r}$$

- Trường hợp số tiền (C) phát sinh đầu mỗi kỳ:

$$PV = C \frac{1 - (1 + r)^{-n}}{r} (1+r)$$

Trong đó: $\frac{1 - (1 + r)^{-n}}{r}$ Là hệ số chiết khấu.

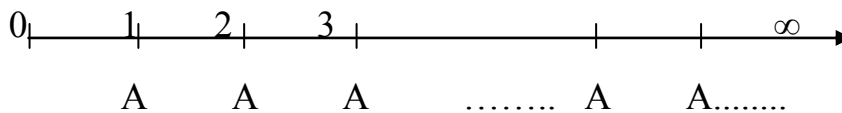
c) Giá trị hiện tại của dòng tiền vô hạn

Trong rất nhiều trường hợp chúng ta gặp dòng tiền vô hạn tức là một chuỗi tiền tệ với các khoản tiền phát sinh kéo dài mãi mãi.

Dựa theo tính chất của các khoản tiền phát sinh, có thể phân biệt dòng tiền vô hạn thành: dòng tiền đều vô hạn, dòng tiền tăng trưởng đều vô hạn và dòng tiền tăng trưởng không đều. Cách xác định giá trị hiện tại của dòng tiền vô hạn dựa trên cơ sở cách xác định giá trị hiện tại của dòng tiền thông thường. Sau đây chúng ta sẽ đi sâu xem xét cách xác định giá trị hiện tại của dòng tiền đều vô hạn và dòng tiền tăng trưởng đều vô hạn.

+ Dòng tiền đều vô hạn:

Các khoản tiền phát sinh ở mỗi kỳ đều bằng nhau và kéo dài mãi mãi sẽ tạo ra dòng tiền đều vô hạn ($CF_1=CF_2=\dots=A$)



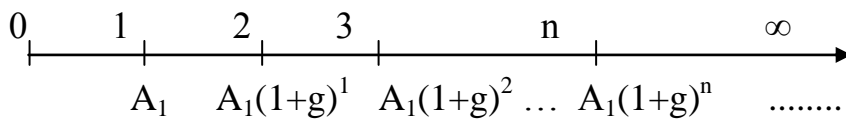
Giá trị hiện tại của dòng tiền đều vô hạn được xác định như sau:

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{A}{(1+r)^t} \Rightarrow PV = \sum_{t=1}^n \frac{A}{(1+r)^t} \quad \text{qua một số bước biến đổi, khi } n \rightarrow \infty$$

$$\Rightarrow PV = \frac{A}{r}$$

+ Dòng tiền tăng trưởng đều vô hạn:

Các khoản tiền phát sinh trong chuỗi tiền tệ tăng trưởng với tốc độ không đổi và kéo dài mãi mãi sẽ tạo ra dòng tiền tăng trưởng đều vô hạn (tăng trưởng đều vĩnh viễn)



Giá trị hiện tại của dòng tiền tăng trưởng đều vĩnh viễn được xác định như sau:

$$PV = \frac{A_1}{1+r} + \frac{A_1 \times (1+g)^1}{(1+r)^2} + \frac{A_1 \times (1+g)^2}{(1+r)^3} + \dots$$

qua một số bước biến đổi, nếu $g < r$, và $n \rightarrow \infty \Rightarrow PV = \frac{A_1}{r-g}$

+ Dòng tiền tăng trưởng không đều

Trường hợp dòng tiền không đều thì để đơn giản hóa, ta có thể giả định dòng tiền tăng trưởng hai giai đoạn, giai đoạn n năm đầu được giả định là tăng trưởng với tỷ lệ là g khác nhau, từ năm thứ n+1 trở đi được giả định là tăng trưởng đều với tỷ lệ là g', khi đó công thức xác định giá trị hiện tại là:

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+r)^t} + \frac{P_n}{(1+r)^n}$$

Trong đó: $P_n = \frac{C_{n+1}}{r-g'}$

III. RỦI RO VÀ TỶ SUẤT SINH LỜI

1. Rủi ro: là sự sai lệch của tỷ suất sinh lời thực tế so với tỷ suất sinh lời kỳ vọng. Những khoản đầu tư nào có sự sai lệch tỷ suất sinh lời càng lớn được xem như có rủi ro lớn hơn.

Mỗi doanh nghiệp, mỗi dự án, mỗi khoản đầu tư tài chính đều có thể gặp phải hai loại rủi ro: rủi ro hệ thống và rủi ro phi hệ thống.

- **Rủi ro hệ thống** (systematic risk) là rủi ro do sự biến động tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp, dự án đầu tư, tài sản tài chính, hay của danh mục đầu tư do sự thay đổi tỷ suất sinh lời trên thị trường nói chung, được gây ra bởi các yếu tố như: tình hình nền kinh tế, chính trị, do chính sách điều hành kinh tế vĩ mô của Nhà nước trong từng thời kỳ hoặc sự thay đổi trong việc cung cấp và sử dụng các nguồn năng lượng trên thế giới... Loại rủi ro này tác động đến tất cả các doanh nghiệp, các loại chứng khoán, do đó không thể giảm thiểu được bằng

việc đa dạng hoá danh mục đầu tư. Loại rủi ro này còn gọi là rủi ro thị trường (market risk) và được đo lường bằng hệ số bê-ta.

- **Rủi ro phi hệ thống** (unsystematic risk) hay rủi ro riêng biệt: Là loại rủi ro khi xảy ra chỉ ảnh hưởng đến một, hoặc một số doanh nghiệp, một số loại tài sản hay một chứng khoán (rủi ro vỡ nợ, rủi ro tín dụng...). Loại rủi ro này thường do chính doanh nghiệp gây ra, như: do năng lực quản lý kinh doanh yếu kém, quyết định về cơ cấu tài sản và nguồn vốn (sử dụng đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính) không phù hợp... Loại rủi ro này có thể giảm thiểu được bằng chiến lược đầu tư đa dạng hoá.

Tổng rủi ro = Rủi ro hệ thống + Rủi ro phi hệ thống

2. Tỷ suất sinh lời: là quan hệ tỷ lệ (thường tính theo %) giữa số lợi nhuận thu được và số vốn bỏ vào đầu tư trong 1 kỳ hạn nhất định (năm, quý, tháng...).

→ Đối với khoản đầu tư chứng khoán giả thiết trong một năm thì tỷ suất sinh lời của khoản đầu tư vào chứng khoán là:

Nếu gọi P_0 : là giá mua chứng khoán ở thời điểm đầu năm.

P_1 : là giá bán chứng khoán ở thời điểm cuối năm.

d_1 : là tiền lãi chứng khoán nhận được trong năm.

$$r_e = \frac{d_1 + (P_1 - P_0)}{P_0}$$

3. Đo lường rủi ro của từng khoản đầu tư riêng biệt:

Rủi ro được xem như là sự không chắc chắn hay sự sai lệch của tỷ suất sinh lời thực tế so với tỷ suất sinh lời kỳ vọng, một biến cố có khả năng xảy ra và cũng có khả năng không xảy ra. Để đo lường, đánh giá rủi ro người ta thường sử dụng phân phối xác suất với 2 tham số là giá trị kỳ vọng và độ lệch chuẩn.

- **Giá trị kỳ vọng hay tỷ suất sinh lời kỳ vọng (\bar{r})** là giá trị trung bình tính theo phương pháp bình quân gia quyền của tỷ suất sinh lời có thể xảy ra trong các tình huống.

$$\bar{r} = \sum_{i=1}^n p_i \times r_i$$

Trong đó: r_i : Tỷ suất sinh lời của khoản đầu tư ở tình huống i

p_i : Xác suất tương ứng với tình huống i

n : Số trường hợp (số tình huống) có thể xảy ra.

Rủi ro được xem xét thông qua việc theo dõi phân bố xác suất của tỷ suất sinh lời. Tỷ suất sinh lời càng phân tán, biến động càng lớn thì rủi ro càng cao.

- **Phương sai**: là giá trị trung bình tính theo phương pháp bình quân gia quyền của các bình phương chênh lệch giữa giá trị thực tế so với giá trị kỳ vọng. Độ lệch bình phương đo lường độ phân tán của phân phối xác suất.

$$\sigma^2 = \sum_{i=1}^n p_i (r_i - \bar{r})^2$$

Trong đó: r_i, p_i : như trên.

\bar{r} : Tỷ suất sinh lời kỳ vọng (trung bình).

- **Độ lệch chuẩn**: là căn bậc hai của phương sai. Độ lệch chuẩn cũng được dùng để đo lường mức độ phân tán của phân phối xác suất. Khi áp dụng đối với tỷ suất sinh lời trong đầu tư, nó cho biết mức độ phân tán hay sự biến động của tỷ suất sinh lời (r_i) xung quanh tỷ suất sinh lời kỳ vọng, từ đó đánh giá mức độ rủi ro của khoản đầu tư.

$$\sigma = \sqrt{\sigma^2} = \sqrt{\sum_{i=1}^n p_i (r_i - \bar{r})^2}$$

Nếu hai khoản đầu tư có cùng tỷ suất sinh lời kỳ vọng, khoản đầu tư nào có độ lệch chuẩn càng cao thì mức rủi ro càng lớn. Trường hợp nếu hai khoản đầu tư có tỷ suất sinh lời kỳ vọng khác nhau thì không thể đưa ra kết luận như trên, mà phải sử dụng hệ số biến thiên để đánh giá mức độ rủi ro.

- **Hệ số biến thiên (C_V - Coefficient of variation)**: là thước đo rủi ro trên mỗi đơn vị tỷ suất sinh lời kỳ vọng. Hệ số biến thiên càng cao mức rủi ro càng lớn.

$$C_V = \frac{\sigma}{\bar{r}}$$

4. Danh mục đầu tư và rủi ro của danh mục đầu tư:

- **Danh mục đầu tư (portfolio)** là sự kết hợp của hai hay nhiều chứng khoán hoặc tài sản trong đầu tư. Như vậy, một danh mục đầu tư sẽ có ít nhất hai khoản đầu tư (hai loại chứng khoán).

- **Tỷ suất sinh lời kỳ vọng của danh mục đầu tư** được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền của tỷ suất sinh lời của các tài sản hay các chứng khoán riêng lẻ trong danh mục đầu tư.

$$r_E = \sum_{i=1}^n f_i \bar{r}_i$$

Trong đó:

r_E là tỷ suất sinh lời kỳ vọng của một danh mục đầu tư.

\bar{r}_i là tỷ suất sinh lời kỳ vọng của tài sản hay chứng khoán i (khoản đầu tư i).

f_i là tỷ trọng vốn của khoản đầu tư i trong tổng số vốn của danh mục đầu tư.

n : số tài sản hay chứng khoán có trong danh mục đầu tư.

- **Rủi ro của danh mục đầu tư**

Một danh mục đầu tư được thiết lập từ các khoản đầu tư (hay các chứng khoán) cá biệt. Nhưng độ lệch chuẩn của danh mục đầu tư không phản ánh đúng giá trị bình quân của độ lệch chuẩn của các khoản đầu tư (các chứng khoán) thành phần mà độ lệch chuẩn của danh mục đầu tư còn chịu ảnh hưởng của mối quan hệ tương tác giữa các khoản đầu tư trong danh mục.

Giữa hai khoản đầu tư (hai chứng khoán) bất kỳ trong danh mục đầu tư có thể có liên hệ tương quan với nhau, để đánh giá mức độ tương quan giữa chúng người ta dùng chỉ tiêu hiệp phương sai.

- **Hiệp phương sai - Covariance (COV)**: phản ánh mức độ quan hệ rủi ro của hai chứng khoán (hai khoản đầu tư) bất kỳ trong danh mục đầu tư.

Hiệp phương sai của tỷ suất sinh lời của hai khoản đầu tư A,B:

$$\begin{aligned} COV(A, B) &= E(r_{iA} - \bar{r}_A).(r_{iB} - \bar{r}_B) \\ \Rightarrow COV(A, B) &= \sum_{i=1}^n P_i.(r_{iA} - \bar{r}_A).(r_{iB} - \bar{r}_B) \end{aligned}$$

Trong đó: r_{iA} : Tỷ suất sinh lời của khoản đầu tư A ở tình huống i

r_{iB} : Tỷ suất sinh lời của khoản đầu tư B ở tình huống i

$\overline{r_A}, \overline{r_B}$: Tỷ suất sinh lời kỳ vọng của hai khoản đầu tư A và B

Tương quan giữa hai khoản đầu tư bất kỳ trong danh mục đầu tư cũng có thể diễn giải qua hệ số tương quan (p_{AB})

$$p_{AB} = \frac{\text{cov}(A, B)}{\sigma_A \cdot \sigma_B}$$

Giả sử với một danh mục đầu tư bất kỳ của hai khoản đầu tư A và B. Tỷ trọng vốn đầu tư cho khoản đầu tư A và B tương ứng là f_A và f_B . Ta có tỷ suất sinh lời kỳ vọng của danh mục đầu tư:

$$r_E = f_A \cdot \overline{r_A} + f_B \cdot \overline{r_B}$$

Phương sai của tỷ suất sinh lời của danh mục đầu tư:

$$\sigma_p^2 = f_A^2 \cdot \sigma_A^2 + f_B^2 \cdot \sigma_B^2 + 2f_A \cdot f_B \cdot \text{cov}(A, B)$$

Và độ lệch chuẩn của danh mục:

$$\sigma_p = \sqrt{\sigma_p^2} = \sqrt{f_A^2 \cdot \sigma_A^2 + f_B^2 \cdot \sigma_B^2 + 2f_A \cdot f_B \cdot \text{cov}(A, B)}$$

$$\text{Hoặc: } \sigma_p = \sqrt{\sigma_p^2} = \sqrt{f_A^2 \cdot \sigma_A^2 + f_B^2 \cdot \sigma_B^2 + 2f_A \cdot f_B \cdot p_{AB} \cdot \sigma_A \cdot \sigma_B}$$

Trong đó: σ_p : Độ lệch chuẩn của danh mục đầu tư.

σ_A : Độ lệch chuẩn của khoản đầu tư A.

σ_B : Độ lệch chuẩn của khoản đầu tư B.

p_{AB} : Hệ số tương quan giữa tỷ suất sinh lời của hai khoản đầu tư A và B

Hệ số tương quan p_{AB} có giá trị thay đổi từ -1 đến +1

+ Nếu $p_{AB} = +1$: Tỷ suất sinh lời của hai khoản đầu tư có tương quan xác định (thuận) hoàn toàn. Rủi ro của hai khoản đầu tư sẽ không được giảm bớt phần nào mà nó đúng bằng tổng rủi ro của khoản đầu tư cá biệt.

+ Nếu $p_{AB} = -1$: Tỷ suất sinh lời của hai khoản đầu tư có tương quan phủ định (nghịch) hoàn toàn. Rủi ro của cặp hai khoản đầu tư ở mức thấp nhất và có thể được loại trừ hết.

+ Nếu $p_{AB} = 0$: Hai khoản đầu tư độc lập lẫn nhau (không có tương quan).

Trong trường hợp tổng quát, đối với một danh mục có nhiều khoản đầu tư hay nhiều chứng khoán (n khoản). Độ lệch chuẩn của danh mục đầu tư được xác định bởi công thức:

$$\sigma_p = \sqrt{\sum_{i=1}^n f_i^2 \sigma_i^2 + 2 \sum_{i=1}^n \sum_{j=1, i \neq j}^n f_i f_j \text{cov}(i, j)}$$

Trong đó: f_i : Tỷ trọng vốn đầu tư cho khoản đầu tư i trong danh mục

f_j : Tỷ trọng vốn đầu tư cho khoản đầu tư j trong danh mục

$\text{Cov}(i, j)$: Hiệp phương sai tỷ suất sinh lời của khoản đầu tư i và j

5. Mối quan hệ giữa rủi ro và tỷ suất sinh lời

5.1. Rủi ro hệ thống và hệ số beta

Để giảm thiểu rủi ro trong kinh doanh, các nhà đầu tư sẽ tìm cách đa dạng hóa danh mục đầu tư của mình, khi số lượng các khoản đầu tư (chứng khoán) trong danh mục đầu tư càng tăng lên thì rủi ro của danh mục đầu tư càng giảm. Tuy nhiên đa dạng hóa danh mục đầu tư chỉ có thể loại trừ được các rủi ro riêng biệt (rủi ro phi hệ thống) của chứng khoán, mà không loại trừ được rủi ro thị trường, do đó rủi ro danh mục chỉ giảm đến mức bằng rủi ro hệ thống (rủi ro thị trường) mặc dù danh mục đã được đa dạng hóa tốt.

Rủi ro thị trường là phần rủi ro của chứng khoán không thể phân tán được nữa, nó phản ánh phần rủi ro của mỗi loại chứng khoán tham gia trong rủi ro chung của thị trường. Do đó, khi một danh mục đầu tư đa dạng hoá tốt thì rủi ro danh mục sẽ phụ thuộc vào rủi ro thị trường của các chứng khoán trong danh mục.

*** Hệ số beta (β):**

Để đo lường rủi ro hệ thống (rủi ro thị trường) của một tài sản (một chứng khoán) trong danh mục đầu tư người ta dùng hệ số beta (β).

(β): Hệ số đo lường độ nhạy của tỷ suất sinh lời kỳ vọng của một chứng khoán trong danh mục thị trường

Dựa vào các phép toán trong môn học xác suất thống kê thì β của cổ phiếu i theo danh mục thị trường là:

$$\beta_i = \frac{\text{cov}(i, m)}{\sigma_m^2}$$

Trong đó:

(β_i): Hệ số rủi ro của chứng khoán (cổ phiếu) i , phản ánh độ nhạy về tỷ suất sinh lời của cổ phiếu so với sự biến động về tỷ suất sinh lời của thị trường.

Cov(i, m): Hiệp phương sai giữa tỷ suất sinh lời của chứng khoán (cổ phiếu) i và tỷ suất sinh lời thị trường.

σ_m^2 : Phương sai của danh mục thị trường.

Hệ số β đo lường rủi ro của chứng khoán, trong thực tế các nhà kinh doanh sử dụng mô hình hồi quy dựa trên số liệu lịch sử để ước lượng β . Hệ số beta xác định cho các chứng khoán được cung cấp bởi các công ty chứng khoán hoặc công ty đánh giá hệ số tín nhiệm. Hệ số β thường được tính cho nhiều giai đoạn: 1 năm, 2 năm, 4 năm, 5 năm... Hệ số β của chứng khoán cho phép biết được chứng khoán là có nhiều rủi ro và nhạy hay ngược lại chắc chắn và ổn định.

Nếu cổ phiếu có:

$\beta > 1$: Cổ phiếu nhạy hơn, rủi ro hơn thị trường

$\beta = 1$: Cổ phiếu thay đổi theo thị trường

$\beta < 1$: Cổ phiếu kém nhạy hơn, ít rủi ro hơn thị trường.

Giả sử trong một thời kỳ, chỉ số chung trên thị trường chứng khoán tăng hoặc giảm 10% thì cổ phiếu có hệ số $\beta = 1$ sẽ có giá trị tăng (hoặc giảm) tương ứng bằng 10%. Trong khi cổ phiếu có hệ số $\beta = 1,2$ sẽ có giá trị tăng (hoặc giảm) tương ứng bằng 12%.

*** Hệ số beta của danh mục đầu tư (β_P)**

$$\beta_P = \sum_{i=1}^n f_i \beta_i$$

Trong đó:

f_i : Tỷ trọng của khoản đầu tư vào chứng khoán i trong danh mục

β_i : Hệ số bêta của chứng khoán i

5.2. Tác động của rủi ro tới tỷ suất sinh lời

Tỷ suất sinh lời mà nhà đầu tư đòi hỏi là tỷ suất sinh lời cần thiết tối thiểu phải đạt được khi thực hiện đầu tư sao cho có thể bù đắp được rủi ro có thể gặp phải trong đầu tư.

Tỷ suất sinh lời mà nhà đầu tư đòi hỏi được xác định trên cơ sở:

$$\begin{aligned} \text{Tỷ suất sinh lời đòi hỏi} &= \text{Lãi suất thực} + \text{Tỷ lệ lạm phát} + \text{Mức bù rủi ro} \\ &= \text{Lãi suất phi rủi ro} + \text{Mức bù rủi ro} \end{aligned}$$

Sử dụng mô hình định giá tài sản vốn (CAPM) để tính tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư đối với chứng khoán i :

$$R_i = R_f + \beta_i (R_m - R_f)$$

Trong đó:

R_i : Tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư đối với chứng khoán i .

R_f : Lãi suất phi rủi ro, thông thường được tính bằng lãi suất trái phiếu dài hạn của Chính phủ.

R_m : Tỷ suất sinh lời kỳ vọng thị trường (danh mục đầu tư thị trường).

β_i : Hệ số rủi ro của chứng khoán i .

$R_m - R_f$: Mức bù rủi ro thị trường.

$\beta_i (R_m - R_f)$: Mức bù rủi ro của chứng khoán i .

Ta có:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Mức bù rủi ro} & & \text{Hệ số } \beta & \text{của} & \text{Mức bù rủi} \\ \text{của chứng} & = & \text{chứng} & \times & \text{ro thị} \\ \text{khoán} & & \text{khoán} & & \text{trường} \end{array}$$

$$\text{Vì } R_m > R_f \rightarrow R_m - R_f > 0$$

Như vậy, tỷ suất sinh lời của chứng khoán (R_i) có tương quan xác định với hệ số β của chứng khoán. Nghĩa là nếu chứng khoán có rủi ro nhiều hơn (hệ số β càng cao) thì nhà đầu tư sẽ yêu cầu tỷ suất sinh lời của chứng khoán phải cao hơn.

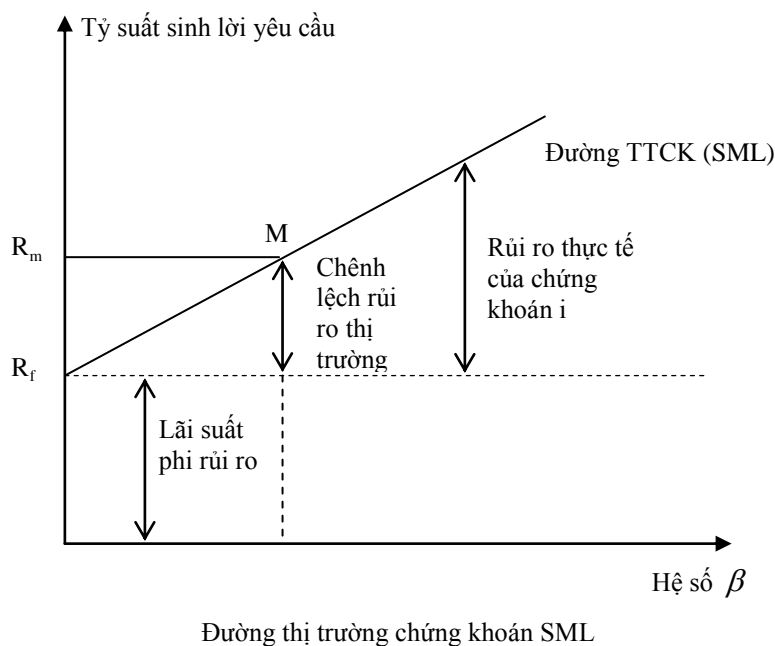
+ Nếu $\beta = 0 \rightarrow R_i = R_f$: Tỷ suất sinh lời của chứng khoán bằng với lãi suất phi rủi ro.

+ Nếu $\beta = 1 \rightarrow R_i = R_m$: Tỷ suất sinh lời của chứng khoán bằng với tỷ suất sinh lời của thị trường.

Mối quan hệ giữa tỷ suất sinh lời đòi hỏi của chứng khoán và hệ số beta của chứng khoán thể hiện trên đường thị trường chứng khoán SML (Đường thẳng bắt đầu từ R_f và tăng lên R_m khi $\beta = 1$).

Phương trình của đường thị trường chứng khoán như sau:

$$R_i = R_f + \beta_i (R_m - R_f)$$



Trên đồ thị, M là danh mục thị trường có $\beta = 1$, lúc đó tỷ suất sinh lời đòi hỏi bằng R_m và chứng khoán đầu tư có tỷ suất sinh lời đòi hỏi giống như tỷ suất sinh lời danh mục thị trường.

IV. ĐỊNH GIÁ TRÁI PHIẾU VÀ CỔ PHIẾU

1. Các cặp khái niệm về giá trị

1.1. Giá trị thanh lý và giá trị hoạt động

Cặp khái niệm này dùng để chỉ giá trị của doanh nghiệp dưới hai góc độ khác nhau:

- *Giá trị thanh lý (liquidation value)* là giá trị hay số tiền thu được khi bán doanh nghiệp hay tài sản không còn tiếp tục hoạt động nữa.

- *Giá trị hoạt động (goingconcern value)* là giá trị hay số tiền thu được khi bán doanh nghiệp vẫn còn tiếp tục hoạt động. Hai loại giá trị này ít khi bằng nhau, thậm chí giá trị thanh lý đôi khi còn cao hơn cả giá trị hoạt động.

1.2. Giá trị sổ sách và giá trị thị trường

Giá trị sổ sách (book value), có thể hiểu là giá trị sổ sách của một tài sản hoặc giá trị sổ sách của một doanh nghiệp. Giá trị sổ sách của tài sản tức là giá trị kế toán của tài sản đó, nó được tính bằng chi phí mua sắm tài sản trừ đi phần khấu hao tích lũy của tài sản đó. Giá trị sổ sách của doanh nghiệp tức là giá trị toàn bộ tài sản của doanh nghiệp trừ đi giá trị các khoản nợ phải trả và giá trị cổ phiếu ưu đãi được liệt kê trên Bảng cân đối tài sản của doanh nghiệp.

- *Giá trị thị trường (market value)* là giá trị của tài sản hoặc giá trị của doanh nghiệp được giao dịch trên thị trường. Nhìn chung, giá trị thị trường của doanh nghiệp thường cao hơn giá trị thanh lý và giá trị hoạt động của nó.

1.3. Giá trị thị trường và giá trị lý thuyết

Cặp giá trị này thường dùng để chỉ giá trị của chứng khoán, giá trị của các loại tài sản tài chính.

- *Giá trị thị trường (market value)* của một chứng khoán tức là giá trị của chứng khoán đó khi nó được giao dịch mua, bán trên thị trường.

- *Giá trị lý thuyết hay giá trị nội tại (intrinsic value)* của một chứng khoán là giá trị của chứng khoán đó dựa trên những yếu tố có liên quan khi định giá chứng khoán đó. Nói khác đi, giá trị lý thuyết của một chứng khoán tức là giá trị kinh tế của nó và trong điều kiện thị trường hiệu quả thì giá thị trường của chứng khoán sẽ phản ánh gần đúng giá trị lý thuyết của nó.

2. Định giá trái phiếu

- *Trái phiếu (bond)*: là bằng chứng xác nhận quyền và lợi ích hợp pháp của người sở hữu đối với một phần vốn nợ của tổ chức phát hành.

Bằng chứng được biểu hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như: chứng chỉ, bút toán ghi sổ hoặc dữ liệu điện tử.

Trái phiếu là công cụ nợ dài hạn do Chính phủ hoặc công ty phát hành nhằm huy động vốn dài hạn. Trái phiếu do chính phủ phát hành gọi là *trái phiếu chính phủ (government bond)* hay trái phiếu kho bạc (*treasury bond*). Trái phiếu do công ty phát hành gọi là *trái phiếu công ty (corporate bond)*.

Trên trái phiếu bao giờ cũng có ghi một số tiền nhất định, gọi là mệnh giá của trái phiếu. *Mệnh giá (face or par value)* tức là giá trị được công bố của tài sản. Ngoài việc công bố mệnh giá, người ta còn công bố lãi suất của trái phiếu. Lãi suất mà người phát hành công bố được gọi là lãi danh nghĩa của trái phiếu tức là lãi suất mà người mua trái phiếu được hưởng, nó được tính bằng số tiền lãi được hưởng chia cho mệnh giá của trái phiếu tùy theo thời hạn nhất định.

- *Định giá trái phiếu* tức là xác định giá trị lý thuyết của trái phiếu một cách chính xác và công bằng. Giá trị của trái phiếu được định giá bằng cách xác định giá trị hiện tại của toàn bộ thu nhập nhận được trong thời hạn hiệu lực của trái phiếu.

2.1. Định giá trái phiếu vĩnh cửu

Trái phiếu vĩnh cửu (perpetual bond or consol) là trái phiếu không bao giờ đáo hạn. Giá trị của loại trái phiếu này được xác định bằng giá trị hiện tại của dòng tiền hàng năm vĩnh cửu mà trái phiếu này mang lại. Giả sử chúng ta gọi:

- I là tiền lãi cố định được hưởng mãi mãi
- P_d là giá trị của trái phiếu
- r_d là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư

thì giá của trái phiếu vĩnh cửu chính là tổng giá trị hiện tại của toàn bộ tiền lãi thu được từ trái phiếu.

Công thức xác định giá trị hiện tại của dòng tiền vĩnh cửu do trái phiếu đưa lại như sau:

$$P_d = \frac{I}{(1+r_d)^1} + \frac{I}{(1+r_d)^2} + \dots + \frac{I}{(1+r_d)^n} = \sum_{t=1}^n \frac{I}{(1+r_d)^t} = \frac{I}{r_d}$$

2.2. Định giá trái phiếu có kỳ hạn được hưởng lãi

Trái phiếu có kỳ hạn được hưởng lãi (nonzero coupon bond) là loại trái phiếu có xác định thời hạn đáo hạn và lãi suất được hưởng qua từng thời hạn nhất định. Khi mua loại trái phiếu này nhà đầu tư được hưởng lãi định kỳ, thường là hàng năm, theo lãi suất công bố (coupon rate) trên mệnh giá trái phiếu và được thu hồi lại vốn gốc bằng mệnh giá khi trái phiếu đáo hạn.

Nếu sử dụng các ký hiệu:

- MV là mệnh giá trái phiếu
- n là số năm trái phiếu còn lưu hành cho đến khi đáo hạn,

chúng ta có giá trị của trái phiếu bằng tổng giá trị hiện tại của toàn bộ dòng tiền thu nhập từ trái phiếu mang lại trong tương lai, được xác định như sau:

$$P_d = \frac{I}{(1+r_d)^1} + \frac{I}{(1+r_d)^2} + \dots + \frac{I}{(1+r_d)^n} + \frac{MV}{(1+r_d)^n}$$

2.3. Định giá trái phiếu có kỳ hạn không hưởng lãi

Trái phiếu kỳ hạn không hưởng lãi (zero-coupon bond) là loại trái phiếu không trả lãi định kỳ mà được bán với giá thấp hơn nhiều so với mệnh giá. Tại sao nhà đầu tư lại mua trái phiếu không được hưởng lãi? Lý do là khi mua loại trái phiếu này họ vẫn nhận được lợi tức, chính là phần chênh lệch giữa giá mua gốc của trái phiếu với mệnh giá của nó.

Phương pháp định giá loại trái phiếu này cũng tương tự như cách định giá loại trái phiếu kỳ hạn được hưởng lãi, chỉ khác ở chỗ lãi suất ở đây bằng không nên toàn bộ phần lãi định kỳ bằng không. Do vậy, giá trị của trái phiếu không hưởng lãi được định giá như là mệnh giá khi trái phiếu đáo hạn.

$$P_d = \frac{MV}{(1+r_d)^n}$$

2.4. Định giá trái phiếu trả lãi nửa năm

Thông thường trái phiếu được trả lãi hàng năm một lần nhưng đôi khi cũng có loại trái phiếu trả lãi nửa năm một lần tức là *trả lãi mỗi năm hai lần*.

Kết quả là mô hình định giá trái phiếu thông thường phải có một số thay đổi thích hợp để định giá trong trường hợp này.

$$P_d = \sum_{t=1}^{2n} \frac{I/2}{(1+r_d/2)^t} + \frac{MV}{(1+r_d/2)^{2n}}$$

2.5. Phân tích sự biến động giá trái phiếu

Trong các mô hình định giá trái phiếu trình bày ở các phần trước có thể thấy rằng giá trái phiếu (P_d) là một hàm số phụ thuộc các biến sau đây:

- I là tiền lãi cố định được hưởng từ trái phiếu
- r_d là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư
- MV là mệnh giá trái phiếu
- n là số năm trái phiếu còn lưu hành cho đến khi đáo hạn

Trong đó, các biến I và MV không thay đổi sau khi trái phiếu được phát hành, trong khi các biến n và r_d thường xuyên thay đổi theo thời gian và tình hình biến động lãi suất trên thị trường. Để thấy được sự biến động của giá trái phiếu khi lãi suất thay đổi, chúng ta xem ví dụ như sau:

Giả sử REE phát hành trái phiếu mệnh giá 1000\$ thời hạn 15 năm với mức lãi suất hàng năm là 10%. Tỷ suất lợi nhuận nhà đầu tư đòi hỏi trên thị trường lúc phát hành là 10%, bằng với lãi suất của trái phiếu. Khi ấy giá bán trái phiếu sẽ là:

$$P_d = 100(7,6061) + 1000(0,2394) = 1000\$$$

Trong trường hợp này trái phiếu được bán ở mức giá bằng mệnh giá của nó. Giả sử sau khi phát hành, lãi suất trên thị trường giảm từ 10% xuống còn 8%. Cả lãi suất trái phiếu và mệnh giá vẫn không đổi, nhưng giá trái phiếu bây giờ sẽ là:

$$P_d = 100(8,5595) + 1000(0,3152) = 1171,15\$$$

Trong trường hợp này trái phiếu được bán ở mức giá cao hơn mệnh giá của nó. Giả sử sau khi phát hành lãi suất trên thị trường tăng lên đến 12%. Cả lãi suất trái phiếu và mệnh giá vẫn không đổi, nhưng giá trái phiếu bây giờ sẽ là:

$$P_d = 100(6,8109) + 1000(0,1827) = 863,79\$$$

Trong trường hợp này trái phiếu được bán ở mức giá thấp hơn mệnh giá của nó. Từ việc phân tích 3 trường hợp trên đây có thể rút ra một số nhận xét đối với trái phiếu có lãi suất cố định:

- Khi trái phiếu được lưu hành, giá của trái phiếu được hình thành trên thị trường do cung và cầu quyết định. Một yếu tố tác động trực tiếp đến giá trái phiếu hiện hành là lãi suất thị trường. Sự biến động lãi suất thị trường sẽ tác động đến giá trái phiếu hiện hành nhưng ngược chiều với sự biến động của lãi suất.

- Khi lãi suất thị trường bằng lãi suất danh nghĩa của trái phiếu thì giá của trái phiếu đang lưu hành được bán bằng với mệnh giá.

- Khi lãi suất thị trường tăng và cao hơn lãi suất danh nghĩa của trái phiếu thì giá trái phiếu đang lưu hành sẽ giảm và thấp hơn mệnh giá.

- Khi lãi suất thị trường giảm và thấp hơn lãi suất danh nghĩa thì giá trái phiếu đang lưu hành sẽ tăng và cao hơn mệnh giá.

- Càng tiến tới gần ngày đáo hạn, thì giá của trái phiếu đang lưu hành có xu hướng càng tiếp cận dần gần với mệnh giá của nó, ngoại trừ trái phiếu của các Công ty có nguy cơ mất khả năng thanh toán hay phá sản.

2.6. Lãi suất đầu tư trái phiếu

Trong các phần trước chúng ta đã biết cách định giá trái phiếu dựa trên cơ sở biết trước lãi được trả hàng năm và tỷ suất lợi nhuận mà nhà đầu tư đòi hỏi dựa trên lãi suất thị trường, mệnh giá và thời hạn của trái phiếu. Ngược lại, nếu biết trước giá trái phiếu và các yếu tố khác như lãi hàng năm được hưởng, mệnh giá hoặc giá thu hồi trái phiếu trước hạn và thời hạn của trái phiếu chúng ta có thể xác định được tỷ suất lợi nhuận hay *lãi suất đầu tư trái phiếu*.

+ *Lãi suất đầu tư trái phiếu đáo hạn (Yield to maturity)*

Giả sử bạn mua một trái phiếu có mệnh giá 1000\$, thời hạn 14 năm và được hưởng lãi suất hàng năm là 15% với giá là 1368,31\$. Bạn giữ trái phiếu này cho đến khi đáo hạn, lãi suất đầu tư trái phiếu này là bao nhiêu? Để xác định lãi suất đầu tư khi trái phiếu đáo hạn, chúng ta giải phương trình sau:

$$1368,31 = \frac{150}{(1+r_d)^1} + \frac{150}{(1+r_d)^2} + \dots + \frac{150}{(1+r_d)^{14}} + \frac{1000}{(1+r_d)^{14}}$$

Sử dụng máy tính tài chính hoặc Excel để giải phương trình trên, chúng ta có được lãi suất đầu tư $r_d = 10\%$.

+ *Lãi suất đầu tư trái phiếu được thu hồi (Yield to call)*

Đôi khi công ty phát hành trái phiếu có kèm theo điều khoản thu hồi (mua lại) trái phiếu trước hạn. Điều này thường xảy ra nếu như công ty dự báo lãi suất sẽ giảm sau khi phát hành trái phiếu. Khi ấy công ty sẽ thu hồi lại trái phiếu đã phát hành với lãi suất cao và phát hành trái phiếu mới có lãi suất thấp hơn để thay thế và nhà đầu tư sẽ nhận được lợi suất cho đến khi trái phiếu được thu hồi (YTC) thay vì nhận lãi suất cho đến khi trái phiếu đáo hạn (YTM). Công thức tính lãi suất trái phiếu lúc thu hồi hay còn gọi là lãi suất hoàn vốn như sau:

$$P_d = \frac{I}{(1+r_d)^1} + \frac{I}{(1+r_d)^2} + \dots + \frac{I}{(1+r_d)^n} + \frac{P_c}{(1+r_d)^n}$$

Trong đó n là số năm cho đến khi trái phiếu được thu hồi, P_c là giá thu hồi trái phiếu và r_d là lãi suất khi trái phiếu được thu hồi hay còn gọi là lãi suất hoàn vốn. Nếu biết giá của trái phiếu (P_d) và giá khi thu hồi trái phiếu (P_c) và lãi suất hàng năm (I) chúng ta có thể giải phương trình trên để tìm lãi suất khi trái phiếu được thu hồi ($r_d = YTC$).

3. Định giá cổ phiếu ưu đãi

Cổ phiếu là bằng chứng xác nhận quyền và lợi ích hợp pháp của người sở hữu đối với một phần vốn cổ phần của tổ chức phát hành.

Bằng chứng được thể hiện dưới nhiều hình thức như: chứng chỉ, bút toán ghi sổ hoặc dữ liệu điện tử.

Xét theo quyền lợi của nhà đầu tư, cổ phiếu được chia thành 2 loại là cổ phiếu ưu đãi và cổ phiếu thường.

Cổ phiếu ưu đãi là loại cổ phiếu mà công ty phát hành cam kết trả tỷ lệ cổ tức cố định hàng năm và không có tuyên bố ngày đáo hạn. Rõ ràng loại cổ phiếu này có những tính chất giống như trái phiếu vĩnh cửu. Do đó, mô hình định giá trái phiếu vĩnh cửu có thể áp dụng để định giá cổ phiếu ưu đãi. Giá trị cổ phiếu ưu đãi được xác định theo công thức sau:

$$P_{ps} = D_{ps} / r_{ps}$$

Trong đó D_{ps} là cổ tức hàng năm của cổ phiếu ưu đãi và r_{ps} là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư.

4. Định giá cổ phiếu thường

4.1. Cơ sở

Cổ phiếu thường là bằng chứng xác nhận quyền và lợi ích hợp pháp của người sở hữu đối với một phần vốn cổ phần thường của công ty cổ phần.

Cổ phiếu thường là chứng chỉ chứng nhận đầu tư vào công ty cổ phần. Người mua cổ phiếu thường được chia lợi nhuận hàng năm từ kết quả hoạt động của công ty và được sở hữu một phần giá trị công ty tương ứng với giá trị cổ phiếu họ đang nắm giữ.

Khi định giá trái phiếu và cổ phiếu ưu đãi chúng ta thấy giá trị trái phiếu và cổ phiếu ưu đãi chính là tổng giá trị hiện tại của dòng tiền thu nhập tạo ra cho nhà đầu tư.

Tương tự, giá trị cổ phiếu thường cũng được xem như là tổng giá trị hiện tại của dòng tiền thu nhập tạo ra cho nhà đầu tư từ cổ phiếu thường. Do đó, mô hình định giá cổ phiếu thường nói chung có dạng như sau:

$$P_e = \frac{d_1}{(1+r_e)^1} + \frac{d_2}{(1+r_e)^2} + \dots + \frac{d_\infty}{(1+r_e)^\infty} = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{d_t}{(1+r_e)^t}$$

Trong đó d_t là cổ tức một cổ phiếu thường được chia ở thời kỳ t và r_e là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư. Tuy nhiên mô hình này chỉ phù hợp với tình huống nhà đầu tư mua cổ phiếu và giữ mãi mãi để hưởng cổ tức. Nếu nhà đầu tư mua cổ phiếu và chỉ giữ nó 2 năm sau đó bán lại với giá là P_2 , thì giá trị cổ phiếu sẽ là:

$$P_e = \frac{d_1}{(1+r_e)^1} + \frac{d_2}{(1+r_e)^2} + \frac{P_2}{(1+r_e)^2}$$

4.2. Mô hình chiết khấu cổ tức

Mô hình chiết khấu cổ tức được thiết kế để tính giá trị nội tại hay giá trị lý thuyết (*intrinsic value*) của cổ phiếu thường. Mô hình này được sử dụng với giả định: (1) biết được động thái tăng trưởng của cổ tức, và (2) biết trước tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư.

Mục tiêu hàng đầu của phân tích cơ bản là tìm ra giá hợp lý của cổ phiếu. Trên cơ sở đó có thể so sánh và đối chiếu với giá cổ phiếu trên thị trường để xem xét, cổ phiếu đang được thị trường đánh giá cao hay bị đánh giá thấp từ đó giúp cho người đầu tư đưa ra quyết định đầu tư đúng đắn. Ước định giá cổ phiếu hay xác định giá trị nội tại của cổ phiếu cần phải dựa trên cơ sở xem xét tình hình hiện tại và tương lai của doanh nghiệp.

Người đầu tư vào cổ phiếu hy vọng sẽ thu được các khoản thu nhập trong tương lai do cổ phiếu đưa lại. Vì thế, có thể coi giá cổ phiếu là giá trị hiện tại của các khoản thu được trong tương lai do cổ phiếu mang lại bao gồm khoản cổ tức hàng năm có thể nhận được và khoản tiền có thể thu được khi nhượng bán lại cổ phiếu. Do vậy, giá cổ phiếu có thể ước định theo công thức tổng quát sau:

$$P_e = \frac{d_1}{(1+r_e)} + \frac{d_2}{(1+r_e)^2} + \dots + \frac{d_n}{(1+r_e)^n} + \frac{P_n}{(1+r_e)^n}$$

Trong đó: P_e : Giá trị cổ phiếu thường được ước định.

d_t : Khoản cổ tức dự tính nhận được ở năm thứ t

P_n : Giá bán lại cổ phiếu dự tính ở cuối năm thứ n

r_e : Tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư

n : Số năm nắm giữ cổ phiếu của nhà đầu tư.

Với quan điểm đầu tư vào cổ phiếu là đầu tư vào Công ty, người đầu tư là chủ sở hữu Công ty. Với quan điểm này thì việc đầu tư vào cổ phiếu là đầu tư dài hạn với hy vọng vào tương lai phát triển của doanh nghiệp từ đó thu được những khoản thu nhập ngày càng lớn hơn và do vậy, khi $n \rightarrow \infty$ thì:

$$\frac{P_n}{(1+r_e)^n} \rightarrow 0$$

Như vậy, trên quan điểm đầu tư dài hạn thì giá cổ phiếu là giá trị hiện tại của dòng cổ tức nhận được trong tương lai và vì thế biểu thức (2) được gọi là "Mô hình chiết khấu cổ tức" trong định giá cổ phiếu. Để ước định được giá cổ phiếu thường cần ước tính số cổ tức có thể nhận được hàng năm. Vì thế, thông thường người ta phân biệt làm 3 trường hợp.

+ *Trường hợp cổ tức tăng đều đặn hàng năm*

Trong trường hợp này, giả định Công ty trả cổ tức hàng năm cho cổ đông theo một tỷ lệ tăng đều đặn là g và d_0 là cổ tức được trả ở năm trước. Vậy, cổ tức dự tính nhận được ở năm thứ nhất là $d_1 = d_0 + d_0 \cdot g = d_0(1+g)$ và ở năm thứ hai là $d_2 = d_1(1+g) = d_0(1+g)^2 \dots$ từ đó, giá cổ phiếu được xác định:

$$P_e = \frac{d_0(1+g)}{(1+r_e)} + \frac{d_0(1+g)^2}{(1+r_e)^2} + \dots + \frac{d_0(1+g)^n}{(1+r_e)^n} \quad (3)$$

Biến đổi công thức trên có thể rút ra:

$$P_e = \frac{d_0(1+g)}{r_e - g}$$

Hoặc:

$$P_e = \frac{d_1}{r_e - g}$$

+ Trường hợp cổ tức hàng năm không tăng, không giảm.

Trong trường hợp cổ tức hàng năm chia cho cổ đông không thay đổi, tức là $g=0$. Vậy, giá cổ phiếu được ước định bằng công thức sau:

$$P_e = \frac{d}{r_e}$$

+ Trường hợp cổ tức tăng không đều đặn.

Trong thực tế khó có một Công ty nào phát triển theo một tốc độ bất biến. Một cách tiếp cận thực tế hơn có thể thấy rằng các công ty có chu kỳ sống và trong đó, có thể chia thành các giai đoạn khác nhau. Mỗi giai đoạn cũng có sự tăng trưởng khác nhau và theo đó công ty có định hướng phân chia cổ tức với tỷ lệ tăng trưởng không giống nhau cho mỗi giai đoạn hay thời kỳ.

Một mô hình đơn giản nhất về chu kỳ sống của một Công ty là có thể chia thành hai giai đoạn: Giai đoạn tăng trưởng và giai đoạn phát triển ổn định. Giai đoạn tăng trưởng là giai đoạn đầu của Công ty với tốc độ tăng trưởng cao. Tiếp đó là giai đoạn phát triển với tốc độ tăng trưởng ổn định.

Nếu giả định một công ty có giai đoạn tăng trưởng trong T năm và trong giai đoạn này tỷ lệ tăng cổ tức (%) hàng năm là G_s và sau đó là giai đoạn phát

triển với tỷ lệ tăng cổ tức (%) hàng năm đều nhau là g , vậy theo mô hình chiết khấu cổ tức, giá cổ phiếu thường của công ty có thể xác định theo công thức tổng quát sau:

$$P_e = \sum_{t=1}^T \frac{d_t}{(1+r_e)^t} + \frac{1}{(1+r_e)^T} \times \frac{d_{T+1}}{r_e - g}$$

Có thể thấy: $d_t = d_0(1 + G_s)^t$; $d_T = d_0(1 + G_s)^T$ và $d_{T+1} = d_T(1 + g)$

4.3. Phương pháp định giá cổ phiếu theo hệ số PE (Price-Earnings ratio)

Phương pháp này đưa ra cách tính giá cổ phiếu rất đơn giản bằng cách lấy lợi nhuận kỳ vọng trên mỗi cổ phiếu nhân với hệ số PE bình quân của ngành.

Ví dụ một công ty kỳ vọng sẽ kiếm được lợi nhuận sau thuế trên mỗi cổ phiếu là 3\$ trong năm tới và hệ số PE bình quân của ngành là 15 thì giá cổ phiếu sẽ là:

$$V = (\text{Ln sau thuế kỳ vọng trên cổ phiếu}) \times (\text{Hệ số PE bình quân ngành})$$

$$V = 3\$ \times 15 = 45\$$$

Phương pháp này đơn giản, dễ áp dụng nhưng có nhiều hạn chế;

- *Thứ nhất* việc định giá cổ phiếu thường không chính xác do phụ thuộc vào việc ước lượng lợi nhuận kỳ vọng trên cổ phiếu.

- *Thứ hai*, làm thế nào để chọn được hệ số PE phù hợp và liệu nhà đầu tư có tin tưởng vào hệ số PE bình quân của ngành hay không, nếu có thì vẫn còn sai số giữa hệ số PE của ngành và PE của công ty.

V. DỰ BÁO NHU CẦU TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

1. Phương pháp tỷ lệ phần trăm trên doanh thu

Đây là một phương pháp dự báo nhu cầu tài chính ngắn hạn và đơn giản. Khi áp dụng phương pháp này đòi hỏi người thực hiện phải hiểu đặc thù sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp (quy trình sản xuất, tính chất của sản phẩm, tính thời vụ...) và phải hiểu tính quy luật của mối quan hệ giữa doanh thu với tài

sản, tiền vốn, phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp. Tài liệu dùng để dự báo bao gồm: các báo cáo tài chính kỳ trước và dự kiến doanh thu của kỳ kế hoạch. Phương pháp này được tiến hành qua 4 bước sau đây.

Bước 1: Tính số dư bình quân của các khoản mục trong bảng cân đối kế toán kỳ thực hiện

Bước 2: Chọn các khoản mục trong bảng cân đối kế toán chịu sự tác động trực tiếp và có quan hệ chặt chẽ với doanh thu bán hàng, sau đó tính tỷ lệ phần trăm của các khoản đó so với doanh thu bán hàng thực hiện trong kỳ.

Chú ý rằng chỉ chọn các khoản mục nào đồng thời thoả mãn cả hai điều kiện là quan hệ chặt chẽ và trực tiếp với doanh thu bán hàng. Trong thực tế cho thấy toàn bộ các khoản mục tài sản ngắn hạn bên phần tài sản (Tiền, nợ phải thu, vốn tồn kho... sau khi đã loại trừ các yếu tố bất hợp lý như: nợ không có khả năng thu hồi, hàng hoá, vật tư mất, kém phẩm chất, chậm luân chuyển, không cần dùng...), và các khoản mục vốn chiếm dụng bên phần nguồn vốn (phải trả nhà cung cấp, phải thanh toán cán bộ công nhân viên, phải nộp ngân sách sau khi đã loại trừ các yếu tố bất hợp lý như nợ vô chủ...) thoả mãn điều kiện này.

Bước 3: Dùng tỷ lệ phần trăm đó để ước tính nhu cầu vốn lưu động cho năm kế hoạch trên cơ sở doanh thu bán hàng dự kiến năm kế hoạch.

Tổng tỷ lệ phần trăm của phần tài sản lưu động cho biết: Muốn tạo ra một đồng doanh thu bán hàng thì phải có bao nhiêu đồng vốn đầu tư vào tài sản lưu động.

Tổng tỷ lệ phần trăm bên phần vốn chiếm dụng cho biết: khi tạo ra một đồng doanh thu bán hàng thì chiếm dụng đương nhiên được bao nhiêu đồng vốn (nguồn vốn phát sinh tự động).

Chênh lệch của hai tỷ lệ này cho biết: Vậy thực chất khi tăng một đồng doanh thu bán hàng thì doanh nghiệp chỉ cần tài trợ bao nhiêu đồng vốn đầu tư vào tài sản lưu động

Tích của phần doanh thu bán hàng tăng thêm với chênh lệch của hai tỷ lệ này chính là nhu cầu vốn lưu động tăng thêm cần phải bổ sung cho kỳ kế hoạch.

Bước 4: Định hướng nguồn trang trải nhu cầu vốn lưu động tăng thêm trên cơ sở kết quả kinh doanh kỳ kế hoạch.

Nguồn trang trải nhu cầu vốn tăng thêm gồm 2 phần: trước hết là nguồn lợi nhuận để lại của năm kế hoạch, sau nữa là nguồn huy động từ bên ngoài.

2. Phương pháp lập bảng cân đối kế toán mẫu

Khi đánh giá tình hình tài chính của doanh nghiệp, người ta thường dùng hệ thống các chỉ tiêu tài chính và luôn mong muốn hệ thống chỉ tiêu tài chính này được hoàn thiện. Do vậy, để dự báo nhu cầu vốn và tài sản cho kỳ kế hoạch, người ta xây dựng hoặc dựa vào một hệ thống chỉ tiêu tài chính được coi là chuẩn và dùng nó để ước lượng nhu cầu vốn cần phải có tương ứng với một mức doanh thu nhất định. Phương pháp này được áp dụng rộng rãi trong thực tế, đặc biệt là doanh nghiệp mới được thành lập. Các chỉ tiêu tài chính đặc trưng được sử dụng ở đây có thể là các tỷ số trung bình của ngành hoặc của doanh nghiệp cùng loại (doanh nghiệp này cùng tuổi, cùng quy mô, trong cùng một vùng địa lý, thị trường có thể so sánh được), hoặc là tự xây dựng từ thông tin quá khứ của doanh nghiệp.

- *Nội dung của phương pháp*: Căn cứ vào các chỉ tiêu tài chính trung bình của ngành, hoặc của doanh nghiệp điển hình trong cùng ngành, căn cứ vào kết quả dự báo về doanh thu dự kiến, nhà quản trị tài chính sẽ tính toán và xác định được các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán như: Tổng tài sản, TSNH, TSDH, Nợ phải thu, Hàng tồn kho, Vốn bằng tiền, Tổng nguồn vốn, Nợ phải trả, Nợ ngắn hạn, Nợ dài hạn, Vốn chủ sở hữu... Như vậy, kết quả của việc dự báo là xây dựng được một bảng cân đối kế toán mẫu với số liệu dự kiến cho một doanh nghiệp phù hợp với quy mô kinh doanh của doanh nghiệp đó.

Bảng cân đối kế toán mẫu cho biết doanh nghiệp muốn đạt doanh thu dự kiến và các tỷ số tài chính đặc trưng thì cần phải có lượng vốn bao nhiêu, được hình thành từ các nguồn nào và đầu tư vào các loại tài sản gì.

Cần chú ý rằng, cùng một hệ số tài chính nhưng doanh thu khác nhau sẽ dẫn đến bảng cân đối kế toán mẫu khác nhau. Do đó có thể lập ra nhiều bảng cân đối kế toán mẫu để dự báo nhu cầu tài chính theo những mức doanh thu khác nhau.

- *Điều kiện để áp dụng phương pháp này*: là phải biết rõ ngành nghề hoạt động của doanh nghiệp và sau đó là quy mô sản xuất kinh doanh của doanh

ng nghiệp (được đo lường bằng mức doanh thu dự kiến hàng năm). Kết quả dự báo theo phương pháp này được thể hiện trên bảng cân đối kế toán mẫu.

3. Phương pháp dự báo dựa vào chu kỳ vận động của vốn

Đối với nhu cầu vốn lưu động, doanh nghiệp có thể dựa vào chu kỳ vận động của vốn lưu động để xác định nhu cầu tài trợ vốn lưu động. Thời gian vận động của vốn lưu động càng dài thì lượng vốn lưu động mà doanh nghiệp phải tài trợ càng nhiều để đảm bảo cho hoạt động sản xuất kinh doanh diễn ra thường xuyên. Nhu cầu vốn lưu động có thể được xác định bằng 2 cách sau đây:

Cách 1: Xác định gián tiếp thông qua vòng quay của vốn lưu động của kỳ trước hoặc của trung bình ngành.

Công thức xác định như sau:

$$\text{Nhu cầu vốn lưu động} = \frac{\text{Doanh thu dự kiến năm kế hoạch}}{\text{Vòng quay vốn lưu động}}$$

Cách 2: Xác định trực tiếp thông qua thời gian luân chuyển của vốn lưu động

Phương pháp xác định như sau:

+ Bước 1: Xác định số ngày luân chuyển của vốn lưu động

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số ngày} & & \text{Kỳ luân} & & \text{Kỳ thu} & & \text{Kỳ trả} \\ \text{lưu chuyển} & & \text{chuyển} & & \text{tiền} & & \text{tiền} \\ \text{của vốn lưu} & = & \text{hàng tồn} & + & \text{trung} & - & \text{trung} \\ \text{động} & & \text{kho (A)} & & \text{ bình (B)} & & \text{ bình (C)} \end{array}$$

Trong đó:

A = Hàng tồn kho bình quân/ Giá vốn hàng bán bình quân một ngày

B = Nợ phải thu bình quân/ Doanh thu bán chịu bình quân mỗi ngày

C = Nợ phải trả nhà cung cấp bình quân/ Tín dụng mua chịu bình quân mỗi ngày

+ Bước 2: Xác định nhu cầu vốn lưu động của doanh nghiệp

$$\text{Nhu} = \text{Giá trị nguyên vật} \times \text{Số lượng sản} \times \text{Số ngày luân}$$

cầu VLĐ	liệu và lao động bình quân cho một sản phẩm	phẩm sản xuất bình quân mỗi ngày	chuyển của vốn lưu động
------------	---	--	----------------------------

4. Dự báo nhu cầu vốn tiền mặt

Trong nền kinh tế thị trường, vốn bằng tiền là một loại tài sản linh động nhất, dễ dàng dùng nó để thoả mãn mọi nhu cầu trong quá trình sản xuất kinh doanh. Vốn bằng tiền còn là tiền đề để có các yếu tố khác nhau của quá trình sản xuất (nhân công, thiết bị, nguyên vật liệu). Nếu vốn bằng tiền giảm đi có nghĩa là tính chủ động về tài chính trong việc mở rộng quy mô, chớp lấy cơ hội đầu tư bị giảm sút, khả năng đáp ứng nghĩa vụ thanh toán bị hạn chế. Nhưng do thời điểm thu tiền và thời điểm chi tiêu bằng tiền không phải lúc nào cũng phù hợp với nhau, cho nên trong thực tế thường xảy ra thời điểm này thừa vốn bằng tiền mà còn thời điểm khác lại thiếu vốn bằng tiền. Vì vậy phải xác định nhu cầu vốn bằng tiền và chỉ rõ thời gian vốn bằng tiền cần được tài trợ.

Dự báo nhu cầu vốn bằng tiền là loại kế hoạch tác nghiệp. Người ta có thể lập kế hoạch tác nghiệp cho tuần, kỳ, tháng, quý hoặc cho năm.

- Nội dung dự báo nhu cầu vốn bằng tiền: Để đảm bảo thuận tiện trong điều hành và nhận biết nguồn gốc của dòng tiền, người ta thường chia thành 3 bộ phận cấu thành dòng tiền vào, dòng tiền ra của một doanh nghiệp, đó là: Dòng tiền từ hoạt động kinh doanh, Dòng tiền từ hoạt động đầu tư, Dòng tiền từ hoạt động tài chính. Sau đó, người ta dự báo nhu cầu qua các bước sau:

Bước 1: Xác định dòng tiền vào của doanh nghiệp. Dựa trên cơ sở các dự báo về doanh thu bán hàng, dự kiến huy động vốn bằng tiền (đi vay nợ, phát hành cổ phiếu, trái phiếu...), căn cứ vào quy luật phát sinh dòng tiền trong quá khứ và các chính sách bán chịu của doanh nghiệp để dự kiến dòng tiền vào của doanh nghiệp. Cần chú ý đến sự khác nhau của doanh thu và thu tiền.

Bước 2: Xác định dòng tiền ra của doanh nghiệp. Căn cứ vào kế hoạch SXKD, kế hoạch chi phí, các chính sách tín dụng thương mại của nhà cung cấp đối với DN, các chính sách của nhà nước như chính sách thuế... để xác định dòng tiền chi phát sinh trong kỳ. Chú ý đến sự khác nhau của chi phí và chi tiền.

Bước 3: Xác định dòng tiền thuần trong kỳ: Đó là chênh lệch giữa dòng tiền vào và dòng tiền ra của doanh nghiệp phát sinh trong cùng một kỳ.

Bước 4: Xác định số dư tiền cuối kỳ: Lấy số dư đầu kỳ cộng với dòng tiền thuần trong kỳ.

Bước 5: Xác định số tiền thừa (thiếu): Căn cứ vào số tiền mặt tối thiểu cần thiết, có thể xác định được số tiền thừa hoặc thiếu ở trong kỳ.

Căn cứ vào số tiền thừa thiếu, nhà quản lý sẽ đưa ra biện pháp sử dụng số tiền thừa để tránh lãng phí. Hoặc tìm cách huy động để đảm bảo lượng tiền đáp ứng đầy đủ cho hoạt động của doanh nghiệp.

VI. QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ VỐN CỦA DOANH NGHIỆP

Đầu tư là quá trình sử dụng vốn để hình thành những tài sản cần thiết nhằm mục tiêu thu lợi nhuận trong một thời gian dài ở tương lai.

Quyết định đầu tư vốn có tầm quan trọng đặc biệt bởi lẽ nó có tính chất chiến lược, quyết định đến tương lai của một doanh nghiệp. Một quyết định đầu tư khôn ngoan sẽ mang lại lợi ích lâu dài, ngược lại một sai lầm trong đầu tư buộc doanh nghiệp phải trả giá trong thời gian không ngắn. Vì vậy để đi đến quyết định đầu tư vốn các nhà quản trị tài chính phải tham gia đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư.

1. Xác định dòng tiền của dự án đầu tư

1.1. Nguyên tắc xác định dòng tiền: Khi xác định dòng tiền của dự án cần áp dụng các nguyên tắc cơ bản sau đây:

(1) *Dòng tiền nên được đo lường trên cơ sở tăng thêm do đầu tư đưa lại:* Khi thực hiện đầu tư (nhất là đối với trường hợp đầu tư thay thế, hay đầu tư nâng cấp...) thì dòng tiền vào và dòng tiền ra là tổng hợp của cả tài sản hiện hành và tài sản mới tạo ra. Do đó, để tránh trường hợp bạn chọn một quyết định đầu tư tồi, hay loại bỏ một quyết định đầu tư tốt, bạn phải tính toán dòng tiền của đầu tư bằng cách xác định dòng tiền tăng thêm. Khi đó, dòng tiền tăng thêm mới phản ánh đúng hiệu quả của việc đầu tư đưa lại.

(2) *Dòng tiền nên được tính toán trên cơ sở sau thuế:* Vì khi ra quyết định đầu tư, mục tiêu là tối đa hóa sinh lời cho chủ sở hữu, do đó cơ sở để xác định tỷ suất sinh lời cho chủ sở hữu là dòng tiền sau khi đã thực hiện đầy đủ nghĩa vụ thuế đối với nhà nước, tức là dòng tiền sau thuế. Mặt khác, vì dòng tiền sẽ được chiết khấu theo lãi suất sau thuế, do đó dòng tiền cũng phải đảm bảo đồng nhất.

(3) *Nên bỏ qua chi phí chìm trong dòng tiền dự án:* Chi phí chìm là khoản chi phí đã phát sinh và không thể thu hồi được bất kể dự án có được chấp nhận hay bị loại bỏ.

Bởi vì khoản chi phí này đã phát sinh trong quá khứ do đó nó không thể thay đổi được cho dù có chấp nhận dự án hay loại bỏ dự án. Vì vậy chúng ta sẽ bỏ qua khoản chi phí này. Hay nói cách khác là nó không liên quan đến dòng tiền ra của dự án.

(4). *Nên tính đến chi phí cơ hội khi đánh giá hiệu quả dự án:*

Chi phí cơ hội: là mức sinh lời cao nhất mà doanh nghiệp phải bỏ qua do doanh nghiệp đã đầu tư vốn hay sử dụng tài sản hiện có vào một dự án đầu tư nhất định.

Chẳng hạn doanh nghiệp của bạn có một TSCĐ đang xem xét để bán, cho thuê hoặc đem góp vốn vào doanh nghiệp khác... Nếu như tài sản này được sử dụng cho một dự án mới thì các khoản thu tiềm năng từ các dự án trên sẽ bị mất đi. Các khoản thu bị mất đó có thể coi như là khoản chi phí và gọi đó là chi phí cơ hội, bởi vì doanh nghiệp thực hiện dự án mới sẽ bỏ qua các cơ hội khác có sử dụng tài sản này. Do đó, khi tính dòng tiền của dự án phải tính đến mức sinh lời cho tài sản này. Cách xử lý là bạn nên coi giá trị của tài sản này là khoản vốn đầu tư hoặc là lấy dòng tiền của dự án trừ đi chi phí cơ hội.

Lưu ý: Tính theo giá trị thị trường hiện hành chứ không phải giá trị nguyên thủy của tài sản. (chi phí thực tế để hình thành tài sản)

(5) *Mức ảnh hưởng chéo của dự án đến doanh nghiệp*

Khi thực hiện dự án sẽ có thể mang lại những ảnh hưởng chéo tới các dự án hiện hành khác của doanh nghiệp. Vì vậy cũng nên lượng hoá mức độ ảnh hưởng chéo này đến dòng tiền của dự án. Mặc dù việc lượng hoá mức độ ảnh hưởng chéo là rất khó khăn.

(6) *Lạm phát*

Lạm phát cũng là một nhân tố ảnh hưởng đến quyết định đầu tư dài hạn, nếu như lạm phát dự kiến không được ước tính vào dòng tiền kỳ vọng của dự án thì việc tính NPV và IRR là không phù hợp. Lạm phát dự kiến nên được phản

ảnh vào số liệu doanh thu và chi phí, do vậy sẽ ảnh hưởng đến dòng tiền thuần hàng năm.

Doanh nghiệp không phải điều chỉnh tỷ suất sinh lời đòi hỏi theo lạm phát dự kiến bởi lẽ khi doanh nghiệp huy động vốn trên thị trường thì các nhà đầu tư đã phải điều chỉnh lạm phát khi xác định tỷ suất sinh lời đòi hỏi cho phù hợp để quyết định cho doanh nghiệp sử dụng vốn.

(7) Không nên trừ lãi vay hay cổ tức ra khỏi dòng tiền của dự án đầu tư. Vì ở đây chúng ta đánh giá hiệu quả dự án đầu tư là đánh giá hiệu quả của tổng vốn đầu tư (gồm cả vốn vay và vốn chủ sở hữu), do đó khi xác định dòng tiền vào của dự án chúng ta không trừ đi lãi vay vốn và cổ tức. Vì sau này khi đo lường hiệu quả dự án chúng ta còn thực hiện việc chiết khấu theo tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư.

1.2. Nội dung xác định dòng tiền của dự án

a) Xác định dòng tiền ra

Dòng tiền ra của dự án đầu tư là khoản tiền mà doanh nghiệp bỏ ra để hình thành lượng tài sản cần thiết cho dự án. Nội dung dòng tiền ra bao gồm:

- Vốn đầu tư để hình thành tài sản cố định cho dự án.
- Số vốn đầu tư để hình thành TSLĐ thường xuyên cho dự án. Ngoài ra, trong quá trình vận hành dự án, có thể sẽ có đầu tư bổ sung, thì số vốn đầu tư bổ sung đó cũng là dòng tiền ra của dự án.

Khi xác định dòng tiền ra của dự án cần chú ý tới thu nhập thuần từ việc bán các tài sản hiện có trong trường hợp đầu tư là một quyết định thay thế, và thuế phát sinh do việc bán các tài sản hiện có hoặc mua tài sản mới.

b) Xác định dòng tiền vào của dự án

Dòng tiền vào của dự án đầu tư thể hiện dòng tiền do dự án đầu tư đưa lại cho doanh nghiệp (hay cho nhà đầu tư). Đối với dự án sản xuất kinh doanh, dòng tiền vào bao gồm:

- Dòng tiền thuần hoạt động hàng năm: Là khoản chênh lệch giữa số tiền thu được (dòng tiền vào) và số tiền chi ra (dòng tiền ra) phát sinh từ hoạt động thường xuyên hàng năm khi dự án đi vào hoạt động. Đối với một dự án đầu tư trong kinh doanh tạo ra doanh thu bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ thì dòng tiền

thuần từ hoạt động hàng năm của dự án được xác định trực tiếp bằng chênh lệch giữa dòng tiền vào do bán sản phẩm, hàng hoá với dòng tiền ra do mua vật tư và chi phí khác bằng tiền liên quan đến việc sản xuất, tiêu thụ sản phẩm hàng hoá và tiền thuế thu nhập mà doanh nghiệp phải nộp.

Hoặc có thể tính gián tiếp:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Dòng tiền thuần} & & \text{Lợi nhuận sau} & & \text{Khấu hao} \\ \text{hoạt động hàng} & = & \text{thuế hàng} & + & \text{TSCĐ hàng} \\ \text{năm} & & \text{năm} & & \text{năm} \end{array}$$

- Thu hồi số vốn lưu động đã ứng ra do thu hẹp quy mô hoạt động kinh doanh hoặc khi kết thúc dự án.

- Thu thuần từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định. Được xác định bằng cách lấy giá bán thanh lý chưa bao gồm thuế gián thu trừ đi chi phí thực hiện thanh lý và khoản thuế TNDN (nếu có)

c) Xác định dòng tiền thuần hàng năm của dự án: Là khoản tiền chênh lệch giữa dòng tiền vào hàng năm trừ đi dòng tiền ra phát sinh hàng năm của dự án. Khi đó chúng ta chỉ có dòng tiền thuần hàng năm của dự án, bắt đầu từ CF_1 và đến hết vòng đời hoạt động của dự án. Việc xác định dòng tiền thuần hàng năm sẽ giúp chúng ta giảm bớt được khối lượng tính toán.

2. Các phương pháp đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư

2.1. Phương pháp thời gian hoàn vốn đầu tư (PP)

a) Khái niệm: Thời gian hoàn vốn đầu tư là khoảng thời gian cần thiết mà dòng tiền thuần hàng năm đủ bù đắp vốn đầu tư ban đầu của dự án. Như vậy thời gian hoàn vốn càng ngắn, dự án đầu tư càng hấp dẫn.

b) Phương pháp xác định: Tính toán thời gian hoàn vốn có thể chia ra 2 trường hợp:

+ *Trường hợp thứ nhất:* Dòng tiền thuần hàng năm bằng nhau, tạo nên một dòng tiền đồng nhất. Khi đó ta có:

$$\begin{array}{r} \text{Thời} \\ \text{gian} \\ \text{hoàn vốn} \end{array} = \frac{\text{Chi phí đầu tư ban đầu}}{\text{Dòng tiền thuần hàng năm}}$$

+ *Trường hợp thứ hai*: Dòng tiền thuần hàng năm không bằng nhau, trong trường hợp này, thời gian thu hồi vốn hay hoàn vốn được thực hiện chủ yếu như sau:

- Xác định số vốn đầu tư còn phải thu hồi ở cuối năm bằng cách tìm số chênh lệch giữa số vốn đầu tư và dòng tiền thuần hàng năm.

- Khi số vốn đầu tư còn phải thu hồi nhỏ hơn thu nhập của năm sau, ta làm phép chia số vốn đầu tư còn phải thu hồi với dòng tiền thuần của năm đó và nhân với 12 tháng để tìm số tháng còn phải thu hồi.

c) *Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư*: Thông thường, Ban lãnh đạo hoặc chủ sở hữu công ty sẽ đưa ra thời gian hoàn vốn tối đa có thể chấp nhận (hay còn gọi là thời gian hoàn vốn tiêu chuẩn) (T). Đây là cơ sở để so sánh với thời gian hoàn vốn của dự án, kết quả cho thấy:

- Nếu thời gian hoàn vốn $>$ T: dự án bị loại

- Nếu thời gian hoàn vốn $<$ T: ta lại chia ra:

+ Nếu là các dự án thuộc loại độc lập: tất cả các dự án được lựa chọn.

+ Nếu là các dự án thuộc loại xung khắc, dự án nào có thời gian hoàn vốn nhỏ nhất là dự án được lựa chọn.

d) *Ưu nhược điểm của phương pháp*:

**Ưu điểm*:

+ Đơn giản, dễ áp dụng và được sử dụng như một công cụ để sàng lọc bớt các dự án. Nếu một dự án nào đó không đáp ứng được thời gian hoàn vốn tiêu chuẩn cho phép thì rõ ràng không cần tiếp tục nghiên cứu thêm dự án đó.

+ Phương pháp này rất được ưa chuộng ở các doanh nghiệp thường có quy mô vừa và nhỏ. Đối với các doanh nghiệp này, tuy đạt doanh lợi thấp nhưng lại có thời gian hoàn vốn ngắn, sẽ có lợi hơn những dự án tuy có doanh lợi hấp dẫn, nhưng thời gian hoàn vốn dài. Tuy nhiên, phương pháp có những hạn chế và có thể dẫn tới quyết định sai lầm.

**Nhược điểm*:

+ Phương pháp thời gian hoàn vốn không quan tâm tới giá trị thời gian của tiền tệ. Một dòng tiền thu được hôm nay lại được đánh giá ngang bằng với

dòng tiền thu được ở một số năm sau. Nói cách khác, phương pháp thời gian hoàn vốn đã bỏ qua yếu tố tiền lãi.

+ Phương pháp này không đề cập tới số lợi nhuận thu được sau thời gian hoàn vốn. Do đó thời gian hoàn vốn ngắn chưa chắc là một sự hướng dẫn chính xác để lựa chọn dự án này hơn dự án kia, đặc biệt là các dự án có thời gian sinh lời chậm. Các dự án chậm sinh lời thường là các dự án nằm trong kế hoạch dài hạn, chẳng hạn dự án cho việc phát triển một sản phẩm mới hay thâm nhập thị trường mới. Do đó, nếu áp dụng phương pháp này sẽ có thể sẽ loại bỏ dự án tốt.

Để hạn chế khiếm khuyết thứ nhất, khi sử dụng phương pháp thời gian hoàn vốn, người ta có thể thực hiện phương pháp thời gian hoàn vốn có chiết khấu (DPP).

2.2. Phương pháp thời gian hoàn vốn có chiết khấu (DPP)

a) *Khái niệm:* Thời gian hoàn vốn có chiết khấu (DPP) là khoảng thời gian cần thiết để tổng giá trị hiện tại của dòng tiền thuần hàng năm trong tương lai mà dự án đưa lại vừa đủ bù đắp số vốn đầu tư bỏ ra ban đầu.

b) *Phương pháp xác định:*

Chúng ta lần lượt chiết khấu dòng tiền thuần hàng năm về hiện tại, sau đó trừ cho vốn đầu tư ban đầu cho đến khi toàn bộ vốn đầu tư ban đầu được bù đắp hết và chúng ta sẽ xác định được thời gian hoàn vốn có chiết khấu.

c) *Ưu nhược điểm của tiêu chuẩn thời gian thu hồi vốn có chiết khấu*

* *Ưu điểm:* Phương pháp này có tính tới thời gian của tiền tệ. Nói cách khác, tiêu chuẩn thời gian thu hồi vốn có chiết khấu ghi nhận rằng chúng ta đầu tư vốn vào một dự án bất kỳ nào đó và sẽ kiếm lại được số tiền này bao lâu sau khi đã trừ đi chi phí cơ hội của việc sử dụng đồng vốn. Phương pháp thời gian thu hồi vốn thông thường sẽ không nói lên được điều này.

* *Nhược điểm:* Mặc dù đã tính đến giá trị theo thời gian của tiền, nhưng phương pháp này chưa tính đến lợi ích sau khi hoàn vốn mà dự án đưa lại. Mặt khác, nó chỉ cho biết thời gian bao lâu để hoàn vốn chứ không cho biết mức sinh lời và hiệu quả như thế nào. Do vậy, cần phải nghiên cứu thêm các phương pháp giá trị hiện tại thuần, tỷ suất doanh lợi nội bộ...

2.3. Phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV)

a) *Khái niệm:* Giá trị hiện tại thuần (NPV) của dự án đầu tư là khoản tiền chênh lệch giữa tổng giá trị hiện tại của dòng tiền thuần hàng năm trong tương lai với khoản vốn đầu tư ban đầu.

Theo phương pháp này, tất cả dòng tiền thuần hàng năm của dự án đạt được trong tương lai và vốn đầu tư bỏ ra để thực hiện dự án đều phải chiết khấu về thời điểm hiện tại theo một lãi suất chiết khấu nhất định. Trên cơ sở đó so sánh giá trị hiện tại của dòng tiền thuần hàng năm và khoản vốn đầu tư ban đầu sẽ xác định được giá trị hiện tại thuần của dự án.

b) *Phương pháp xác định:*

$$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t} - CF_0$$

Trong đó:

+ CF_t : Dòng tiền thuần của dự án đầu tư ở năm t.

+ CF_0 : Vốn đầu tư ban đầu của dự án.

+ n : Vòng đời của dự án.

+ r : Lãi suất chiết khấu

c) *Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư:*

- Khi $NPV < 0$, thì dự án đầu tư bị từ chối.

- Khi $NPV = 0$ thì doanh nghiệp có thể lựa chọn hoặc từ chối dự án.

- Khi $NPV > 0$, thì ta chia ra các trường hợp sau:

+ Nếu đó là các dự án độc lập nhau thì các dự án đầu tư đều có thể được chấp thuận.

+ Nếu đó là các dự án thuộc loại xung khắc nhau thì dự án nào có NPV lớn nhất là dự án được lựa chọn

d) *Xác định lãi suất chiết khấu*

Khi sử dụng tiêu chuẩn giá trị hiện tại thuần, cần phải lựa chọn một lãi suất để chiết khấu các khoản tiền trong tương lai về hiện tại. Lãi suất chiết khấu thường được dùng là chi phí sử dụng vốn bình quân của dự án. Chi phí sử dụng vốn bình quân là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư (gồm cả chủ nợ và chủ

sở hữu) đối với số vốn đầu tư cho dự án. Cách xác định chi phí sử dụng vốn bình quân sẽ được trình bày ở Mục VIII.

e) Ưu, nhược điểm của tiêu chuẩn NPV

**Ưu điểm:*

+ Phương pháp này đánh giá hiệu quả kinh tế của dự án có tính đến yếu tố giá trị thời gian của tiền

+ Cho phép đo lường trực tiếp giá trị tăng thêm do vốn đầu tư tạo ra, từ đó giúp cho việc đánh giá và lựa chọn dự án phù hợp với mục tiêu tối đa hóa giá trị của doanh nghiệp

+ Có thể tính giá trị hiện tại thuần của DADT kết hợp bằng cách cộng giá trị hiện tại thuần của các dự án với nhau. Nghĩa là: $NPV(A + B) = NPV_A + NPV_B$. Trong khi các phương pháp khác không thể có tính chất này.

**Nhược điểm:*

+ Phương pháp NPV không phản ánh mức sinh lời của đồng vốn đầu tư

+ Phương pháp này cũng không cho thấy mối liên hệ giữa mức sinh lời của vốn đầu tư và chi phí sử dụng vốn

+ Không thể đưa ra kết quả lựa chọn khi các dự án không đồng nhất về mặt thời gian cũng như xếp hạng ưu tiên trong việc lựa chọn các DADT khi nguồn vốn của doanh nghiệp bị giới hạn

2.4. Phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ (IRR)

a) Khái niệm: Tỷ suất doanh lợi nội bộ (hay còn gọi là lãi suất hoàn vốn nội bộ) là một mức lãi suất mà khi chiết khấu dòng tiền thuần hàng năm với mức lãi suất đó sẽ làm cho giá trị hiện tại của dòng tiền thuần hàng năm trong tương lai do đầu tư mang lại bằng với khoản vốn đầu tư ban đầu. Hay nói cách khác, tỷ suất doanh lợi nội bộ là một mức lãi suất mà khi chiết khấu dòng tiền thuần của dự án đầu tư với mức lãi suất đó sẽ làm cho giá trị hiện tại thuần (NPV) của dự án đầu tư bằng không (= 0).

Ta có:

$$\sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+IRR)^t} = CF_0 \quad \text{Hoặc: } NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+IRR)^t} - CF_0 = 0$$

Trong đó: NPV, CF_t , CF_0 như đã nêu ở trên

IRR: Tỷ suất doanh lợi nội bộ của DADT

Tỷ suất doanh lợi nội bộ cũng là một trong những thước đo mức sinh lời của một khoản đầu tư. IRR đóng vai trò như là điểm ngưỡng tối đa của chi phí sử dụng vốn đối với dự án.

b) Phương pháp xác định: Để xác định được tỷ suất doanh lợi nội bộ của dự án, người ta thường sử dụng các phương pháp: Phương pháp thử và xử lý sai số, phương pháp nội suy hoặc có thể sử dụng máy tính tài chính hoặc bảng Excel để xác định.

c) Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư:

- Khi $IRR < r$ (chi phí sử dụng vốn bình quân của dự án) sẽ loại bỏ dự án.
- Khi $IRR = r$, thì doanh nghiệp có thể lựa chọn hoặc từ chối dự án.
- Khi $IRR > r$, cần xem xét 2 trường hợp:

+ Nếu các dự án độc lập nhau thì các dự án đầu tư đó đều có thể được chọn.

+ Nếu các dự án thuộc loại xung khắc nhau, thì dự án được chọn chính là dự án có tỷ suất doanh lợi nội bộ lớn nhất.

d) Ưu nhược điểm tiêu chuẩn IRR:

* *Ưu điểm:*

+ Phương pháp này cho phép đánh giá được mức sinh lời của dự án có tính đến yếu tố giá trị thời gian của tiền

+ Cho phép dễ dàng so sánh mức sinh lời của dự án với chi phí sử dụng vốn, thấy được mối liên hệ giữa việc huy động vốn và hiệu quả sử dụng vốn trong việc thực hiện dự án đầu tư.

+ Cho phép đánh giá khả năng bù đắp chi phí sử dụng vốn của DADT so với tính rủi ro của nó (Trong khi phương pháp NPV không cung cấp cho ban lãnh đạo doanh nghiệp những thông tin như vậy). Chẳng hạn, nếu dự án có $IRR > r$, nghĩa là thu nhập sau khi đã trừ chi phí đầu tư còn lại một khoản lãi, nó được tích lũy lại làm tăng tài sản của doanh nghiệp. Do vậy việc chọn các dự án có IRR lớn hơn chi phí sử dụng vốn sẽ làm tăng tài sản của doanh nghiệp. Mặt

khác, nếu chọn dự án có $IRR < \text{chi phí sử dụng vốn}$ sẽ dẫn tới tình trạng thâm hụt vốn làm giảm tài sản của doanh nghiệp.

**Nhược điểm:*

+ Trong phương pháp TSDLNB thu nhập của dự án được giả định tái đầu tư với lãi suất bằng với TSDLNB của dự án. Điều đó không thật phù hợp với thực tế nhất là đối với dự án có tỷ suất doanh lợi nội bộ ở mức cao

+ Phương pháp này không chú trọng đến quy mô vốn đầu tư nên có thể dẫn đến trường hợp kết luận chưa thỏa đáng khi đánh giá dự án, vì tỷ suất doanh lợi nội bộ luôn luôn cao đối với những dự án có quy mô nhỏ.

+ Áp dụng phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ sẽ rất khó khăn trong đánh giá lựa chọn dự án có nhiều tỷ suất doanh lợi nội bộ và có thể dẫn đến sai lầm trong việc lựa chọn dự án.

Một dự án sẽ có nhiều tỷ suất doanh lợi nội bộ khác nhau khi dòng tiền của dự án đổi dấu nhiều lần (trường hợp dự án có đầu tư bổ sung và dự án có tái đầu tư ...).

2.5. Phương pháp chỉ số sinh lời (PI)

a) *Khái niệm:* Chỉ số sinh lời (PI) phản ánh mối quan hệ giữa giá trị hiện tại của dòng tiền thuần hàng năm của dự án đầu tư so với vốn đầu tư ban đầu

b) Công thức xác định:
$$PI = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t}}{CF_0}$$

Trong đó: CF_t : Dòng tiền thuần hàng năm của dự án đầu tư.

CF_0 : vốn đầu tư ban đầu

Giả sử chi phí sử dụng vốn là 10% và dòng tiền của dự án như sau:

	Năm						
	0	1	2	3	4	NPV(10%)	IRR
CF	-600\$	250\$	250\$	250\$	250\$	192,47\$	24,1%

$$PI = \frac{792,47}{600} = 1,32$$

Chỉ số này được hiểu như là việc đầu tư sẽ thu hồi lại vốn đầu tư ban đầu cộng thêm với NPV tương đương 32% của vốn đầu tư ban đầu.

c) Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư:

PI < 1: Loại bỏ dự án

PI = 1: thì doanh nghiệp có thể lựa chọn hoặc từ chối dự án.

PI > 1: Ta xét 2 trường hợp:

+ Trường hợp các dự án độc lập nhau thì các dự án đều được lựa chọn.

+ Trường hợp các dự án thuộc loại xung khắc nhau, dự án nào có PI lớn nhất sẽ được chọn.

d) Ưu nhược điểm của tiêu chuẩn PI

** Ưu điểm:*

+ Cho thấy mối liên hệ giữa các khoản thu nhập do dự án đưa lại với số vốn đầu tư bỏ ra để thực hiện dự án.

+ Có thể sử dụng chỉ số sinh lời trong việc so sánh các dự án có số vốn đầu tư khác nhau để thấy được mức sinh lời giữa các dự án.

+ Trong trường hợp nguồn vốn bị giới hạn, nếu phải ưu tiên lựa chọn một số dự án trong nhiều dự án khác nhau thì phương pháp chỉ số sinh lời tỏ ra hữu hiệu hơn.

+ Phương pháp này cho phép đánh giá khả năng sinh lời của dự án đầu tư có tính đến yếu tố giá trị thời gian của tiền.

+ Phương pháp này thường cũng giả định tỷ lệ tái đầu tư bằng với mức chi phí sử dụng vốn, điều này cũng tương tự như trong phương pháp giá trị hiện tại thuần, nó phù hợp hơn so với phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ.

** Nhược điểm:*

+ Giống như phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ, phương pháp chỉ số sinh lời cũng không phản ánh trực tiếp giá trị tăng thêm của DADT, vì thế nếu sử dụng phương pháp chỉ số sinh lời có thể dẫn đến quyết định sai lầm.

3. Phương pháp đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư trong điều kiện thực tế

3.1. Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư trong trường hợp nguồn vốn bị giới hạn:

Hầu hết các doanh nghiệp đều có những hạn chế về nguồn vốn đầu tư ổn định, nhất là nguồn vốn dài hạn, đặc biệt các doanh nghiệp vừa và nhỏ thường không có đủ điều kiện để thu hút vốn từ thị trường vốn. Mặt khác do quy mô nhỏ nên khả năng tích lũy vốn từ lợi nhuận hay khấu hao đều có những hạn chế... Trong bối cảnh đó, các doanh nghiệp phải tiến hành phân bổ một cách tối ưu nguồn ngân quỹ mà họ có cho các dự án đầu tư.

Nếu doanh nghiệp có nguồn ngân quỹ dồi dào thì họ có thể chấp thuận tất cả các dự án đầu tư có $NPV > 0$. Khi ngân sách đầu tư hạn chế các doanh nghiệp sẽ tối đa hoá tổng NPV của toàn bộ ngân sách. Điều đó có thể dẫn tới việc loại bỏ một số dự án, đó là những dự án có NPV thấp hơn.

Bởi vậy khi nguồn vốn đầu tư bị giới hạn, PI có thể trở thành một tiêu chuẩn hữu hiệu để lựa chọn các dự án. Tuy nhiên, qua khảo sát thực nghiệm cho thấy không thể sử dụng PI một cách tùy tiện. Do đó, sau khi xếp hạng các dự án theo PI, chúng ta phải xem xét danh sách để xác định có cần phải điều chỉnh để tìm được tổ hợp dự án có tổng NPV cao nhất hay không.

Khi nguồn ngân sách có giới hạn, có thể thiết lập một qui tắc chung để tìm một tập hợp dự án hiệu quả nhất như sau:

Bước 1: Xếp hạng các dự án theo PI.

Bước 2: Điều chỉnh danh sách các dự án nhằm sử dụng tối đa nguồn ngân sách hiện có và tối đa hoá NPV.

Xếp hạng theo PI đặc biệt hữu dụng khi có nhiều dự án có đủ khả năng được chấp thuận, vì lẽ trong trường hợp điều chỉnh những dự án đã được lựa chọn sẽ ảnh hưởng đến một số dự án ở cuối danh sách.

3.2. Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư thuộc loại xung khắc có tuổi thọ khác nhau (không đồng nhất về thời gian)

Các dự án đầu tư có tuổi thọ khác nhau mà ta chỉ dựa vào NPV, hoặc IRR để lựa chọn thì có thể đưa lại quyết định sai lầm, bởi lẽ NPV cao nhất, hoặc IRR cao nhất thực chất chưa chắc đã là hiệu quả nhất. Để khắc phục nhược điểm này ta phải quy đổi các dự án về cùng một tuổi thọ. Phương pháp hữu hiệu nhất là.

Bước 1: Xác định NPV của từng dự án

Bước 2: Dàn đều NPV của từng dự án ra các năm tồn tại của nó.

Bước 3: Dự án nào có kết quả ở bước 2 lớn nhất là dự án được lựa chọn.

3.3. Đánh giá và lựa chọn dự án trong điều kiện mâu thuẫn giữa NPV và IRR

Cả hai phương pháp NPV và IRR đều đánh giá khả năng sinh lời của dự án đầu tư dựa trên cơ sở dòng tiền của chúng có tính đến yếu tố của giá trị tiền tệ theo thời gian. Tuy vậy, việc sử dụng cả hai phương pháp vào đánh giá dự án đầu tư không phải lúc nào cũng dẫn đến quyết định như nhau.

Cả hai phương pháp NPV và IRR đều dẫn đến quyết định chấp nhận hoặc từ bỏ dự án giống nhau khi các dự án được đánh giá độc lập lẫn nhau. Bởi vì nếu $NPV > 0$, lãi suất chiết khấu tại điểm mà NPV bằng 0 chắc chắn phải cao hơn chi phí sử dụng vốn là r . Nói một cách khác: nếu $NPV > 0$ thì $IRR > r$. Tương tự, nếu $IRR > r$ thì khi dòng tiền được chiết khấu ở mức lãi suất r , $NPV > 0$.

Trong trường hợp các dự án xung khắc nhau, NPV và IRR không phải lúc nào cũng dẫn đến sự lựa chọn giống nhau, đây là điều dễ nhầm lẫn nhất trong thực tiễn thẩm định dự án đầu tư.

IRR được diễn tả bằng một tỷ lệ %, trong khi NPV lại được đo bằng tiền. Như vậy IRR không giải thích trực tiếp được vấn đề, nếu xét theo ý nghĩa của sự gia tăng giá trị của doanh nghiệp. Nói một cách khác, NPV được đo bằng một số tiền cụ thể, nó có thể giải thích một cách trực tiếp và hiệu quả của dự án.

Vì vậy, giả sử khi có sự mâu thuẫn giữa NPV và IRR của hai dự án A và B, người ta thực hiện các bước đánh giá và lựa chọn sau:

+ Bước 1: Tìm một tỷ lệ chiết khấu cân bằng giữa NPV của dự án A và B

+ Bước 2: So sánh giữa tỷ suất chiết khấu cân bằng với chi phí sử dụng vốn của hai dự án để lựa chọn dự án có hiệu quả hơn thông qua NPV.

3.4. Đánh giá và lựa chọn dự án trong điều kiện lạm phát

Lãi suất thường được niêm yết dưới dạng lãi suất danh nghĩa hơn là lãi suất thực. Công thức diễn tả mối quan hệ giữa lãi suất danh nghĩa và lãi suất thực (hiệu ứng fisher) là:

$$(1 + \text{lãi suất danh nghĩa}) = (1 + \text{lãi suất thực}) (1 + \text{tỉ lệ lạm phát})$$

Nếu lãi suất chiết khấu là lãi suất danh nghĩa, thì tính nhất quán đòi hỏi dòng tiền phải được đánh giá với ý nghĩa là dòng tiền danh nghĩa (có nghĩa là có tính đến yếu tố lạm phát làm thay đổi giá bán, tiền lương, chi phí vật liệu v.v).

Dĩ nhiên là không có gì sai khi chiết khấu dòng tiền thực bằng lãi suất thực mặc dù người ta ít khi làm thế

3.5. Đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư thay thế

Thông thường đầu tư thay thế thiết bị công nghệ là việc thay thiết bị công nghệ cũ bằng một thiết bị công nghệ mới có hiệu quả hơn. Trong trường hợp này, người ta đi xem xét hiệu quả dự án trên cơ sở dòng tiền tăng thêm phát sinh do dự án tạo ra.

Các bước tiến hành như sau:

+ *Bước 1*: Xác định số vốn đầu tư thuần khi thay thế thiết bị cũ bằng thiết bị mới.

VĐT thuần = Vốn đầu tư cho thiết bị mới + VLD bổ sung (nếu có) - Số tiền thu thuần do bán thanh lý thiết bị cũ.

+ *Bước 2*: Xác định dòng tiền thuần tăng thêm hàng năm của dự án đầu tư thay thế.

Do đầu tư thay thế nên phải đi xác định dòng tiền thuần tăng thêm hàng năm do việc thay thế thiết bị mới mang lại.

Dòng tiền thuần tăng thêm hàng năm = Lợi nhuận sau thuế tăng thêm + khấu hao TSCĐ tăng thêm + Thu thuần thanh lý TSCĐ mới thay thế khi kết thúc dự án + Thu hồi số VLD bổ sung đã ứng ra (nếu có)

+ *Bước 3*: Xác định giá trị hiện tại thuần của dự án thay thế thiết bị và lựa chọn dự án. Nếu NPV < 0 dự án bị loại bỏ, NPV ≥ 0 dự án được chấp thuận.

3.6. Phân tích độ nhạy của dự án: Rủi ro trong đầu tư được định nghĩa bằng sự biến đổi của thu nhập. Có rất nhiều yếu tố tác động tới thu nhập (giá cả, thuế suất, sản lượng tiêu thụ...). Trong phần này, chúng ta cho tất cả các yếu tố đó biến động để xem xét sự thay đổi của thu nhập. Đó là công việc phân tích độ nhạy của dự án.

a) Biến động của giá trị hiện tại thuần khi các yếu tố đầu vào thay đổi

Khi các đại lượng đầu vào được coi là không an toàn (có sự dao động với một xác suất tương ứng), sẽ làm cho giá trị hiện tại thuần (hoặc tỷ suất doanh lợi nội bộ, chỉ số sinh lời...) biến đổi. Sự biến đổi này thường được biểu hiện bằng một tỷ lệ phần trăm so với dự kiến ban đầu. Trình tự theo 4 bước sau:

Bước 1: Chọn các đại lượng đầu vào thấy không an toàn.

Bước 2: Chọn phương pháp tính toán và đánh giá dự án trong điều kiện an toàn.

Bước 3: Ấn định mức thay đổi của các đại lượng đầu vào so với giá trị gốc ở điều kiện an toàn.

Bước 4: Tính sự biến đổi của đại lượng đầu ra do sự thay đổi của một hay nhiều đại lượng đầu vào.

b) Tìm giá trị cực tiểu của đại lượng đầu vào

Giả sử, ta dùng tiêu chuẩn giá trị hiện tại thuần (NPV) để lựa chọn dự án đầu tư. Tiêu chuẩn cơ bản để dự án để lựa chọn là $NPV > 0$. Ở phần này, ta nghiên cứu các đại lượng đầu vào (giá bán sản phẩm, chi phí vốn đầu tư, tuổi thọ của dự án...) biến thiên sao cho $NPV = 0$. Đó chính là giá trị cực tiểu của đầu vào. Các bước giải được tiến hành như sau:

Bước 1: Chọn các đại lượng đầu vào thấy không an toàn (sản lượng tiêu thụ, giá bán sản phẩm, tuổi thọ dự án, tỷ lệ hiện tại hoá, chi phí vốn đầu tư, chi phí sản xuất...).

Bước 2: Lựa chọn phương pháp tính toán và đánh giá dự án đầu tư (ví dụ dùng phương pháp NPV).

Bước 3: Cho giá trị hiện tại thuần bằng 0 ($NPV = 0$) và giải bài toán ở bước 2 theo một ẩn.

Nếu đầu vào có n đại lượng không an toàn thì ta cho lần lượt từng đại lượng biến đổi trong khi $(n - 1)$ đại lượng cố định để tìm giá trị cực tiểu.

VII. NGUỒN VỐN CỦA DOANH NGHIỆP

1. Nguồn vốn dài hạn của doanh nghiệp

1.1. Cổ phiếu thường

a) Khái niệm và đặc điểm

* Khái niệm: Cổ phiếu thường là bằng chứng xác nhận quyền và lợi ích hợp pháp của người sở hữu đối với một phần vốn cổ phần thường của công ty cổ phần.

Nhà đầu tư mua cổ phiếu thường được gọi là cổ đông thường. Cổ phiếu thường có các đặc điểm như sau:

- + Đây là loại chứng khoán vốn, tức là công ty huy động vốn chủ sở hữu
- + Cổ phiếu thường không có thời gian đáo hạn hoàn trả vốn gốc.
- + Cổ tức chi trả cho cổ đông phụ thuộc vào kết quả kinh doanh và chính sách cổ tức của công ty

- + Cổ đông thường (chủ sở hữu) có các quyền đối với công ty như:

- Quyền trong quản lý: Cổ đông thường được tham gia bỏ phiếu và ứng cử vào Hội đồng quản trị, cũng như quyền được tham gia quyết định các vấn đề quan trọng đối với hoạt động của Công ty

- Quyền đối với tài sản của Công ty: Quyền được nhận cổ tức và phần giá trị còn lại của Công ty khi thanh lý sau chủ nợ và cổ đông ưu đãi.

- Quyền chuyển nhượng cổ phần. Cổ đông thường có thể chuyển nhượng quyền sở hữu cổ phần của mình cho người khác để thu hồi hoặc chuyển dịch vốn đầu tư.

- Ngoài ra cổ đông thường có thể được hưởng các quyền khác: quyền được ưu tiên mua trước các cổ phần mới do công ty phát hành... tùy theo quy định cụ thể trong điều lệ của công ty.

- Trách nhiệm của cổ đông thường: Bên cạnh việc được hưởng các quyền lợi, cổ đông thường cũng phải gánh chịu những rủi ro mà Công ty gặp phải tương ứng với phần vốn góp và chịu trách nhiệm đối với các khoản nợ trong giới hạn phần vốn góp của mình vào công ty.

b) Các hình thức tăng vốn bằng phát hành cổ phiếu thường

Việc phát hành thêm cổ phiếu mới nhằm huy động tăng vốn có thể thực hiện theo các hình thức sau:

+ Phát hành cổ phiếu mới với việc dành quyền ưu tiên mua cho các cổ đông hiện hành.

+ Phát hành cổ phiếu mới bằng việc chào bán cổ phiếu cho người thứ 3, là những người có quan hệ mật thiết với công ty như nhà cung cấp, khách hàng, nhà quản lý công ty...

+ Phát hành rộng rãi cổ phiếu mới ra công chúng.

c) Những lợi thế khi huy động vốn bằng phát hành cổ phiếu thường mới ra công chúng

- Làm tăng vốn đầu tư dài hạn nhưng công ty không có nghĩa vụ bắt buộc phải trả lợi tức cố định như sử dụng vốn vay, dẫn đến giảm bớt nguy cơ phải tổ chức lại hoặc phá sản công ty.

- Cổ phiếu thường không quy định mức cổ tức cố định, mà nó phụ thuộc vào kết quả kinh doanh, dẫn đến công ty không có nghĩa vụ pháp lý phải trả lợi tức cố định, đúng hạn.

- Cổ phiếu thường không có thời gian đáo hạn vốn, nên công ty không phải hoàn trả vốn gốc theo kỳ hạn cố định, điều này giúp công ty chủ động sử dụng vốn linh hoạt trong kinh doanh không phải lo “gánh nặng” nợ nần.

- Làm tăng hệ số vốn chủ sở hữu, tăng tỷ lệ đảm bảo nợ của công ty, tăng thêm khả năng vay nợ và tăng mức độ tín nhiệm, giảm rủi ro tài chính.

- Trong một số trường hợp, chẳng hạn khi công ty làm ăn phát đạt, lợi nhuận cao, cổ phiếu thường dễ bán hơn so với cổ phiếu ưu đãi và trái phiếu nên nhanh chóng hoàn thành đợt phát hành huy động vốn.

d) Những bất lợi khi phát hành cổ phiếu thường

- Chia sẻ quyền quản lý và kiểm soát công ty cho các cổ đông mới, gây khó khăn cho việc quản lý và điều hành kinh doanh của công ty .

- Chia sẻ quyền phân chia thu nhập cao cho các cổ đông mới, gây bất lợi cho các cổ đông cũ khi công ty có triển vọng kinh doanh tốt trong tương lai.

- Chi phí phát hành cổ phiếu thường, nhìn chung cao hơn chi phí phát hành của cổ phiếu ưu đãi và trái phiếu, do đầu tư vào có mức độ rủi ro cao hơn nhiều so với đầu tư vào các loại chứng khoán khác.

- Lợi tức cổ phần thường không được trừ ra khi xác định thu nhập chịu thuế, dẫn đến chi phí sử dụng vốn cổ phiếu thường cao hơn nhiều so với chi phí sử dụng nợ vay.

- Việc phát hành thêm cổ phiếu thường ra công chúng cũng sẽ dẫn đến hiện tượng “Loãng giá” cổ phiếu của công ty

Ngoài ra, cần phải cân nhắc các yếu tố mang tính chất điều kiện như sau:

- Sự ổn định của doanh thu và lợi nhuận trong tương lai.
- Tình hình tài chính hiện tại của công ty, đặc biệt là kết cấu nguồn vốn.
- Yêu cầu giữ nguyên quyền quản lý và kiểm soát công ty của cổ đông thường
- Chi phí phát hành cổ phiếu thường mới.

1.2. Cổ phiếu ưu đãi

a) Khái niệm và đặc điểm của cổ phiếu ưu đãi (CFUD)

- Khái niệm: CFUD là bằng chứng xác nhận quyền và lợi ích hợp pháp của người sở hữu đối với một phần vốn cổ phần ưu đãi của công ty cổ phần và đồng thời nó cho phép người nắm giữ loại cổ phiếu này được hưởng một số quyền lợi ưu đãi hơn so với cổ đông thường.

- Đặc điểm chủ yếu:

Cổ phiếu ưu đãi có nhiều loại, tuy nhiên loại cổ phiếu ưu đãi thường được các công ty ở nhiều nước sử dụng là loại cổ phiếu ưu đãi cổ tức. Loại cổ phiếu ưu đãi này có những đặc điểm chủ yếu sau:

+ Được quyền ưu tiên về cổ tức và thanh toán khi thanh lý công ty. Chủ sở hữu CFUD được hưởng một khoản lợi tức cố định, được xác định trước không phụ thuộc vào kết quả hoạt động của công ty. Mặt khác, cổ đông ưu đãi được nhận cổ tức trước cổ đông thường. Ngoài ra, khi công ty bị giải thể hay thanh lý thì cổ đông ưu đãi được ưu tiên thanh toán giá trị cổ phiếu của họ trước các cổ đông thường.

+ Sự tích lũy cổ tức: Khi công ty gặp khó khăn trong kinh doanh, thì có thể hoãn trả cổ tức cho cổ đông ưu đãi. Số cổ tức đó được tích lũy lại và chuyển sang kỳ tiếp theo.

+ Không được hưởng quyền bỏ phiếu: Cổ đông ưu đãi thường không có quyền bỏ phiếu bầu hội đồng quản trị và quyết định các vấn đề quan trọng trong quản lý công ty.

+ Cổ phiếu ưu đãi là chứng khoán vốn, xác nhận quyền sở hữu một phần công ty cổ phần của nhà đầu tư.

b) Những lợi thế khi phát hành cổ phiếu ưu đãi:

- Không bắt buộc phải trả lợi tức cố định đúng hạn. Mặc dù phải trả lợi tức cố định, nhưng công ty không có nghĩa vụ phải trả lợi tức đúng kì hạn, mà có thể hoãn trả sang kì sau. Điều này cho phép công ty tránh khỏi nguy cơ phá sản khi hoạt động kinh doanh đang gặp khó khăn, không có khả năng trả cổ tức đúng hạn.

- Không bị chia sẻ quyền phân chia lợi nhuận cao cho cổ đông ưu đãi. Vì công ty chỉ phải trả cho CĐƯĐ một khoản cổ tức cố định.

- Tránh được việc chia sẻ quyền quản lý và kiểm soát hoạt động kinh doanh cho các cổ đông ưu đãi.

- Không phải cầm cố, thế chấp tài sản, cũng như lập quỹ thanh toán vốn gốc (như với trái phiếu), dẫn đến việc sử dụng CFUD có tính chất linh hoạt, mềm dẻo hơn so với sử dụng trái phiếu dài hạn.

c) Những mặt bất lợi:

- Lợi tức cổ phiếu ưu đãi cao hơn lợi tức trái phiếu do mức độ rủi ro của việc đầu tư vào CFUD cao hơn so với đầu tư vào trái phiếu.

- Lợi tức CFUD không được trừ vào thu nhập chịu thuế khi xác định thuế thu nhập của Công ty dẫn đến chi phí sử dụng CFUD lớn hơn so với chi phí sử dụng trái phiếu.

=> Do tính chất lưỡng tính của CFUD, tức là vừa có điểm giống cổ phiếu thường vừa giống trái phiếu, nên việc sử dụng CFUD sẽ là hợp lý trong bối cảnh nếu như việc sử dụng trái phiếu và cổ phiếu thường đều là bất lợi với công ty.

1.3. Trái phiếu doanh nghiệp

a) Khái niệm và đặc điểm chủ yếu của trái phiếu doanh nghiệp

* Khái niệm: Trái phiếu là bằng chứng xác nhận quyền và lợi ích hợp pháp của người sở hữu đối với một phần vốn vay nợ của tổ chức phát hành.

* Đặc điểm chủ yếu:

- Người sở hữu trái phiếu là chủ nợ của DN: DN phát hành trái phiếu là người đi vay, người mua trái phiếu DN chính là người cho DN vay vốn, là chủ nợ của DN (hay còn gọi là trái chủ).

- Chủ sở hữu trái phiếu không có quyền tham gia quản lý và điều hành hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp phát hành trái phiếu. Trái chủ không có quyền ứng cử, bầu cử vào Hội đồng quản trị, cũng như không được quyền bỏ phiếu, biểu quyết...

- Trái phiếu có kỳ hạn nhất định: Thông thường trái phiếu có thời gian đáo hạn, khi đến hạn, doanh nghiệp phát hành trái phiếu có trách nhiệm hoàn trả cho trái chủ toàn bộ số vốn gốc ban đầu.

- Trái phiếu có lợi tức cố định: Nhìn chung lợi tức trái phiếu được xác định trước, không phụ thuộc vào kết quả hoạt động của doanh nghiệp hàng năm.

- Lợi tức trái phiếu được trừ ra khi xác định thu nhập chịu thuế của DN. Nghĩa là theo luật thuế thu nhập, tiền lãi là một yếu tố chi phí tài chính.

* Các loại trái phiếu DN:

+ Dựa vào chủ thể phát hành: Trái phiếu chính phủ, trái phiếu chính quyền địa phương, trái phiếu doanh nghiệp.

+ Dựa vào hình thức trái phiếu, chia ra: trái phiếu ghi danh và trái phiếu vô danh.

+ Dựa vào lợi tức trái phiếu, chia ra trái phiếu có lãi suất cố định và trái phiếu có lãi suất biến đổi.

+ Dựa vào yêu cầu bảo đảm giá trị tiền vay khi phát hành, trái phiếu có thể chia ra trái phiếu bảo đảm và trái phiếu không bảo đảm.

+ Dựa vào tính chất của trái phiếu có thể chia ra trái phiếu thông thường, trái phiếu có thể chuyển đổi, và trái phiếu có quyền mua cổ phiếu.

+ Dựa vào mức độ rủi ro tín dụng của trái phiếu DN người ta có thể chia trái phiếu DN thành các loại khác nhau thông qua việc đánh giá hệ số tín nhiệm...

b) Những lợi thế khi huy động vốn bằng phát hành trái phiếu dài hạn

- Lợi tức trái phiếu được trừ vào thu nhập chịu thuế khi tính thuế TNDN, đem lại khoản lợi thuế và giảm chi phí sử dụng vốn vay

- Lợi tức trái phiếu được giới hạn (cố định) ở mức độ nhất định: Lợi tức trái phiếu được xác định trước và cố định. Trong điều kiện DN làm ăn có lãi, thì việc sử dụng trái phiếu để huy động thêm vốn vay sẽ nâng cao tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu mà không phải chia sẻ quyền phân chia thu nhập cao cho trái chủ.

- Chi phí phát hành trái phiếu thấp hơn so với cổ phiếu thường và cổ phiếu ưu đãi. Do trái phiếu hấp dẫn công chúng ở mức rủi ro thấp hơn cổ phiếu thường và cổ phiếu ưu đãi.

- Chủ sở hữu DN không bị chia sẻ quyền quản lý và kiểm soát DN cho các trái chủ.

- Giúp DN chủ động điều chỉnh cơ cấu VKD một cách linh hoạt, đảm bảo việc sử dụng vốn tiết kiệm và có hiệu quả.

c) Những mặt bất lợi

- Buộc phải trả lợi tức cố định đúng hạn: Điều này có thể gây căng thẳng về mặt tài chính và dễ dẫn tới nguy cơ rủi ro tài chính trong trường hợp doanh thu và lợi nhuận của DN không ổn định.

- Làm tăng hệ số nợ của DN: Điều này có thể nâng cao doanh lợi vốn chủ sở hữu khi doanh nghiệp làm ăn có lãi; mặt khác, lại làm tăng nguy cơ rủi ro do gánh nặng nợ nần lớn.

- Phát hành trái phiếu là sử dụng nợ vay có kì hạn. Điều này buộc doanh nghiệp phải lo việc hoàn trả tiền vay nợ gốc đúng hạn. Nếu doanh nghiệp có doanh thu và lợi nhuận dao động thất thường, việc sử dụng trái phiếu để tài trợ tăng vốn dài hạn dễ đưa doanh nghiệp tới nguy cơ mất khả năng thanh toán, dẫn đến bị phá sản.

- Sử dụng trái phiếu dài hạn là việc sử dụng nợ trong thời gian dài, tác động của nó tới DN mang tính 2 mặt. Một mặt, nó đóng vai trò đòn bẩy thúc đẩy sự phát triển của doanh nghiệp; mặt khác, nó lại trở thành nguy cơ đe dọa sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Ngoài ra, để đi đến quyết định phát hành trái phiếu đáp ứng nhu cầu tăng vốn cần cân nhắc thêm các nhân tố chủ yếu sau:

- Mức độ ổn định của doanh thu và lợi nhuận trong tương lai: Nếu ổn định thì phát hành trái phiếu để huy động vốn là có cơ sở và hợp lý.

- Hệ số nợ hiện tại của doanh nghiệp: Nếu hệ số nợ của DN còn ở mức thấp, thì việc sử dụng trái phiếu là phù hợp và ngược lại.

- Sự biến động của lãi suất thị trường trong tương lai: Nếu lãi suất thị trường có xu hướng gia tăng trong tương lai thì việc sử dụng nợ trái phiếu để tăng vốn sẽ có lợi cho doanh nghiệp.

- Yêu cầu giữ nguyên quyền kiểm soát doanh nghiệp của các chủ sở hữu hiện tại: Nếu các cổ đông yêu cầu giữ nguyên quyền kiểm soát DN thì việc sử dụng trái phiếu là cần thiết.

1.4. Vay dài hạn các tổ chức tín dụng

- Vay dài hạn ngân hàng là một nguồn vốn tín dụng quan trọng trong sự phát triển của doanh nghiệp. Trong quá trình hoạt động kinh doanh, do việc sử dụng vay nợ ngân hàng có thể mang lại lợi ích cho chủ sở hữu doanh nghiệp nên nhiều doanh nghiệp đã sử dụng vay nợ ngân hàng như một nguồn vốn thường xuyên của mình.

- Vay vốn dài hạn ngân hàng thông thường được hiểu là vay vốn có thời gian trên một năm. Hoặc trong thực tế, người ta chia thành vay vốn trung hạn (từ 1 đến 3 năm), vay vốn dài hạn (thường tính trên 3 năm).

- Tùy theo tính chất và mục đích sử dụng, ngân hàng cũng có thể phân loại cho vay thành: Cho vay đầu tư TSCĐ, cho vay đầu tư TSLĐ, cho vay để thực hiện dự án.

- Nguồn vốn vay dài hạn ngân hàng có nhiều điểm lợi giống như trái phiếu kể trên. Tuy nhiên ngoài những điểm bất lợi giống như trái phiếu, thì vay dài hạn ngân hàng còn có những hạn chế sau đây:

+ Điều kiện tín dụng: Các doanh nghiệp muốn vay tại các ngân hàng thương mại, cần đáp ứng được các yêu cầu đảm bảo an toàn tín dụng của ngân hàng. Doanh nghiệp phải xuất trình hồ sơ vay vốn và các thông tin cần thiết mà ngân hàng yêu cầu. Trên cơ sở đó ngân hàng phân tích hồ sơ xin vay vốn và đánh giá thông tin rồi ra quyết định có cho vay hay không.

+ Các điều kiện đảm bảo tiền vay: Khi doanh nghiệp xin vay vốn, nhìn chung các ngân hàng thường yêu cầu doanh nghiệp đi vay phải có tài sản đảm bảo tiền vay để thế chấp.

+ Sự kiểm soát của ngân hàng: Khi một doanh nghiệp vay vốn ngân hàng thì phải chịu sự kiểm soát của ngân hàng về mục đích vay vốn và tình hình sử dụng vốn.

1.5. Thuê tài chính

a) Khái niệm

Trên góc độ tài chính, thuê tài chính là một phương thức tín dụng trung và dài hạn, theo đó người cho thuê cam kết mua tài sản theo yêu cầu của người thuê và nắm giữ quyền sở hữu đối với tài sản thuê. Người thuê sử dụng tài sản và thanh toán tiền thuê trong suốt thời hạn đã được thoả thuận và không thể huỷ ngang hợp đồng trước thời hạn.

b) Những đặc điểm của thuê tài chính

- Thứ nhất, thời hạn thuê thường rất dài. Ở Việt Nam hiện nay theo quy định thời gian thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản.

- Thứ hai, người thuê chịu trách nhiệm bảo dưỡng, sửa chữa, bảo hành tài sản thuê trong thời gian thuê.

- Thứ ba, người thuê không được huỷ bỏ hợp đồng trước thời hạn (trừ trường hợp do lỗi của Bên cho thuê).

- Thứ tư, khi kết thúc thời hạn thuê, bên thuê được chuyển giao quyền sở hữu, mua lại, hoặc tiếp tục thuê tài sản đó theo các thỏa thuận trong hợp đồng thuê.

- Thứ năm, tổng số tiền thuê mà người đi thuê phải trả cho người cho thuê thường đủ bù đắp giá gốc của tài sản.

c) Những điểm lợi của việc sử dụng thuê tài chính

Đối với DN phi tài chính việc sử dụng thuê tài chính có những điểm lợi sau:

- Là công cụ tài chính giúp doanh nghiệp tăng thêm vốn trung và dài hạn để mở rộng hoạt động kinh doanh.

- Phương thức thuê tài chính giúp doanh nghiệp huy động và sử dụng vốn vay một cách dễ dàng hơn. Do đặc thù của thuê tài chính là người cho thuê không đòi hỏi người đi thuê phải thế chấp tài sản.

- Sử dụng thuê tài chính giúp doanh nghiệp thực hiện nhanh chóng dự án đầu tư, nắm bắt được thời cơ trong kinh doanh. Vì người thuê có quyền chọn tài sản, thiết bị và thoả thuận trước hợp đồng thiết bị với nhà cung cấp, rút ngắn thời gian tiến hành đầu tư vào tài sản, thiết bị.

- Công ty cho thuê tài chính thường có mạng lưới tiếp thị, đại lý rộng rãi, và có đội ngũ chuyên gia có trình độ chuyên sâu về thiết bị, công nghệ, nên có thể tư vấn hữu ích cho bên đi thuê về kỹ thuật, công nghệ mà người thuê cần sử dụng.

d) Mặt bất lợi khi thuê tài chính

- Doanh nghiệp đi thuê phải chịu chi phí sử dụng vốn ở mức tương đối cao so với tín dụng thông thường.

- Làm gia tăng hệ số nợ của công ty. Gia tăng mức độ rủi ro tài chính vì công ty có trách nhiệm phải hoàn trả nợ và trả lãi.

2. Nguồn vốn ngắn hạn của doanh nghiệp

2.1. Nợ phải trả có tính chất chu kỳ

Trong quá trình tiến hành các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp do nhiều nguyên nhân, luôn nảy sinh những khoản nợ phải trả có tính chất chu kỳ. Những khoản nợ này còn gọi là nợ tích lũy, chúng phát sinh thường xuyên trong hoạt động kinh doanh. Khi các khoản nợ này chưa đến kỳ hạn thanh toán thì các doanh nghiệp có thể sử dụng tạm thời vào các hoạt động kinh doanh của mình.

Những khoản này thường bao gồm:

- *Tiền lương, tiền công phải trả cho người lao động, nhưng chưa đến kỳ trả.* Thông thường, tiền lương hoặc tiền công của người lao động trong các doanh nghiệp chi trả hàng tháng thành 2 kỳ: kỳ tạm ứng thường diễn ra vào giữa tháng, và kỳ thanh toán vào đầu tháng sau. Giữa 2 kỳ trả lương sẽ phát sinh những khoản nợ lương trong kỳ.

- *Các khoản thuế, BHXH phải nộp nhưng chưa đến kỳ nộp.* Các khoản thuế phải nộp hàng tháng như thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp năm trước nộp vào đầu năm sau, khi mà quyết toán được duyệt...

- Ngoài những khoản nợ có tính chất thường xuyên trên đây, còn có những khoản phát sinh cũng mang tính chất như một nguồn tài trợ mà doanh nghiệp tận dụng trước nhưng không phải trả chi phí, là những khoản tiền tạm ứng trước của khách hàng, số tiền này nhiều hay ít tùy thuộc vào tính chất quan trọng của sản phẩm hàng hoá đó, tình hình cung cầu trên thị trường, khả năng mở rộng hay thu hẹp quy mô sản xuất, yêu cầu và điều kiện thanh toán của đôi bên.

Ưu điểm nổi bật của nguồn vốn này là: Việc sử dụng nguồn vốn này khá dễ dàng (nguồn vốn tự động phát sinh), và không phải trả tiền lãi như sử dụng nợ vay. Đặc biệt, nếu doanh nghiệp xác định chính xác được quy mô chiếm dụng thường xuyên (còn được gọi là nợ định mức) thì doanh nghiệp có thể giảm bớt được nhu cầu huy động các nguồn vốn dài hạn từ bên ngoài, tiết kiệm chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp. Tuy nhiên, nguồn tài trợ này có hạn chế là thời gian sử dụng thường ngắn, quy mô nguồn vốn chiếm dụng thường không lớn.

2.2. Tín dụng nhà cung cấp

Đây là một nguồn vốn quan trọng nhằm đáp ứng nhu cầu vốn lưu động ngắn hạn của doanh nghiệp; nó được hình thành khi doanh nghiệp mua hàng hoá dịch vụ từ nhà cung cấp song chưa phải trả tiền ngay. Vì vậy, doanh nghiệp có thể sử dụng các tài sản mua được từ nhà cung cấp như một nguồn vốn bổ sung để tài trợ cho nhu cầu vốn lưu động ngắn hạn của doanh nghiệp.

* Đặc điểm của nguồn vốn tín dụng nhà cung cấp:

- Quy mô nguồn vốn tín dụng thương mại chỉ có giới hạn nhất định vì nó phụ thuộc vào số lượng hàng hoá, dịch vụ được mua chịu của nhà cung cấp.

- Doanh nghiệp phải hoàn trả sau một thời hạn nhất định và thường là rất ngắn.

- Nguồn tài trợ này không thể hiện rõ nét mức chi phí cho việc sử dụng vốn.

* Ưu điểm: Việc sử dụng tín dụng thương mại có ưu điểm là đơn giản, tiện lợi trong kinh doanh. Tài trợ một phần nhu cầu vốn của doanh nghiệp.

* Nhược điểm: Chi phí sử dụng tín dụng thương mại thường cao hơn so với sử dụng tín dụng thông thường của ngân hàng thương mại, mặt khác nó cũng làm tăng hệ số nợ, tăng nguy cơ rủi ro về thanh toán đối với doanh nghiệp.

* Yêu cầu trong quản lý: Thường xuyên theo dõi chi tiết các khoản nợ nhà cung cấp để chuẩn bị nguồn tiền đáp ứng nhu cầu thanh toán. Tránh để mất uy tín do không trả nợ đúng hạn.

2.3. Vay ngắn hạn ngân hàng

- Đây là nguồn vốn hết sức quan trọng đối với các DN hiện nay. Đặc điểm của việc sử dụng vốn vay ngân hàng (tín dụng ngân hàng) là phải sử dụng đúng mục đích, có hiệu quả, có vật tư bảo đảm, có thời hạn và phải trả lãi.

- Các ngân hàng thương mại cho DN vay vốn ngắn hạn dưới các hình thức chủ yếu là:

+ Cho vay từng lần

+ Cho vay theo hạn mức tín dụng

+ Cho vay theo kế hoạch

- *Đặc điểm:*

+ Nguồn vốn vay này có giới hạn nhất định.

+ Đây là nguồn vốn có thời gian đáo hạn

+ Doanh nghiệp phải trả lãi cho việc sử dụng nguồn vốn này.

* *Ưu điểm:* Việc sử dụng nguồn vốn tín dụng ngân hàng để tài trợ nhu cầu vốn lưu động của doanh nghiệp, nó có tác dụng giúp doanh nghiệp khắc phục khó khăn về vốn.

* *Nhược điểm*: Sử dụng nguồn vốn này làm tăng hệ số nợ của doanh nghiệp, làm tăng rủi ro tài chính do bắt buộc phải trả lãi và hoàn trả nợ đúng hạn.

2.4. Các nguồn vốn ngắn hạn khác

Ngoài các nguồn vốn ngắn hạn trên, doanh nghiệp còn có thể sử dụng các nguồn khác để tài trợ nhu cầu tăng vốn lưu động tạm thời, như các khoản tiền đặt cọc, tiền ứng trước của khách hàng, các nguồn tài trợ không có bảo đảm khác như tín dụng thư, các khoản cho vay theo từng hợp đồng cụ thể...

** Những điểm lợi và bất lợi trong việc sử dụng nguồn vốn ngắn hạn*

Thông thường, việc sử dụng nguồn vốn tín dụng ngắn hạn đối với doanh nghiệp có những điểm lợi và bất lợi chủ yếu sau :

- Những điểm lợi:

+ Việc sử dụng tín dụng ngắn hạn giúp cho doanh nghiệp có thể thực hiện dễ dàng, thuận lợi hơn so với việc sử dụng tín dụng dài hạn. Bởi vì, thông thường các điều kiện cho vay ngắn hạn mà ngân hàng thương mại và các tổ chức tài chính khác đưa ra đối với doanh nghiệp thường ít khắt khe hơn so với tín dụng dài hạn.

+ Chi phí sử dụng tín dụng ngắn hạn thường thấp hơn so với sử dụng tín dụng dài hạn.

+ Sử dụng tín dụng ngắn hạn giúp cho doanh nghiệp có thể dễ dàng, linh hoạt điều chỉnh hơn cơ cấu nguồn vốn của doanh nghiệp

- Những điểm bất lợi:

+ Doanh nghiệp phải chịu rủi ro về lãi suất cao hơn, bởi lẽ, lãi suất tín dụng ngắn hạn biến động nhiều hơn so với lãi suất dài hạn.

+ Rủi ro vỡ nợ ở mức cao hơn: Sử dụng tín dụng ngắn hạn đòi hỏi doanh nghiệp phải có nghĩa vụ thanh toán lãi vay và hoàn trả vốn gốc trong một thời gian ngắn, nếu tình hình kinh doanh gặp khó khăn, doanh nghiệp dễ rơi vào tình trạng mất khả năng thanh toán các khoản nợ đến hạn. Việc sử dụng quá nhiều tín dụng ngắn hạn dễ dẫn đến tình trạng tài chính của doanh nghiệp luôn căng thẳng, nhất là đối với một số doanh nghiệp trong tình trạng sử dụng cả nguồn vốn ngắn hạn để tài trợ cho tài sản dài hạn.

VIII. CHI PHÍ SỬ DỤNG VỐN VÀ HỆ THỐNG ĐÒN BẨY

1. Chi phí sử dụng vốn

1.1. Khái niệm và đặc điểm của chi phí sử dụng vốn

a. Khái niệm

Để đáp ứng nhu cầu vốn cho đầu tư và hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp có thể huy động sử dụng nhiều nguồn vốn hay nói khác đi là nhiều nguồn tài trợ khác nhau như vay vốn, phát hành cổ phiếu ưu đãi, cổ phiếu thường (đối với công ty cổ phần)... Đối với nhà đầu tư, khi cho doanh nghiệp sử dụng vốn người ta sẽ mất cơ hội sử dụng số vốn này vào các cơ hội đầu tư khác, điều đó cũng đồng nghĩa là mất đi một khoản thu nhập mà nhà đầu tư có thể nhận được từ cơ hội khác đó. Khi đó, Nhà đầu tư sẽ đòi hỏi một mức sinh lời khi đầu tư vốn cho doanh nghiệp. Nhìn từ góc độ doanh nghiệp là người sử dụng vốn, tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư chính là chi phí sử dụng vốn.

Như vậy, chi phí sử dụng vốn là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư đối với số vốn mà doanh nghiệp huy động cho một dự án đầu tư hay một kế hoạch kinh doanh nhất định.

Xét về bản chất, chi phí sử dụng vốn chính là chi phí cơ hội của nhà đầu tư vốn.

b. Đặc điểm của chi phí sử dụng vốn

- *Thứ nhất*, chi phí sử dụng vốn dựa trên các quy luật của thị trường. Trong nền kinh tế thị trường, vốn là một loại hàng hóa và được mua bán trên thị trường. Nếu như doanh nghiệp sử dụng vốn mà không tạo ra được mức sinh lời như đòi hỏi của thị trường, thì các nhà đầu tư sẽ không đầu tư vốn vào doanh nghiệp. Nói cách khác, chi phí sử dụng vốn không phải do chủ quan của doanh nghiệp quyết định mà nó được hình thành trên cơ sở các quy luật của thị trường.

- *Thứ hai*, chi phí sử dụng vốn được xem xét trên cơ sở mức độ rủi ro của một dự án đầu tư cụ thể. Thông thường, khi dự án đầu tư có rủi ro cao thì tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư càng cao do đó chi phí sử dụng vốn sẽ cao và ngược lại.

- *Thứ ba*, chi phí sử dụng vốn thường được phản ánh bằng tỷ lệ %. Điều này để đảm bảo tính so sánh được của chi phí sử dụng vốn giữa các dự án, giữa

các doanh nghiệp, giữa chi phí và mức sinh lời của dự án để ra quyết định tài chính.

- *Thứ tư*, chi phí sử dụng vốn phản ánh mức lãi suất danh nghĩa mà nhà đầu tư đòi hỏi đối với số vốn khi họ đầu tư vào doanh nghiệp dưới dạng cho doanh nghiệp vay vốn hay góp vốn. Điều này có nghĩa là chi phí sử dụng vốn đã bao hàm cả mức bù lạm phát và mức lãi suất thực mà nhà đầu tư đòi hỏi.

- *Thứ năm*, chi phí sử dụng vốn phản ánh mức sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư ở hiện tại chứ không phải dựa trên đòi hỏi của nhà đầu tư trong quá khứ. Vì việc ước tính chi phí sử dụng vốn để đưa ra các quyết định tài chính trong tương lai, do đó không cần ước lượng chi phí sử dụng vốn cho những đồng vốn đã huy động trong quá khứ.

c. Tác dụng của việc xác định chi phí sử dụng vốn

Việc xem xét và ước lượng chi phí sử dụng vốn là vấn đề rất quan trọng đối với các nhà quản trị tài chính doanh nghiệp. Chi phí sử dụng vốn được sử dụng chủ yếu để ra quyết định liên quan đến việc huy động thêm vốn mới cho dự án đầu tư. Vì vậy, chúng ta phải nghiên cứu chi phí cận biên cho số vốn mới (thực chất là chi phí sử dụng vốn bình quân cho một đồng vốn mới tăng thêm) để lựa chọn quy mô vốn huy động tối ưu. Ngoài ra, xem xét chi phí sử dụng vốn tạo ra tầm nhìn cho nhà quản lý khi cân nhắc lựa chọn chiến lược huy động vốn dài hạn của doanh nghiệp. Do đó, khi ước lượng chi phí sử dụng vốn, người ta thường chỉ xem xét đến những nguồn tài trợ dài hạn.

Lý luận và thực tiễn đã chứng minh các khó khăn trong ước lượng chi phí sử dụng vốn, bởi lẽ nó phụ thuộc vào khá nhiều yếu tố: tính mạo hiểm của việc sử dụng vốn, lãi suất của các khoản nợ phải trả, cấu trúc tài chính của doanh nghiệp, chính sách phân phối lợi nhuận... Vì vậy, khi ước lượng chi phí sử dụng vốn cần có một tầm nhìn và phải lượng hoá chi phí bình quân của tất cả các nguồn tài trợ.

1.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến chi phí sử dụng vốn

Có nhiều nhân tố khác nhau ảnh hưởng đến chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp.

**Nhóm nhân tố khách quan:*

- Lãi suất thị trường: Khi lãi suất thị trường ở mức cao thì tỷ suất sinh lời đòi hỏi của các nhà đầu tư cũng cao, do đó chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp cũng cao và ngược lại.

- Chính sách thuế thu nhập thu nhập: Do lãi vay được tính vào chi phí làm giảm trừ khoản thu nhập chịu thuế, dẫn đến giảm số thuế thu nhập mà doanh nghiệp phải nộp. Vì vậy, lãi vay đưa lại khoản lợi về thuế, nếu thuế suất cao khoản lợi về thuế lớn làm giảm chi phí sử dụng vốn vay và ngược lại.

** Nhóm nhân tố chủ quan*

- Chính sách đầu tư: Nếu công ty thực hiện chính sách đầu tư vào những tài sản có mức độ rủi ro cao thì tỷ suất sinh lời đòi hỏi của các nhà đầu tư cũng cao và ngược lại. Do đó, cũng làm cho chi phí sử dụng vốn thay đổi.

- Chính sách tài trợ: Khi doanh nghiệp huy động vốn vay nhiều sẽ làm tăng rủi ro tài chính đối với khoản vốn của các nhà đầu tư, điều đó kéo theo sự gia tăng chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp.

- Chính sách cổ tức: Chính sách cổ tức của công ty quyết định quy mô lợi nhuận tái đầu tư nhiều hay ít. Nếu tái đầu tư nhiều, doanh nghiệp hạn chế phải huy động vốn từ bên ngoài có chi phí sử dụng vốn cao hơn.

1.3. Chi phí sử dụng vốn của từng nguồn vốn

Mỗi nguồn vốn mà doanh nghiệp sử dụng có đặc điểm khác nhau và chi phí khác nhau. Sau đây sẽ xem xét chi phí sử dụng vốn của từng nguồn vốn riêng biệt.

a) Chi phí sử dụng vốn vay

Một trong ưu thế của việc sử dụng vốn vay so với các nguồn tài trợ bên ngoài khác là tiền lãi vay phải trả được trừ ra trước khi tính thuế thu nhập. Do đó, khi xác định chi phí sử dụng vốn vay phải chia ra 2 trường hợp là chi phí sử dụng vốn vay trước thuế và chi phí sử dụng vốn vay sau thuế.

** Chi phí sử dụng vốn vay trước thuế*

Chi phí sử dụng vốn vay trước thuế là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư cho vay (Chủ nợ) mà chưa tính đến ảnh hưởng của thuế thu nhập mà doanh nghiệp phải nộp. Lãi suất vay vốn chính là chi phí sử dụng vốn vay trước thuế.

Gọi D là vốn vay

- r_{dt} là chi phí sử dụng vốn vay trước thuế thu nhập doanh nghiệp.
- C_i là tiền (gốc và lãi) trả cho chủ nợ ($i = 1 \rightarrow n$)

Thì:

$$D = \sum_{i=1}^n \frac{C_i}{(1+r_{dt})^i}$$

Bằng phương pháp nội suy, chúng ta có thể xác định được r_{dt}

**Chi phí sử dụng vốn vay sau thuế*

Theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, lãi vay được coi là một khoản chi phí và làm giảm trừ thu nhập chịu thuế, trong khi cổ tức phải trả cho cổ phiếu ưu đãi, cổ tức trả cho cổ đông thường không được hưởng "đặc ân" này. Do đó để có cơ sở đồng nhất nhằm so sánh chi phí sử dụng các nguồn vốn khác nhau, người ta thường đưa chúng về cùng một mặt bằng chung. Mặt bằng thường được lựa chọn là đưa về sau thuế.

Vì vậy có thể tính lại chi phí sử dụng vốn vay theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sử} \\ \text{dụng vốn} \\ \text{vay sau thuế} \\ (r_d) \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí sử dụng} \\ \text{vốn vay trước khi} \\ \text{tính thuế } (r_{dt}) \end{array} \times \left[1 - \begin{array}{l} \text{Thuế suất} \\ \text{thuế thu nhập} \\ \text{doanh nghiệp} \end{array} \right]$$

Như vậy, thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp làm giảm đáng kể chi phí sử dụng vốn vay và chi phí sử dụng nợ vay tỷ lệ thuận với thuế suất thuế thu nhập.

b) Chi phí sử dụng vốn từ cổ phiếu ưu đãi

Như phần trên đã nêu, cổ phiếu ưu đãi có nhiều loại, tuy nhiên loại cổ phiếu ưu đãi thường được các công ty ở nhiều nước sử dụng là loại cổ phiếu ưu đãi cổ tức. Loại cổ phiếu ưu đãi này là một loại chứng khoán lai ghép giữa cổ phiếu thường và trái phiếu. Chủ sở hữu cổ phiếu ưu đãi được nhận cổ tức cố định và không có quyền biểu quyết. Những đặc điểm đó làm cho cổ phiếu ưu đãi gần giống với trái phiếu. Nhưng cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không được tính trừ vào thu nhập chịu thuế của công ty lại làm cho nó giống như cổ phiếu thường. Nhưng điểm đặc biệt lưu ý là cổ phiếu ưu đãi chỉ nhận được tiền lãi cố định hàng năm, không được hưởng suất tăng trưởng của lợi nhuận. Do đó:

Nếu ta gọi P_0 là giá thị trường hiện hành của cổ phiếu ưu đãi.

e là tỷ lệ chi phí phát hành

d là cổ tức một cổ phiếu ưu đãi.

Thì chi phí sử dụng cổ phiếu ưu đãi r_p được xác định như sau:

$$r_p = \frac{d}{P_0 (1 - e)}$$

c) Chi phí sử dụng lợi nhuận để lại

Công ty cổ phần cũng như các doanh nghiệp khác có thể sử dụng một phần lợi nhuận sau thuế để lại tái đầu tư. Đây là nguồn vốn chủ sở hữu nội sinh của công ty.

Xét về mặt kế toán, khi doanh nghiệp giữ lại lợi nhuận để tái đầu tư thì doanh nghiệp không phải trả một khoản chi phí nào cho việc sử dụng nguồn vốn này. Tuy nhiên, trên góc độ tài chính phải tính đến chi phí cơ hội của số lợi nhuận giữ lại cho nhà đầu tư (là chủ sở hữu).

Lợi nhuận sau thuế của công ty sau khi trả cổ tức cho cổ đông ưu đãi (nếu có) thuộc quyền sở hữu của cổ đông thường. Cổ đông có thể nhận toàn bộ số lợi nhuận đó dưới hình thức cổ tức và sau đó có thể sử dụng số tiền cổ tức nhận được để đầu tư vào nơi khác hoặc theo một cách khác, cổ đông nhận một phần lợi nhuận sau thuế dưới hình thức cổ tức, còn một phần để lại công ty để tái đầu tư. Vậy, vấn đề đặt ra khi nào cổ đông có thể chấp nhận để lại lợi nhuận để tái đầu tư?

Nếu công ty quyết định sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư thì công ty cần phải đảm bảo đạt được tỷ suất sinh lời tối thiểu bằng tỷ suất sinh lời mà cổ đông có thể thu được khi sử dụng số tiền đó đầu tư vào nơi khác với mức độ rủi ro tương đương với mức rủi ro hiện tại của công ty.

Từ đó có thể rút ra, chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của cổ đông đối với cổ phần thường của công ty.

- Ước lượng chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư.

Có ba phương pháp chủ yếu ước lượng chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư:

+ Phương pháp theo mô hình tăng trưởng cổ tức.

Đây là một phương pháp thường được sử dụng. Theo mô hình tăng trưởng cổ tức, giá cổ phiếu thường là giá trị hiện tại của dòng cổ tức mà nhà đầu tư kỳ vọng thu được ở tương lai và được xác định theo công thức sau:

$$P_0 = \frac{d_1}{(1+r_e)} + \frac{d_2}{(1+r_e)^2} + \dots + \frac{d_n}{(1+r_e)^n} + \dots$$

$$P_0 = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{d_t}{(1+r_e)^t}$$

Trong đó:

- P_0 : Giá thị trường hiện hành của cổ phiếu thường.
- d_t : Cổ tức dự tính nhận được trong năm thứ t .
- r_e : Tỷ suất sinh lời đòi hỏi của cổ đông đối với cổ phần thường.

Trường hợp giả định cổ tức tăng đều đặn hàng năm với tốc độ tăng trưởng là g thì giá cổ phiếu được xác định bằng công thức:

$$P_0 = \frac{d_1}{r_e - g}$$

Trong đó : + d_1 là cổ tức dự tính nhận được ở năm thứ 1

+ g là tốc độ tăng trưởng cổ tức đều đặn hàng năm dự tính.

Từ công thức trên, có thể suy ra tỷ suất sinh lời đòi hỏi của cổ đông và cũng chính là chi phí sử dụng lợi nhuận để lại được xác định theo công thức sau:

$$r_e = \frac{d_1}{P_0} + g$$

Cách xác định chi phí sử dụng lợi nhuận để lại như trên đã nêu được gọi là phương pháp theo mô hình tăng trưởng cổ tức hay phương pháp chiết khấu dòng tiền (DCF). Trong phương pháp này, việc xác định tốc độ tăng trưởng cổ

tức đều đặn hàng năm (g) trong tương lai là vấn đề không đơn giản. Thông thường, đối với các công ty mà việc trả cổ tức không có sự tăng, giảm đột biến các nhà đầu tư dựa vào tình hình và số liệu trả cổ tức trong những năm đã qua để xác định tốc độ tăng trưởng cổ tức bình quân từ đó dự kiến cho tương lai. Đối với các công ty có cổ tức trả không ổn định phải xem xét kỹ đồng thời tham khảo ý kiến dự báo của các nhà phân tích chứng khoán để dự tính.

Ví dụ về xác định chi phí sử dụng lợi nhuận để lại: Giá hiện hành 1 cổ phiếu thường trên thị trường của công ty A là 23.000đ, cổ tức kỳ vọng trong năm tới là 1.240đ/cổ phần và tốc độ tăng cổ tức trong những năm sắp tới 8%/năm, Công ty dự định trong năm tới dành 40% lợi nhuận sau thuế để lại tái đầu tư. Vậy, chi phí sử dụng lợi nhuận để lại là:

$$r_e = \frac{1.240}{23.000} + 8\% = 13,4\%$$

13,4% là tỷ suất sinh lời mà cổ đông đòi hỏi và cũng là tỷ suất sinh lời tối thiểu cần phải đạt được khi công ty quyết định giữ lại một phần lợi nhuận để tái đầu tư.

Sử dụng phương pháp theo mô hình tăng trưởng cổ tức để xác định chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư có những ưu điểm, hạn chế chủ yếu sau:

Ưu điểm: Phương pháp này dễ hiểu và dễ sử dụng.

Hạn chế: Phương pháp này chỉ có thể áp dụng cho những công ty cổ phần có trả cổ tức và cổ tức không có sự tăng, giảm đột biến; Chi phí sử dụng lợi nhuận để lại xác định theo phương pháp này rất nhạy cảm với tốc độ tăng trưởng cổ tức ước định (g); Phương pháp này cũng không cho thấy một cách rõ ràng tác động của yếu tố rủi ro đến chi phí sử dụng vốn của công ty.

+ Phương pháp mô hình định giá tài sản vốn (phương pháp CAPM).

Mô hình định giá tài sản vốn cho thấy mối quan hệ giữa tỷ suất sinh lời mà nhà đầu tư đòi hỏi và mức bù rủi ro, do vậy có thể sử dụng phương pháp CAPM để xác định chi phí sử dụng lợi nhuận để lại và có thể xác định theo công thức sau:

$$r_e = R_f + \beta_i (R_m - R_f)$$

r_e : Tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư đối với lợi nhuận giữ lại.

R_f : Tỷ suất sinh lời (hay lãi suất) phi rủi ro, thường được tính bằng lãi suất trái phiếu của Chính phủ.

R_m : Tỷ suất sinh lời kỳ vọng thị trường.

β_i : Hệ số rủi ro của cổ phần công ty i

Ví dụ: lãi suất phi rủi ro (R_f) là 8%, tỷ suất sinh lời thị trường (R_m) là 13%, hệ số rủi ro đối với cổ phiếu của công ty X được xác định là 1,2. Vậy, tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư hay cổ đông đối với cổ phần của công ty X là :

$$r_e = 8\% + 1,2.(13\% - 8\%) = 14\%$$

14% cũng là chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư của công ty X.

Áp dụng phương pháp CAPM để xác định chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư có *ưu điểm* chủ yếu sau: phương pháp này cho thấy tác động của rủi ro đến chi phí sử dụng vốn một cách rõ ràng, mặt khác phương pháp này có thể áp dụng cho cả các công ty trả cổ tức ổn định hay không ổn định cũng có nghĩa là nó có thể sử dụng cho nhiều tình huống hơn. Tuy vậy, phương pháp này cũng có một số *hạn chế*: việc sử dụng phương pháp này đòi hỏi phải ước định mức bù rủi ro thị trường và hệ số rủi ro cổ phiếu của công ty. Đây là vấn đề không đơn giản, hơn nữa các yếu tố này thường thay đổi theo thời gian. Mặt khác, cũng giống như phương pháp theo mô hình tăng trưởng cổ tức, khi sử dụng phương pháp CAPM là dựa vào quá khứ để dự đoán tương lai. Hiện nay, các điều kiện của nền kinh tế thay đổi rất nhanh, vì thế quá khứ không phải luôn luôn là sự chỉ dẫn tốt cho tương lai.

+ Phương pháp theo lãi suất trái phiếu cộng thêm mức bù rủi ro.

Cơ sở chủ yếu của phương pháp này thể hiện ở chỗ: Người đầu tư vào trái phiếu công ty sẽ chịu rủi ro ít hơn so với cổ đông là người đầu tư vào cổ phiếu của công ty, do vậy tỷ suất sinh lời đòi hỏi của cổ đông có thể xác định bằng cách lấy lãi suất trái phiếu của công ty cộng thêm một mức bù rủi ro. Như vậy, công ty có rủi ro cao thì lãi suất trái phiếu của công ty cũng ở mức cao và hiển nhiên mức bù rủi ro đòi hỏi của cổ đông cũng cao hơn, từ đó có thể rút ra:

Chi phí sử dụng LN để lại = Lãi suất trái phiếu + Mức bù rủi ro tăng thêm

Lãi suất trái phiếu được xác định là lãi suất đáo hạn của trái phiếu (YTM). Ở Mỹ, mức bù rủi ro tăng thêm theo các nhà kinh tế là khoảng từ 3% - 5%.

Ví dụ, công ty cổ phần X vừa phát hành 1 loại trái phiếu có lãi suất cố định 9%/năm, mỗi năm trả lãi 1 lần ở cuối mỗi năm, thời hạn là 5 năm. Mức bù rủi ro tăng thêm được xác định là 4%. Vậy, chi phí sử dụng lợi nhuận để lại sẽ là: $r_e = 9\% + 4\% = 13\%$

Nhìn chung, phương pháp này có ưu điểm là dễ hiểu, nó cũng cho thấy mối liên hệ giữa rủi ro và chi phí sử dụng vốn, tuy nhiên hạn chế chủ yếu ở chỗ, phương pháp này mang tính chủ quan khá cao trong việc xác định mức bù rủi ro tăng thêm.

Trên đây là 3 phương pháp chủ yếu xác định chi phí sử dụng lợi nhuận để lại tái đầu tư. Xem xét rộng hơn cũng có thể thấy rằng, trong trường hợp muốn xác định chi phí sử dụng cổ phần thường hiện hành của công ty thì chi phí sử dụng cổ phần thường hiện hành cũng chính là tỷ suất sinh lời đòi hỏi của cổ đông đối với cổ phần thường hiện hành mà công ty đang sử dụng.

d) Chi phí sử dụng vốn từ cổ phiếu thường mới

Nếu như mua trái phiếu, nhà đầu tư xác định ngay tiền lãi sẽ nhận được, còn đầu tư vào việc mua cổ phiếu thường thì tiền lãi (cổ tức) lại phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của công ty. Mặt khác khi công ty giải thể (hoặc phá sản) tiền mua trái phiếu sẽ được thanh toán trước tiền mua cổ phiếu thường. Vì vậy đầu tư vào cổ phiếu thường sẽ có mức độ mạo hiểm cao hơn đầu tư vào trái phiếu.

Khi phát hành cổ phiếu thường mới sẽ phát sinh chi phí phát hành. Chi phí phát hành bao gồm: chi phí in ấn, quảng cáo, chi phí bảo lãnh phát hành, chi phí hoa hồng, môi giới...

Vì vậy số vốn doanh nghiệp được sử dụng cho đầu tư bằng giá thị trường hiện hành của cổ phiếu thường trừ đi chi phí phát hành.

Gọi P_0 là giá thị trường hiện hành của cổ phiếu thường

e là tỷ lệ chi phí phát hành, khi đó giá ròng = $P_0 (1 - e)$

d_1 là cổ tức một cổ phiếu thường dự kiến năm thứ nhất

g là tốc độ tăng trưởng cổ tức kỳ vọng (giả thiết tăng trưởng đều).

r_s là chi phí sử dụng vốn cổ phần thường mới

$$r_s = \frac{d_1}{P_0(1-e)} + g = \frac{d_0(1+g)}{P_0(1-e)} + g$$

Chú ý: Xác định tốc độ tăng trưởng cổ tức kỳ vọng (g).

k là tỷ lệ lợi nhuận tái đầu tư.

ROE_0 : Tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu kỳ trước

$$g = ROE_0 \times k$$

1.4. Chi phí sử dụng vốn bình quân

Mỗi nguồn vốn có chi phí sử dụng khác nhau, thông thường doanh nghiệp phải phối hợp huy động vốn cho đầu tư từ nhiều nguồn vốn khác nhau. Do vậy cần thiết phải tính chi phí sử dụng vốn bình quân. Chi phí sử dụng vốn bình quân được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền mà quyền số là tỷ trọng các nguồn vốn trong tổng vốn mà doanh nghiệp huy động. Chi phí sử dụng vốn bình quân trong doanh nghiệp phụ thuộc vào 2 yếu tố: Chi phí sử dụng của từng nguồn vốn và tỷ trọng của từng nguồn vốn.

Gọi WACC là chi phí sử dụng vốn bình quân

w_i là tỷ trọng nguồn vốn i ($i = 1-n$)

r_i là chi phí sử dụng nguồn vốn i

$$WACC = \sum_{i=1}^n (w_i \times r_i)$$

1.5. Chi phí cận biên về sử dụng vốn

Khi doanh nghiệp huy động tăng thêm vốn sẽ làm gia tăng rủi ro cho nhà đầu tư, nên nhà quản trị phải xác định chi phí cho mỗi đồng vốn tăng thêm, qua đó, để lựa chọn quy mô vốn tối ưu cho việc thực hiện dự án đầu tư. Vì chỉ những đồng vốn nào có chi phí sử dụng vốn cận biên thấp hơn tỷ suất sinh lời của dự án đầu tư thì sẽ được chấp thuận.

+ *Khái niệm:* Chi phí cận biên sử dụng vốn là chi phí của đồng vốn mới huy động tăng thêm cho hoạt động đầu tư của doanh nghiệp.

Thực chất chi phí cận biên là chi phí bình sử dụng vốn bình quân cho mỗi đồng vốn mới tăng thêm trong cùng thời kỳ.

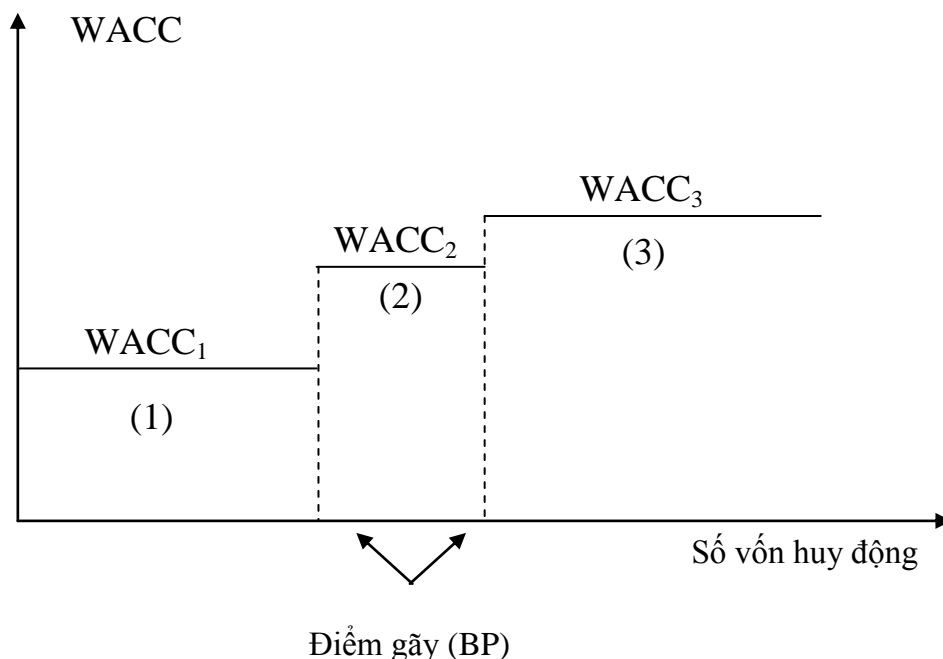
+ *Xác định điểm gãy của đường chi phí cận biên*

Mỗi doanh nghiệp đều lựa chọn một cơ cấu vốn phù hợp với đặc điểm sản xuất, sản phẩm, mức độ mạo hiểm... Một kết cấu vốn như vậy gọi là kết cấu vốn tối ưu. Kết cấu vốn tối ưu là một kết cấu an toàn về mặt tài chính và có chi phí sử dụng vốn thấp nhất. Nhưng trong thực tế khi có nhu cầu đầu tư mới, do nhu cầu vốn đầu tư tăng lên chi phí sử dụng các nguồn vốn cũng có thể thay đổi, do đó chi phí sử dụng vốn bình quân cũng thay đổi. Thông thường bắt đầu doanh nghiệp sẽ tìm kiếm những nguồn vốn có chi phí sử dụng thấp nhất, sau đó mới tới những nguồn vốn chi phí sử dụng cao hơn. Chính vì vậy, khi doanh nghiệp huy động thêm những đồng vốn mới, chi phí của mỗi đồng vốn tại một thời điểm nào đó sẽ tăng lên.

Tại thời điểm giới hạn mà từ đó chi phí sử dụng vốn mới bắt đầu tăng lên được gọi là điểm gãy của chi phí sử dụng vốn. Điểm gãy (BP) được xác định theo công thức:

$$\text{Điểm gãy (BP)} = \frac{\text{Tổng số vốn có chi phí sử dụng thấp hơn của nguồn vốn } i}{\text{Tỷ trọng của nguồn vốn } i \text{ trong cơ cấu vốn}}$$

Đối với một doanh nghiệp khi liên tục huy động thêm những đồng vốn mới với chi phí sử dụng khác nhau có thể có nhiều điểm gãy. Có thể minh họa chi phí sử dụng vốn bình quân và các điểm gãy trên đồ thị.



Việc nghiên cứu chi phí sử dụng vốn bình quân nói chung, chi phí sử dụng vốn nói riêng có ý nghĩa rất lớn đối với doanh nghiệp. Bởi vì nó giúp cho các nhà tài chính có thêm các căn cứ xác đáng để ra quyết định lựa chọn dự án đầu tư. Còn việc nghiên cứu chi phí cận biên sẽ là căn cứ để lựa chọn quy mô vốn tối ưu để thực hiện đầu tư.

2. Hệ thống đòn bẩy và rủi ro của doanh nghiệp

Trong tài chính, đòn bẩy được coi là công cụ mà doanh nghiệp có thể sử dụng để gia tăng lợi nhuận. Các đòn bẩy mà các nhà quản trị tài chính thường sử dụng là đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính. Tuy nhiên, việc sử dụng đòn bẩy cũng làm gia tăng rủi ro cho doanh nghiệp.

2.1. Đòn bẩy kinh doanh và rủi ro kinh doanh

a) Đòn bẩy kinh doanh

Đòn bẩy kinh doanh là việc sử dụng các tài sản có chi phí cố định kinh doanh nhằm hy vọng gia tăng lợi nhuận trước lãi vay và thuế hay tỷ suất sinh lời kinh tế của tài sản. Nói cách khác, đòn bẩy kinh doanh thể hiện mức độ sử dụng chi phí cố định kinh doanh của doanh nghiệp trong hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm hy vọng gia tăng lợi nhuận trước lãi vay và thuế (hay tỷ suất lợi nhuận kinh tế của tài sản).

Mức độ sử dụng đòn bẩy kinh doanh của doanh nghiệp được thể hiện ở tỷ trọng chi phí cố định kinh doanh trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Một doanh nghiệp có tỷ trọng chi phí cố định kinh doanh ở mức cao thể hiện doanh nghiệp có đòn bẩy kinh doanh lớn và ngược lại.

Một doanh nghiệp có đòn bẩy kinh doanh cao thì chỉ cần một sự thay đổi nhỏ của doanh thu (hoặc sản lượng hàng hoá tiêu thụ), có thể dẫn đến sự thay đổi lớn hơn về lợi nhuận trước lãi vay và thuế của doanh nghiệp. Điều đó có nghĩa là lợi nhuận trước lãi vay và thuế của doanh nghiệp rất nhạy cảm với mức độ sử dụng chi phí cố định kinh doanh trong mối quan hệ với chi phí biến đổi và

quy mô kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy nhiên, sử dụng đòn bẩy kinh doanh như sử dụng con dao hai lưỡi. Doanh nghiệp có đòn bẩy kinh doanh lớn có khả năng gia tăng nhanh lợi nhuận trước lãi vay và thuế, nhưng cũng ẩn chứa rủi ro kinh doanh lớn.

b) Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh

Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh đến lợi nhuận trước lãi vay và thuế của doanh nghiệp được xác định theo công thức sau:

$$\text{Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh (DOL)} = \frac{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước lãi vay và thuế}}{\text{Tỷ lệ thay đổi của doanh thu (hoặc sản lượng tiêu thụ)}}$$

Như vậy mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh phản ánh mức độ thay đổi và lợi nhuận trước lãi vay và thuế do kết quả từ sự thay đổi của doanh thu tiêu thụ (hoặc sản lượng hàng hoá tiêu thụ). Nói một cách khác nó cho thấy khi doanh thu (hoặc sản lượng) tiêu thụ thay đổi 1% thì lợi nhuận trước lãi vay và thuế sẽ thay đổi bao nhiêu %.

Gọi: F: là tổng chi phí cố định kinh doanh (không bao gồm lãi vay)

v: Chi phí biến đổi tính cho 1 sản phẩm

g: Giá bán một sản phẩm

Q: Số lượng sản phẩm tiêu thụ

$$\text{DOL} = \frac{Q \cdot (g - v)}{Q \cdot (g - v) - F}$$

Xem xét mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh có thể nhận thấy:

+ Ở mỗi mức sản lượng sản phẩm sản xuất tiêu thụ hay doanh thu bán hàng khác nhau thì mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh cũng có sự khác nhau.

+ Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh cũng là một trong những thước đo rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp hay của một dự án.

Từ công thức trên chúng ta có công thức đo lường sự tác động của đòn bẩy kinh doanh đến sự thay đổi lợi nhuận trước lãi vay và thuế như sau:

a) Đòn bẩy tài chính

Đòn bẩy tài chính là thể hiện mức độ sử dụng vốn vay trong nguồn vốn của doanh nghiệp nhằm hy vọng gia tăng tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (hay thu nhập trên một cổ phần của công ty).

Mức độ sử dụng đòn bẩy tài chính doanh nghiệp được thể hiện ở hệ số nợ. Doanh nghiệp có hệ số nợ cao thể hiện doanh nghiệp có đòn bẩy tài chính ở mức độ cao và ngược lại.

Doanh nghiệp có đòn bẩy tài chính càng cao thì mức độ rủi ro trong hoạt động tài chính càng cao, nhưng cơ hội gia tăng tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (ROE) càng lớn.

Gọi: ROE là tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu

D là vốn vay

E là vốn chủ sở hữu

BEP là Tỷ suất sinh lời kinh tế của tài sản

$$BEP = \frac{EBIT}{A}$$

EBIT: Lợi nhuận trước lãi vay và thuế

A: Giá trị tài sản bình quân (hay vốn kinh doanh bình quân)

r_d là lãi suất vay

t là thuế suất thuế TNDN

$$ROE = \left[BEP + \frac{D}{E}(BEP - r_d) \right] (1-t)$$

Vậy:

- Khi $BEP > r_d$: Doanh nghiệp tăng vay nợ => ROE càng được khuyến khích đại, đồng thời gia tăng rủi ro tài chính.

- Khi $BEP = r_d$: Doanh nghiệp tăng vay nợ nhưng ROE không thay đổi, đồng thời gia tăng rủi ro tài chính.

- Khi $BEP < r_d$: Doanh nghiệp tăng vay nợ => làm suy giảm ROE, đồng thời gia tăng rủi ro tài chính.

Đây chính là giới hạn của hệ số nợ trong tổng vốn của doanh nghiệp, và điều này cần được lưu ý khi ra quyết định huy động vốn.

Cần lưu ý rằng, cũng như sử dụng đòn bẩy kinh doanh, việc sử dụng đòn bẩy tài chính như sử dụng "con dao hai lưỡi". Nếu tổng tài sản không có khả năng sinh ra một tỷ suất sinh lời đủ lớn để bù đắp chi phí lãi vay nợ thì tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (vốn cổ phần thường) bị giảm sút, bởi lẽ phần lợi nhuận do vốn chủ sở hữu (vốn cổ phần thường) làm ra phải dùng để bù đắp sự thiếu hụt của khoản lãi vay phải trả.

Khả năng gia tăng lợi nhuận cao là điều mong ước của các chủ sở hữu, trong đó đòn bẩy tài chính là một công cụ được các nhà quản lý thường dùng. Đòn bẩy tài chính là công cụ hữu ích để khuếch đại tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu hay gia tăng thu nhập một cổ phần, đồng thời cũng tiềm ẩn sự gia tăng rủi ro cho chủ sở hữu. Sự thành công hay thất bại này tùy thuộc vào chiến lược của chủ sở hữu khi lựa chọn cơ cấu tài chính.

b) Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính (DFL)

Đòn bẩy tài chính là sự đánh giá chính sách vay nợ được sử dụng trong việc điều hành doanh nghiệp. Vì lãi vay phải trả không đổi khi sản lượng thay đổi, do đó đòn bẩy tài chính sẽ rất lớn trong các doanh nghiệp có hệ số nợ cao, và ngược lại đòn bẩy tài chính sẽ rất nhỏ trong các doanh nghiệp có hệ số nợ thấp. Những doanh nghiệp có hệ số nợ bằng không sẽ không có đòn bẩy tài chính. Như vậy, đòn bẩy tài chính đặt trọng tâm vào hệ số nợ. Khi đòn bẩy tài chính cao, thì chỉ cần một sự thay đổi nhỏ về lợi nhuận trước lãi vay và thuế cũng có thể làm thay đổi với một tỷ lệ cao hơn về tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (vốn cổ phần thường) nghĩa là tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (vốn cổ phần thường) rất nhạy cảm khi lợi nhuận trước lãi vay và thuế biến đổi.

Như vậy, mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính phản ánh nếu lợi nhuận trước lãi vay và thuế thay đổi 1% thì tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (hay thu nhập một cổ phần thường) sẽ thay đổi bao nhiêu %.

$$\text{Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính (DFL)} = \frac{\text{Tỷ lệ thay đổi tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu}}{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước lãi vay và thuế}}$$

Nếu ta gọi I là lãi vay phải trả

$$DFL = \frac{Q(g - v) - F}{Q(g - v) - F - I}$$

Xem xét đòn bẩy tài chính có thể rút ra:

+ Ở mỗi mức lợi nhuận trước lãi vay và thuế khác nhau thì mức ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính cũng có sự khác nhau.

+ Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính cũng là một trong những thước đo mức độ rủi ro tài chính của doanh nghiệp.

Từ công thức trên chúng ta có công thức đo lường sự tác động của đòn bẩy tài chính đến sự thay đổi tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu (ROE) như sau:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Tỷ lệ thay} & & \text{Mức độ ảnh hưởng} & & \text{Tỷ lệ thay} \\ \text{đổi của} & = & \text{của đòn bẩy tài} & \times & \text{đổi của} \\ \text{ROE} & & \text{chính} & & \text{EBIT} \end{array}$$

Như vậy đòn bẩy tài chính thể hiện cách thức sử dụng nguồn vốn của doanh nghiệp.

c) Điểm cân bằng ROE (EPS)

Trong trường hợp có nhiều phương án huy động vốn khác nhau với hệ số nợ khác nhau, người ta thường xác định điểm cân bằng ROE (hay EPS), có nghĩa là đi xác định EBIT để cân bằng ROE (hay EPS) giữa hai phương án huy động vốn. Kết quả tính ra có ý nghĩa trong việc so sánh với EBIT kỳ vọng để quyết định lựa chọn phương án huy động vốn có sử dụng đòn bẩy tài chính phù hợp.

d) Rủi ro tài chính

Trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp sử dụng vốn vay một mặt nhằm bù đắp sự thiếu hụt vốn, mặt khác nhằm hy vọng gia tăng tỷ suất lợi nhuận chủ sở hữu (hoặc thu nhập trên một cổ phần) nhưng đồng thời cũng làm tăng thêm rủi ro cho doanh nghiệp, đó là rủi ro tài chính.

Rủi ro tài chính là sự dao động hay sự biến thiên của tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (hoặc thu nhập trên một cổ phần) và làm tăng thêm xác suất mất khả

năng thanh toán khi doanh nghiệp sử dụng vốn vay và các nguồn tài trợ khác có chi phí cố định tài chính.

Việc sử dụng vốn vay tạo ra khả năng cho doanh nghiệp tăng được tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu nhưng cũng làm cho tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu có thể có mức độ dao động lớn hơn. Khi tỷ suất sinh lời kinh tế của tài sản (BEP) mà doanh nghiệp tạo ra lớn hơn chi phí sử dụng vốn vay sẽ làm gia tăng tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu, nhưng nếu tỷ suất sinh lời của tài sản thấp hơn chi phí sử dụng vốn vay thì càng làm giảm sút nhanh hơn tỷ suất sinh lời vốn chủ sở hữu. Mặt khác, doanh nghiệp sử dụng vốn vay làm nảy sinh nghĩa vụ tài chính phải thanh toán lãi vay cho các chủ nợ bất kể doanh nghiệp đạt được mức độ lợi nhuận trước lãi vay và thuế là bao nhiêu, đồng thời doanh nghiệp phải có nghĩa vụ hoàn trả vốn gốc cho các chủ nợ đúng hạn. Doanh nghiệp càng sử dụng nhiều vốn vay thì nguy cơ mất khả năng thanh toán càng lớn. Như vậy, việc sử dụng vốn vay đã ẩn chứa rủi ro tài chính mà doanh nghiệp có thể gặp phải trong quá trình kinh doanh.

2.3. Phối hợp đòn bẩy tài chính và đòn bẩy kinh doanh

Đòn bẩy kinh doanh phản ánh mức độ sử dụng chi phí cố định kinh doanh trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh. Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh sẽ rất lớn ở những doanh nghiệp có chi phí cố định kinh doanh cao hơn chi phí biến đổi. Nhưng đòn bẩy kinh doanh chỉ tác động tới lợi nhuận trước lãi vay và thuế, bởi lẽ hệ số nợ không ảnh hưởng tới độ lớn của đòn bẩy kinh doanh.

Còn mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính chỉ phụ thuộc vào hệ số nợ, không phụ thuộc vào kết cấu chi phí cố định và chi phí biến đổi của doanh nghiệp. Do đó, đòn bẩy tài chính tác động tới tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu. Vì vậy, khi ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh chấm dứt thì ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính sẽ thay thế để khuyến đại tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (thu nhập một cổ phần thường). Vì lẽ đó người ta gọi đòn bẩy kinh doanh là đòn bẩy cấp một, đòn bẩy tài chính là đòn bẩy cấp hai, và có thể kết hợp đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính thành một đòn bẩy tổng hợp. Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tổng hợp (DTL) được xác định như sau:

Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tổng hợp (DTL) = Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh x Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính

$$DTL = \frac{Q(g - v)}{Q(g - v) - F - I}$$

Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy tổng hợp phản ánh mức độ nhạy cảm của tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (vốn cổ phần thường) trước sự thay đổi của doanh thu hay sản lượng sản phẩm tiêu thụ. Nói cách khác nếu doanh thu thay đổi 1% thì tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu thay đổi bao nhiêu %.

Có thể nhận thấy: ở mỗi mức doanh thu hay sản lượng tiêu thụ khác nhau thì mức độ tác động của đòn bẩy tổng hợp cũng có sự khác nhau. Mức độ tác động của đòn bẩy tổng hợp cũng là một thước đo cho phép đánh giá mức độ rủi ro tổng thể của doanh nghiệp bao hàm rủi ro kinh doanh và rủi ro tài chính.

Vấn đề quan trọng khi xem xét đòn bẩy tổng hợp đối với nhà quản trị tài chính doanh nghiệp là cần phải sử dụng phối hợp hai loại đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính để sao cho gia tăng được tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (hay EPS) đồng thời phải đảm bảo sự an toàn tài chính cho doanh nghiệp.

IX. QUẢN LÝ VỐN KINH DOANH TRONG DOANH NGHIỆP

1. Vốn kinh doanh của doanh nghiệp

1.1. Tài sản của doanh nghiệp

Tài sản là một nguồn lực mà doanh nghiệp kiểm soát được và dự tính đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN. Tài sản của doanh nghiệp bao gồm tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. Trong đó, tài sản ngắn hạn, bao gồm: tiền và các khoản tương đương tiền, nợ phải thu ngắn hạn, hàng tồn kho và tài sản khác; tài sản dài hạn gồm có: tài sản cố định, nợ phải thu dài hạn, các khoản đầu tư tài chính, và tài sản dài hạn khác.

Doanh nghiệp có các quyền và nghĩa vụ về tài sản như sau: Chiếm hữu, sử dụng, định đoạt tài sản của doanh nghiệp; thực hiện các quyền và lợi ích hợp pháp khác từ tài sản của doanh nghiệp; thay đổi cơ cấu về tài sản để phát triển sản xuất kinh doanh; Chuyển nhượng, cho thuê, cầm cố, thế chấp, thanh lý tài

sản của doanh nghiệp theo nghị quyết hoặc quy định của chủ sở hữu hoặc điều lệ doanh nghiệp.

1.2. Vốn kinh doanh của doanh nghiệp

Để hình thành các tài sản phục vụ cho hoạt động kinh doanh thì đòi hỏi doanh nghiệp phải bỏ ra một lượng vốn tiền tệ để mua sắm và hình thành. Lượng vốn bỏ ra đó được gọi là vốn kinh doanh của doanh nghiệp.

Vốn kinh doanh là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ tài sản mà doanh nghiệp đã đầu tư để sử dụng cho hoạt động kinh doanh nhằm mục đích sinh lời.

Căn cứ theo đặc điểm luân chuyển của vốn, vốn kinh doanh được chia thành hai bộ phận: Vốn cố định và vốn lưu động.

2. Quản lý vốn cố định

2.1. Tài sản cố định và vốn cố định

a) Khái niệm và đặc điểm TSCĐ

- Tài sản cố định: Là những tài sản có giá trị lớn và có thời gian sử dụng lâu dài thoả mãn các tiêu chuẩn là TSCĐ.

- Tiêu chuẩn nhận biết TSCĐ:

+ Giá trị tương đối lớn. Tùy theo từng nước và từng thời kỳ có những quy định cụ thể. Ở Việt Nam hiện nay theo quy định có giá trị từ 30.000.000 (ba mươi triệu) đồng trở lên.

+ Thời gian sử dụng dài: Thông thường quy định có thời gian sử dụng từ 1 năm trở nên.

Ngoài 2 tiêu chuẩn chủ yếu trên, tùy theo điều kiện cụ thể, ở mỗi nước còn có thể đưa ra các tiêu chuẩn cụ thể khác.

- Đặc điểm của TSCĐ:

+ TSCĐ giữ nguyên hình thái biểu hiện khi tham gia vào hoạt động kinh doanh

+ TSCĐ tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh

+ Giá trị của TSCĐ dịch chuyển dần vào giá trị sản phẩm dưới hình thức chi phí khấu hao.

b) Vốn cố định và đặc điểm

- VCD là một bộ phận của vốn đầu tư ứng trước để hình thành TSCĐ mà có đặc điểm là tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất và hoàn thành một vòng luân chuyển khi TSCĐ hết thời hạn sử dụng.

- *Đặc điểm:*

- VCD tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất

- VCD luân chuyển dần từng phần vào giá trị sản phẩm

- VCD hoàn thành một vòng luân chuyển khi TSCĐ hết thời hạn sử dụng.

2.2. Khấu hao tài sản cố định

a) Khái niệm, mục đích:

Trong quá trình sử dụng, TSCĐ bị hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình dẫn đến bị mất vốn do TSCĐ giảm dần giá trị sử dụng và giá trị. Vì vậy, phải tiến hành trích khấu hao TSCĐ nhằm thu hồi vốn cố định.

- Hao mòn hữu hình là sự sụt giảm về giá trị sử dụng của TSCĐ kéo theo đó là sự sụt giảm về giá trị của TSCĐ.

- Hao mòn vô hình là sự sụt giảm thuần túy về giá trị của TSCĐ do tiến bộ khoa học kỹ thuật gây ra.

- Khấu hao TSCĐ là việc phân bổ một cách có hệ thống nguyên giá của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ.

- Mục đích khấu hao: Nhằm thu hồi vốn cố định

- Nguyên tắc khấu hao: Mức khấu hao phù hợp với mức độ hao mòn của TSCĐ.

b) Các phương pháp khấu hao TSCĐ

(1). Phương pháp khấu hao đường thẳng

- Nội dung: Theo phương pháp này mức khấu hao và tỷ lệ khấu hao hàng năm của TSCĐ đều đặn và bằng nhau trong toàn bộ thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ.

- Mức khấu hao và tỷ lệ khấu hao hàng năm của TSCĐ được xác định như sau:

$$\text{Mức khấu hao hàng năm của TSCĐ} = \frac{\text{Nguyên giá của TSCĐ (NG)}}{\text{Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ (T)}}$$

$$\text{Tỷ lệ khấu hao hàng năm} = \frac{\text{Mức khấu hao hàng năm}}{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}$$

- Ưu điểm của phương pháp: Đơn giản, dễ tính toán, tạo điều kiện ổn định giá thành

- Nhược điểm của phương pháp: Thu hồi vốn chậm, chịu ảnh hưởng bất lợi của hao mòn vô hình.

(2). Phương pháp khấu hao giảm dần

- Nội dung: Mức khấu hao hàng năm được đẩy nhanh trong những năm đầu và giảm dần qua thời gian.

- Có hai phương pháp xác định:

* *Phương pháp số dư giảm dần:*

Cách xác định: $M_{KHi} = G_{CLi} \times T_{SD} (\%)$

Trong đó: G_{CL} : giá trị còn lại của TSCĐ

$T_{SD} (\%)$: Tỷ lệ khấu hao theo phương pháp số dư

$$T_{SD} = 1/T \times H_S$$

Trong đó: T là thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ

$$H_S = 1,5 \text{ nếu } T \leq 4 \text{ năm}$$

$$H_S = 2,0 \text{ nếu } 4 < T \leq 6 \text{ năm}$$

$$H_S = 2,5 \text{ nếu } T > 6 \text{ năm}$$

* *Phương pháp khấu hao tổng số thứ tự năm sử dụng*

Cách xác định: $M_{KHi} = NG \times T_{TSi}(\%)$

Trong đó: NG là nguyên giá TSCĐ

$T_{TSi}(\%)$ Là tỷ lệ khấu hao năm i theo phương pháp tổng số
Số năm sử dụng còn lại

$$T_{TSi} = \frac{\text{Số năm sử dụng còn lại}}{\text{Tổng số thứ tự theo năm sử dụng}}$$

- Ưu điểm: Phương pháp này thu hồi vốn nhanh, nhanh chóng tập trung vốn để đầu tư đổi mới TSCĐ, hạn chế ảnh hưởng bất lợi của hao mòn vô hình. Là biện pháp để hoãn thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Nhược điểm: Tính toán phức tạp, khối lượng tính toán nhiều, sẽ là khó khăn khi áp dụng phương pháp khấu hao này đối với các doanh nghiệp mới thành lập hoặc dự án sản xuất sản phẩm mới.

3. Phương pháp khấu hao sản lượng

- Cách xác định: $M_{KH} = Q_{SX} \times m_{kh}$

Trong đó: Q_{SX} là số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ

m_{kh} là mức khấu hao tính cho một sản phẩm

NG

$$m_{kh} = \frac{NG}{\text{Số lượng sản phẩm dự kiến sản xuất trong suốt đời hoạt động của TSCĐ}}$$

- Phương pháp này thích hợp với các TSCĐ sử dụng không đều giữa các thời kỳ và trực tiếp sản xuất sản phẩm, có thể xác định được sản lượng theo công suất.

2.3. Quản lý vốn cố định trong doanh nghiệp

a) Khai thác và tạo lập VCD cho doanh nghiệp

- Đánh giá lựa chọn dự án đầu tư sao cho hiệu quả. Dựa trên những dự án đầu tư đã được phê duyệt để xác định nhu cầu VCD.

- Lựa chọn hình thức huy động vốn thích hợp, về nguyên tắc, việc tài trợ cho TSCĐ thường sử dụng nguồn vốn dài hạn.

- Dự báo quy mô các nguồn vốn có thể tài trợ cho doanh nghiệp để chủ động tìm nguồn tài trợ khác.

b) Bảo toàn và nâng cao hiệu quả sử dụng VCD

- Nguyên tắc quản lý và sử dụng VCD là: phải bảo toàn và phát triển vốn.

- Các nguyên nhân không bảo toàn vốn cố định:

+ Nguyên nhân khách quan: Sự tiến bộ của khoa học kỹ thuật, nền kinh tế trượt giá và lạm phát, sự kết thúc chu kỳ sống của sản phẩm, tai nạn rủi ro bất thường xảy ra trong quá trình kinh doanh.

+ Nguyên nhân chủ quan: việc trích khấu hao không phù hợp với hao mòn thực tế của TSCĐ, việc quản lý TSCĐ không chặt chẽ xảy ra tình trạng mất mát, thất lạc TSCĐ, hư hỏng trước hạn, việc lựa chọn phương án đầu tư mua sắm TSCĐ không tối ưu...

- Các biện pháp để bảo toàn và nâng cao hiệu quả sử dụng VCD:

+ Lập, lựa chọn và thực hiện tốt dự án đầu tư

+ Quản lý chặt chẽ, huy động tối đa TSCĐ hiện có vào hoạt động

+ Lựa chọn phương pháp khấu hao hợp lý

+ Nhượng bán, thanh lý kịp thời

+ Thường xuyên sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ

+ Mua bảo hiểm, phòng ngừa rủi ro

- Các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng VCD của doanh nghiệp

Doanh thu thuần

Hiệu suất sử dụng VCD = _____

VCD bình quân trong kỳ

Lợi nhuận trước (sau) thuế

Tỷ suất lợi nhuận VCD = _____ x 100%

VCD bình quân trong kỳ

Doanh thu thuần

Hiệu suất sử dụng TSCĐ = _____

Nguyên giá TSCĐ bình quân

Khấu hao lũy kế

Hệ số hao mòn TSCĐ = _____

Nguyên giá TSCĐ

4. Quản lý vốn lưu động trong doanh nghiệp

4.1. Vốn lưu động và đặc điểm của VLĐ

- *Khái niệm*: VLĐ của doanh nghiệp là số tiền ứng trước về tài sản lưu động sản xuất và tài sản lưu động lưu thông nhằm đảm bảo cho quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được tiến hành thường xuyên và liên tục.

- *Hình thức biểu hiện*: Vốn bằng tiền, nợ phải thu, hàng tồn kho, TSLĐ khác.

- *Đặc điểm*:

+ VLĐ luôn thay đổi hình thái biểu hiện trong quá trình sản xuất kinh doanh.

+ VLĐ chuyển dịch giá trị toàn bộ một lần vào giá trị sản phẩm

+ VLĐ hoàn thành một vòng tuần hoàn sau mỗi chu kỳ sản xuất kinh doanh.

- Các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng VLĐ

Tổng mức luân chuyển VLĐ (M)

+ Số lần chu chuyển VLĐ (L) = _____

VLĐ bình quân trong kỳ (VLĐ_{bq})

360

+ Kỳ chu chuyển VLĐ (K) = _____

Số lần chu chuyển VLĐ

VLĐ bình quân trong kỳ

$$+ \text{Hàm lượng VLD} = \frac{\text{Doanh thu thuần trong kỳ}}{M1}$$

$$+ \text{Mức tiết kiệm VLD} = \frac{\text{---} (K1 - K0)}{360}$$

M1: Tổng mức luân chuyển VLD kỳ kế hoạch

K1: Kỳ luân chuyển VLD kỳ kế hoạch

K0: Kỳ luân chuyển VLD kỳ báo cáo

$$+ \text{Tỷ suất lợi nhuận VLD} = \frac{\text{Lợi nhuận trước (sau) thuế}}{\text{VLD bình quân}} \times 100\%$$

4.2. Quản trị vốn tồn kho dự trữ

a) Tài sản tồn kho dự trữ

- Tài sản tồn kho dự trữ là những tài sản mà doanh nghiệp dự trữ để sản xuất hoặc để bán ra.

- Vốn tồn dự trữ là biểu hiện bằng tiền của tài sản tồn kho dự trữ.

Trong doanh nghiệp, tài sản tồn kho dự trữ có ba dạng:

- + Vật tư dự trữ sản xuất (nguyên nhiên, vật liệu...);
- + Sản phẩm dở dang, bán thành phẩm;
- + Thành phẩm chờ tiêu thụ.

- Lợi ích của dự trữ vốn tồn kho: Các doanh nghiệp phải duy trì ở một quy mô nhất định tồn kho dự trữ các loại vật tư hàng hoá là hết sức cần thiết để đảm bảo sự hoạt động liên tục của quá trình sản xuất kinh doanh, cũng như để ngăn ngừa những bất trắc có thể xảy ra trong quá trình cung cấp vật tư, sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.

- Bất lợi dự trữ vốn tồn kho: Phát sinh các chi phí bảo quản, cất trữ, hao hụt, mất mát, mất đi chi phí cơ hội của vốn...

b) Các nhân tố ảnh hưởng đến mức vốn tồn kho dự trữ

- Quy mô sản xuất và nhu cầu dự trữ nguyên vật liệu cho sản xuất của doanh nghiệp;
- Điều kiện về cung ứng nguyên vật liệu, khoản cách giữa nhà cung cấp với doanh nghiệp;
- Giá cả vật tư, hàng hoá, nguyên vật liệu;
- Độ dài của chu kỳ sản xuất sản phẩm;
- Đặc điểm, yêu cầu về kỹ thuật công nghệ chế tạo sản phẩm (liên tục hay rời rạc), số công đoạn trong quy trình công nghệ chế tạo sản phẩm...;
- Trình độ tổ chức quản lý sản xuất của doanh nghiệp;
- Sự phối hợp giữa khâu sản xuất và khâu tiêu thụ;
- Hợp đồng tiêu thụ sản phẩm giữa DN và khách hàng;
- Khả năng thâm nhập, mở rộng thị trường tiêu thụ sản phẩm của DN.

c) Các phương pháp quản trị vốn tồn kho dự trữ

* Phương pháp tổng chi phí tối thiểu

- Việc thực hiện dự trữ tài sản tồn kho của doanh nghiệp sẽ làm phát sinh các chi phí có liên quan đó là:

+ Chi phí lưu kho: gồm chi phí bảo quản, bảo hiểm hàng tồn kho, giảm giá hàng tồn kho, chi phí về hàng biến chất, hao hụt, mất mát, chi phí cơ hội của vốn tồn kho dự trữ.

+ Chi phí hợp đồng: Gồm các chi phí quản lý, giao dịch, vận chuyển hàng hoá, nhằm tái cung cấp và giao nhận hàng hoá.

- Mục tiêu của quản trị tồn kho dự trữ là phải xác định mức tồn kho dự trữ sao cho tổng chi phí dự trữ tồn kho trong năm phải đạt ở mức thấp nhất.

Nội dung phương pháp:

- Giả định việc tiêu thụ sản phẩm (bán hàng) diễn ra đều đặn, vì vậy việc cung cấp nguyên vật liệu cũng phải diễn ra đều đặn.

- Nếu gọi Q là khối lượng hàng mỗi lần cung cấp thì mức tồn kho dự trữ trung bình sẽ là: $Q/2$

- Chi phí lưu kho xác định như sau:

$$F_1 = c_1 \times Q/2$$

Trong đó: F_1 là tổng chi phí lưu kho

c_1 là chi phí lưu kho tính trên một đơn vị tồn kho

- Chi phí đặt hàng xác định như sau:

$$F_2 = c_2 \times Q_n/Q$$

Trong đó: F_2 là tổng chi phí đặt hàng

c_2 là chi phí cho mỗi lần thực hiện đơn đặt hàng

Q_n là nhu cầu vật tư (hàng hoá) cả năm.

- Tổng chi phí tồn kho dự trữ là:

$$F = F_1 + F_2 = [c_1 \times Q/2] + [c_2 \times Q_n/Q]$$

- Mục tiêu: Việc dự trữ tối ưu là phải nhằm tối thiểu hoá tổng chi phí tồn kho dự trữ của doanh nghiệp:

$$Q^2 = \frac{2C_2Q_n}{C_1} \rightarrow Q^* = \sqrt{2C_2Q_n/C_1}$$

Q^* chính là số lượng vật tư, hàng hoá tối ưu mỗi lần cung cấp để có tổng chi phí dự trữ tồn kho tối thiểu

Số lần hợp đồng cung cấp vật tư tồn kho là: $L_c = Q_n/Q^*$

Số ngày nhập kho cách nhau bình quân trong kỳ là: $N_c = N/L_c$

* Phương pháp tồn kho bằng không

Nội dung phương pháp:

Theo phương pháp này, doanh nghiệp có thể giảm tối thiểu chi phí dự trữ tồn kho với điều kiện các nhà cung cấp giao các loại vật tư hàng hoá kịp thời (đúng thời hạn) cho doanh nghiệp, trên cơ sở đó tồn kho dự trữ cũng chỉ duy trì tới mức tối thiểu.

Phương pháp này giúp giảm thiểu chi phí dự trữ tồn kho do không phải duy trì tồn kho dự trữ trên cơ sở tổ chức tốt quan hệ với các nhà cung cấp. Tuy nhiên, phương pháp này lại làm tăng các chi phí tổ chức giao hàng đối với nhà cung cấp và chỉ áp dụng đối với điều kiện sản xuất - cung cấp vật tư theo kiểu liên tục.

d) Trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho:

Hàng tồn kho, nếu giá trị thuần có thể thực hiện thấp hơn giá trị ghi sổ của hàng tồn kho thì doanh nghiệp trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Mức trích lập tùy theo khối lượng hàng tồn kho giảm giá và chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện và giá trị ghi sổ. Khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho tính vào giá vốn hàng bán.

4.3. Quản trị nợ phải thu

a) Sự cần thiết và ý nghĩa:

- Trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, do nhiều nguyên nhân luôn tồn tại các khoản vốn trong thanh toán (các khoản phải thu, tạm ứng...). Trong số các khoản phải thu, khoản phải thu từ khách hàng chiếm tỷ trọng lớn nhất, phát sinh thường xuyên và có tính chất chu kỳ.

- Sự tồn tại các khoản phải thu xuất phát từ các lý do chủ yếu sau:

+ Do doanh nghiệp thực hiện chính sách bán chịu để thu hút khách hàng, đẩy mạnh tiêu thụ sản phẩm, tăng khả năng cạnh tranh;

+ Do xu hướng của hình thức thanh toán không dùng tiền mặt.

- Điểm bất lợi:

+ Phát sinh các chi phí quản lý, thu hồi nợ, chi phí nhân viên quản lý;

+ Doanh nghiệp có thể gánh chịu rủi ro mất vốn do không thu hồi được nợ;

+ Kìm hãm tốc độ chu chuyển của VLD, ứ đọng vốn khâu lưu thông, làm thiếu vốn khâu sản xuất;

+ Doanh nghiệp bị mất chi phí cơ hội của vốn.

Vì vậy, mỗi doanh nghiệp cần xây dựng chính sách bán chịu sản phẩm một cách hợp lý nhằm tạo ra những điều kiện đẩy mạnh tiêu thụ, tăng lợi nhuận của doanh nghiệp, hạn chế thấp nhất các thiệt hại và mức độ rủi ro mất vốn.

b) Các nhân tố ảnh hưởng tới quy mô các khoản phải thu của DN gồm:

+ Quy mô sản phẩm - hàng hoá bán chịu cho khách hàng;

+ Tính chất thời vụ của việc tiêu thụ sản phẩm trong các doanh nghiệp;

- + Mức giới hạn nợ của doanh nghiệp cho khách hàng;
- + Mức độ quan hệ và độ tín nhiệm của khách hàng với doanh nghiệp.

c) *Chính sách bán chịu (chính sách tín dụng thương mại)*: Khi xây dựng chính sách bán chịu, cần đánh giá kỹ ảnh hưởng của chính sách bán chịu tới lợi nhuận của doanh nghiệp. Do vậy, mỗi chính sách bán chịu cần được đánh giá trên các tiêu thức sau:

- Dự kiến quy mô sản phẩm hàng hoá dịch vụ tiêu thụ;
- Giá bán sản phẩm, dịch vụ nếu bán chịu hoặc không bán chịu;
- Các chi phí phát sinh do việc tăng thêm các khoản nợ;
- Đánh giá mức chiết khấu (thanh toán) có thể chấp nhận;
- Xác định nợ phải thu trung bình và kỳ thu tiền trung bình.

$$\text{Kỳ thu tiền bình quân} = \frac{\text{Nợ phải thu bình quân}}{\text{Doanh thu bán chịu bình quân một ngày}}$$

$$\text{Nợ phải thu bình quân dự kiến} = \text{Doanh thu bán chịu bình quân một ngày} \times \text{Kỳ thu tiền bình quân}$$

d) *Các biện pháp quản lý nợ phải thu*

- Xây dựng và ban hành quy chế quản lý các khoản nợ phải thu, phân công và xác định rõ trách nhiệm của tập thể, cá nhân trong việc theo dõi, thu hồi, thanh toán các khoản công nợ.
- Mở sổ chi tiết theo dõi các khoản nợ phải thu trong và ngoài DN theo từng đối tượng nợ, thường xuyên phân loại nợ, đôn đốc thu hồi nợ đúng hạn.
- Có biện pháp phòng ngừa rủi ro thanh toán: lựa chọn khách hàng, xác định mức tín dụng thương mại, yêu cầu đặt cọc, tạm ứng hay trả trước một phần tiền hàng.
- Thực hiện chính sách bán chịu đúng đắn với từng khách hàng trên cơ sở xem xét khả năng thanh toán, vị thế tín dụng của khách hàng...

- Phải có sự ràng buộc chặt chẽ trong hợp đồng bán hàng, quy định lãi suất sẽ áp dụng với các khoản nợ quá hạn thanh toán theo hợp đồng.

- Định kỳ phân tích tuổi các khoản nợ; chú ý xem xét các khoản nợ quá hạn, tìm ra nguyên nhân dẫn đến nợ quá hạn và áp dụng các biện pháp xử lý thích hợp. Đó là:

+ Thực hiện việc bán nợ để thu hồi vốn.

+ Doanh nghiệp phải dự kiến mức tổn thất có thể xảy ra hoặc tuổi nợ quá hạn của các khoản nợ và tiến hành lập dự phòng cho từng khoản nợ phải thu khó đòi, kèm theo các chứng cứ chứng minh các khoản nợ khó đòi nói trên. Trong đó:

- Đối với nợ phải thu quá hạn thanh toán, mức trích lập dự phòng như sau:

+ 30% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 6 tháng đến dưới 1 năm.

+ 50% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 1 năm đến dưới 2 năm.

+ 70% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 2 năm đến dưới 3 năm.

+ 100% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 3 năm trở lên

- Đối với nợ phải thu chưa đến hạn thanh toán nhưng tổ chức kinh tế đã lâm vào tình trạng phá sản hoặc đang làm thủ tục giải thể; người nợ mất tích, bỏ trốn, đang bị các cơ quan pháp luật truy tố, giam giữ, xét xử hoặc đang thi hành án ... thì doanh nghiệp dự kiến mức tổn thất không thu hồi được để trích lập dự phòng.

- Sau khi lập dự phòng cho từng khoản nợ phải thu khó đòi, doanh nghiệp tổng hợp toàn bộ khoản dự phòng các khoản nợ vào bảng kê chi tiết để làm căn cứ hạch toán vào chi phí quản lý của doanh nghiệp.

4.4. Quản trị vốn tiền mặt

a) Sự cần thiết

Việc dự trữ một bộ phận vốn tiền mặt có ý nghĩa quan trọng đối với doanh nghiệp:

- Đảm bảo duy trì hoạt động sản xuất kinh doanh diễn ra bình thường và liên tục

- Phòng ngừa mọi bất trắc xảy ra trong quá trình kinh doanh, duy trì khả năng thanh toán, thể hiện sự ổn định, lành mạnh về mặt tài chính của doanh nghiệp.

- Tạo điều kiện để doanh nghiệp thực hiện được các cơ hội tốt trong kinh doanh.

b) Bất lợi

- Phát sinh chi phí quản lý;
- Bị ảnh hưởng của lạm phát và thay đổi tỷ giá;
- Mất chi phí cơ hội của vốn tiền mặt.

Nhiệm vụ của quản trị vốn tiền mặt là đảm bảo cho doanh nghiệp có đủ lượng tiền mặt cần thiết đáp ứng kịp thời nhu cầu thanh toán, trên cơ sở phải giảm thiểu rủi ro về lãi suất, tỷ giá hối đoái và những thiệt hại đối với việc lưu giữ tiền mặt.

c) Nội dung quản trị vốn tiền mặt

- Xác định mức dự trữ tiền mặt hợp lý

$$\begin{array}{l} \text{Mức tồn quỹ} \\ \text{tiền mặt tối} \\ \text{ưu} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Mức chi tiêu vốn tiền} \\ \text{mặt bình quân 1 ngày} \\ \text{trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số ngày dự} \\ \text{trữ tồn quỹ} \\ \text{hợp lý} \end{array}$$

- Dự đoán và lập kế hoạch lưu chuyển vốn bằng tiền
- So sánh các luồng nhập và xuất quỹ tiền mặt để cân đối tiền mặt.

d) Các biện pháp quản lý:

- + Mọi khoản thu chi vốn tiền mặt đều phải thực hiện qua quỹ;
- + Phân định trách nhiệm rõ ràng trong quản lý vốn tiền mặt;
- + Xây dựng quy chế thu, chi quỹ tiền mặt;
- + Quản lý chặt chẽ các khoản tạm ứng tiền mặt, cần quy định đối tượng, thời gian và mức tạm ứng... để quản lý chặt chẽ, tránh việc lợi dụng quỹ tiền mặt của doanh nghiệp vào mục đích cá nhân.

4.5. Các mô hình tài trợ vốn lưu động

a) Tài trợ VLD thường xuyên bằng nguồn vốn dài hạn và VLD tạm thời bằng nguồn vốn ngắn hạn

+ *Ưu điểm:* Xác lập sự cân bằng về thời gian sử dụng vốn và nguồn vốn, do đó hạn chế phát sinh thêm chi phí sử dụng vốn hoặc các rủi ro trong thanh toán.

+ *Nhược điểm:* Không tạo ra sự linh hoạt trong tổ chức nguồn vốn của DN.

=> Nhìn chung, mô hình này không thích hợp với những doanh nghiệp mà tính ổn định của quy mô kinh doanh là thấp (khi quy mô kinh doanh giảm nhưng doanh nghiệp vẫn phải duy trì lượng vốn lưu động thường xuyên khá lớn dẫn đến chi phí sử dụng vốn cao).

b) Tài trợ VLD thường xuyên và một phần VLD tạm thời bằng nguồn vốn dài hạn, phần VLD tạm thời còn lại được tài trợ bằng nguồn vốn ngắn hạn

+ *Ưu điểm:* Doanh nghiệp chủ động đáp ứng hầu hết nhu cầu VLD của mình bằng nguồn vốn dài hạn, kể cả nhu cầu thường xuyên và nhu cầu tạm thời dẫn đến đảm bảo khả năng thanh toán và mức độ an toàn về tài chính là cao trong DN, tạo điều kiện cho hoạt động kinh doanh diễn ra liên tục, ổn định.

+ *Nhược điểm:* Chi phí sử dụng vốn cao do lãi suất vay dài hạn thường cao hơn lãi suất vay ngắn hạn. Mặt khác, hiệu quả sử dụng vốn không cao, vì luôn có một bộ phận vốn nhàn rỗi không được sử dụng đến.

c) Tài trợ một phần VLD thường xuyên và VLD tạm thời bằng nguồn vốn ngắn hạn

+ *Ưu điểm:* Tiết kiệm chi phí sử dụng vốn - chi phí sử dụng vốn thấp hơn so với 2 mô hình trên; tăng tính linh hoạt trong việc tài trợ các nhu cầu VLD.

+ *Nhược điểm:* Khả năng rủi ro cao hơn so với 2 mô hình trên, do sự không phù hợp về thời gian giữa nhu cầu vốn và nguồn tài trợ - nhất là khi mức tài trợ thấp hơn so với nhu cầu VLD

Tóm lại: Trong điều kiện môi trường kinh doanh có nhiều rủi ro, vì vậy các nhà quản trị DN cần xem xét, cân nhắc 2 yếu tố: mức độ rủi ro và chi phí tài trợ để đưa ra quyết định lựa chọn mô hình tài trợ phù hợp - quyết định quy mô nguồn vốn ngắn hạn trong việc tài trợ nhu cầu VLD của doanh nghiệp.

X. PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN CỦA DOANH NGHIỆP

1. Các nguyên tắc phân phối lợi nhuận

Sau khi thực hiện các hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp sẽ thu được lợi nhuận. Lúc này nhà quản trị phải đóng vai trò quan trọng trong việc định hướng phân chia số lợi nhuận đó. Để đảm bảo công bằng hợp lý trong phân chia lợi nhuận các doanh nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc sau đây:

- Giải quyết hài hoà mối quan hệ giữa lợi ích giữa các chủ thể, trong đó gồm Nhà nước, doanh nghiệp và người lao động, trước hết cần phải hoàn thành nghĩa vụ tài chính với Nhà nước (nộp thuế TNDN) một cách đầy đủ, kịp thời, tránh việc trốn thuế hoặc lậu thuế.

- Doanh nghiệp phải dành phần lợi nhuận thích đáng để giải quyết các nhu cầu SXKD, đồng thời chú trọng đảm bảo lợi ích của các thành viên trong DN; đảm bảo hài hoà giữa lợi ích trước mắt và lợi ích lâu dài.

2. Phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp nhà nước

2.1. Trình tự phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp nhà nước

Lợi nhuận của doanh nghiệp nhà nước sau khi bù đắp lỗ năm trước theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp, trích Quỹ phát triển khoa học và công nghệ theo quy định của pháp luật, nộp thuế thu nhập doanh nghiệp, phần lợi nhuận còn lại được phân phối theo thứ tự như sau:

1. Chia lãi cho các bên góp vốn liên kết theo quy định của hợp đồng kinh tế đã ký kết (nếu có).

2. Bù đắp khoản lỗ của các năm trước đã hết thời hạn được trừ vào lợi nhuận trước thuế theo quy định.

3. Lợi nhuận còn lại sau khi trừ các khoản quy định tại Khoản 1, Khoản 2 Điều này được phân phối theo thứ tự như sau:

a) Trích quỹ đặc thù theo quyết định của Thủ tướng Chính phủ (nếu có).

b) Trích tối đa 30% vào quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp.

c) Trích quỹ khen thưởng, phúc lợi cho người lao động trong doanh nghiệp:

- Doanh nghiệp xếp loại A được trích 3 tháng lương thực hiện cho hai quỹ khen thưởng, phúc lợi;

- Doanh nghiệp xếp loại B được trích 1,5 tháng lương thực hiện cho hai quỹ khen thưởng, phúc lợi;

- Doanh nghiệp xếp loại C được trích 01 tháng lương thực hiện cho hai quỹ khen thưởng, phúc lợi;

- Doanh nghiệp không thực hiện xếp loại thì không được trích lập hai quỹ khen thưởng, phúc lợi.

d) Trích quỹ thưởng người quản lý doanh nghiệp, kiểm soát viên:

- Doanh nghiệp xếp loại A được trích 1,5 tháng lương thực hiện của người quản lý doanh nghiệp, kiểm soát viên;

- Doanh nghiệp xếp loại B được trích 01 tháng lương thực hiện của người quản lý doanh nghiệp, kiểm soát viên;

- Doanh nghiệp xếp loại C hoặc doanh nghiệp không thực hiện xếp loại thì không được trích lập quỹ thưởng người quản lý doanh nghiệp, kiểm soát viên.

đ) Trường hợp số lợi nhuận còn lại sau khi trích lập Quỹ đầu tư phát triển quy định tại Điểm b Khoản này mà không đủ nguồn để trích các quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, quỹ thưởng người quản lý doanh nghiệp, kiểm soát viên theo mức quy định thì doanh nghiệp được giảm trừ phần lợi nhuận trích lập quỹ đầu tư phát triển để bổ sung nguồn trích lập đủ quỹ khen thưởng, phúc lợi, quỹ thưởng người quản lý doanh nghiệp, kiểm soát viên theo mức quy định, nhưng mức giảm tối đa không quá mức trích vào Quỹ đầu tư phát triển trong năm tài chính.

e) Lợi nhuận còn lại sau khi trích lập các quỹ quy định tại các Điểm a, b, c, d Khoản này được nộp về ngân sách nhà nước.

*Lưu ý: Trường hợp trong năm tài chính doanh nghiệp vừa phát sinh lỗ sản xuất, kinh doanh được chuyển sang năm tiếp sau (thu nhập chịu thuế âm), vừa phát sinh lợi nhuận (lãi) do có khoản thu nhập không phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc có lỗ lũy kế từ năm trước được chuyển trừ vào thu nhập chịu thuế của năm tiếp theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh nghiệp chỉ được sử dụng phần chênh lệch lợi nhuận còn lại trong năm tài chính sau khi đã trừ số lỗ nêu trên để thực hiện phân phối, trích lập các quỹ

3. Chính sách cổ tức của công ty cổ phần

3.1. Chính sách cổ tức và các nhân tố ảnh hưởng đến việc hoạch định chính sách cổ tức

a) Cổ tức và nguồn gốc của cổ tức

- Khái niệm: Cổ tức là khoản lợi nhuận sau thuế của công ty dành trả cho các cổ đông hiện hành.

- Trên thực tế có rất nhiều cách mà công ty cổ phần phân phối tiền mặt cho các cổ đông, chẳng hạn công ty sử dụng tiền để mua lại cổ phần nhằm mục tiêu nhất định nào đó, nhưng chỉ được gọi là cổ tức nếu như lượng tiền mặt đó được lấy từ lợi nhuận. Như vậy, nguồn gốc của cổ tức là lợi nhuận sau thuế đã thực hiện của công ty cổ phần.

- Cổ tức có thể được trả cho cổ đông dưới nhiều hình thức khác nhau, như bằng tiền mặt, bằng cổ phiếu hoặc bằng tài sản. Việc lựa chọn các hình thức cổ tức khác nhau đều có những tác động, ảnh hưởng nhất định đến giá trị sổ sách cổ phần, giá trị công ty, vốn đầu tư...

- Đối với công ty cổ phần, Hội đồng quản trị sẽ quyết định tỷ lệ và hình thức chi trả cổ tức dựa trên kết quả hoạt động kinh doanh và chính sách cổ tức mà Đại hội cổ đông đã phê duyệt.

- Để đánh giá một chính sách cổ tức của công ty cổ phần, người ta chủ yếu sử dụng các chỉ tiêu sau:

Thứ nhất: Cổ tức một cổ phần thường, chỉ tiêu này đo lường mức trả cổ tức tính trên một cổ phần thường mà nhà đầu tư có thể nhận được từ việc đầu tư vào cổ phần thường.

$$\text{Cổ tức một cổ phần thường} = \frac{\text{Lợi nhuận dành trả cổ tức cho cổ đông thường}}{\text{Số lượng cổ phần thường đang lưu hành}}$$

Thứ hai: Tỷ suất lợi tức cổ phần thường, chỉ tiêu này phản ánh quan hệ giữa mức cổ tức của một cổ phần thường và giá thị trường của cổ phần thường. Chỉ tiêu này nhằm đo lường mức sinh lời thực tế mà cổ đông thường nhận được từ việc đầu tư vào một cổ phần thường.

$$\text{Tỷ suất cổ tức} = \frac{\text{Cổ tức một cổ phần thường hàng năm}}{\text{Giá thị trường một cổ phần thường}}$$

Thứ ba: Hệ số chi trả cổ tức, phản ánh mối quan hệ giữa mức cổ tức cổ đông thường nhận được so với thu nhập của một cổ phần thường. Chỉ tiêu này cho biết một đồng thu nhập cổ phần thì công ty dành bao nhiêu để trả cổ tức cho cổ đông.

$$\text{Hệ số chi trả cổ tức} = \frac{\text{Cổ tức một cổ phần thường}}{\text{Thu nhập một cổ phần thường}}$$

Thông qua hệ số chi trả cổ tức, các nhà phân tích sẽ đánh giá và ước lượng được tỷ lệ tái đầu tư lợi nhuận, qua đó có thể ước lượng được tỷ lệ tăng trưởng thu nhập trong tương lai.

b) Chính sách cổ tức của công ty cổ phần

- Khái niệm: Chính sách cổ tức thể hiện quyết định giữa việc chia lợi nhuận cho cổ đông so với việc tái đầu tư lợi nhuận vào chính công ty đó.

- Việc trả cổ tức cao hay thấp sẽ tác động đến thu nhập thực tế ở hiện tại và tiềm năng tăng trưởng thu nhập trong tương lai của cổ đông. Do vậy, chính sách cổ tức thực chất là giải quyết mối quan hệ giữa thu nhập hiện tại và tăng trưởng tương lai.

- Chính sách cổ tức là một trong ba chính sách quan trọng bậc nhất có tác động đến lợi ích của các cổ đông trong công ty thể hiện:

Thứ nhất: Chính sách trả cổ tức có ảnh hưởng quan trọng đến rủi ro và tỷ lệ tăng trưởng cổ tức trong tương lai của cổ đông.

Thứ hai: Chính sách trả cổ tức có tác động trực tiếp đến giá trị tài sản thực tế của cổ đông, một mặt cổ tức là thu nhập ở hiện tại và chắc chắn, mặt khác chính sách cổ tức có thể giảm thiểu các khoản chi phí khi thu nhập về đến tay cổ đông, vì thu nhập thực tế có thể bị sụt giảm do các yếu tố như thuế thu nhập, chi phí giao dịch.

Thứ ba: Thông qua việc trả cổ tức còn thể hiện dấu hiệu thông tin về hiệu quả hoạt động của công ty ra ngoài thị trường, đến các nhà đầu tư khác.

Với những lý do trên đòi hỏi nhà quản trị công ty phải cân nhắc xem xét trong việc hoạch định chính sách cổ tức một cách hợp lý, phù hợp với tình hình và xu thế phát triển của công ty.

- Mục tiêu của chính sách cổ tức: Tối đa hoá giá cổ phiếu trên thị trường.

c) Các hình thức cổ tức

+ *Cổ tức bằng tiền*: là khoản lợi nhuận sau thuế được biểu hiện bằng một lượng tiền mà công ty trả cho cổ đông hiện hành của công ty.

Đây là hình thức cổ tức rất phổ biến trên thế giới, khi công ty thực hiện trả cổ tức bằng tiền sẽ làm giảm một lượng tài sản của công ty, đồng thời nguồn vốn chủ sở hữu của công ty cũng bị sụt giảm theo tương ứng.

Đối với cổ đông, khi công ty trả cổ tức bằng tiền sẽ tạo ra thu nhập thực tế cho cổ đông và đó cũng là tín hiệu về hoạt động kinh doanh của công ty đến các nhà đầu tư.

Ưu điểm:

+ Tạo ra thu nhập thực tế cho cổ đông

+ Cho thấy công ty có dòng tiền dồi dào

- **Hạn chế:** Làm giảm lượng tiền mặt của công ty, giảm lượng vốn của công ty cho hoạt động tái đầu tư

+ *Cổ tức cổ phiếu*: Là khoản lợi nhuận sau thuế được biểu hiện dưới hình thức cổ phần thường mà công ty phát hành thêm để chi trả cho cổ đông hiện hành của công ty.

Trả cổ tức cổ phiếu giống như việc chia tách cổ phiếu. Khi thực hiện trả cổ tức bằng cổ phiếu, công ty sẽ phát hành thêm một lượng cổ phiếu mới và phân chia cho cổ đông hiện hành theo tỷ lệ cổ phiếu mà họ đang nắm giữ. Chẳng hạn, nếu công ty trả cổ tức bằng cổ phiếu với tỷ lệ 5%, thì cổ đông nào đang nắm giữ 100 cổ phần thì sẽ được nhận thêm 5 cổ phần mới mà không phải trả tiền. Khi trả cổ tức bằng cổ phiếu, tổng giá trị tài sản của công ty không thay đổi, chỉ có sự dịch chuyển nguồn vốn từ lợi nhuận sang vốn cổ phần. Tuy nhiên, do số lượng cổ phần lưu hành tăng lên làm cho giá trị sổ sách mỗi cổ phần giảm xuống.

*** Ưu điểm:**

- + Làm tăng vốn nội sinh để thực hiện đầu tư
- + Hạn chế bị chia sẻ quyền kiểm soát công ty của các cổ đông hiện hành
- + Giúp tiết kiệm chi phí phát hành => giảm chi phí sử dụng vốn
- + Tránh ảnh hưởng tiêu cực của thị trường tới giá cổ phiếu
- + Giúp hoãn thuế cho cổ đông hiện hành
- + Làm tăng tính thanh khoản cho cổ phiếu của công ty

*** Hạn chế:**

- + Thủ tục và tổ chức thực hiện phức tạp hơn việc trả cổ tức bằng tiền
- + Làm cho EPS hiện tại giảm, có thể gây xung đột lợi ích giữa cổ đông với nhà quản lý

+ *Cổ tức tài sản*: Là khoản lợi nhuận sau thuế được biểu hiện dưới các tài sản khác mà công ty dành để chi trả cho các cổ đông hiện hành của công ty.

Đây là hình thức trả cổ tức ít phổ biến nhất, tuy nhiên trên thực tế vẫn có một số công ty trả cổ tức bằng hình thức này. Để thực hiện việc trả cổ tức, công ty có thể trả cho cổ đông sản phẩm mà công ty đang sản xuất, hoặc bằng những tài sản tài chính mà công ty đang nắm giữ của các công ty cổ phần khác.

Với hình thức cổ tức này, công ty cũng bị giảm đi một lượng tài sản và điều này cũng dẫn đến làm giảm giá trị sổ sách của cổ phiếu.

d) Các nhân tố chủ yếu ảnh hưởng đến chính sách cổ tức

** Những quy định pháp lý*

Việc phân chia cổ tức phải tuân thủ những quy định pháp lý nhất định. Những nguyên tắc sau đây có tính chất thông lệ được nhiều nước sử dụng:

- + Nguyên tắc: “Lợi nhuận ròng đã thực hiện”;
- + Nguyên tắc: “Bảo toàn vốn”;
- + Nguyên tắc: “Tài chính lành mạnh”;

** Nhu cầu hoàn trả nợ vay*

Nếu công ty đã sử dụng nhiều nợ dài hạn để đầu tư thì cần phải giữ lại phần nhiều lợi nhuận để chuẩn bị cho việc trả nợ.

** Cơ hội đầu tư*

Nếu công ty có những cơ hội đầu tư hứa hẹn khả năng tăng trưởng cao thì công ty có xu hướng giữ lại phần lớn lợi nhuận ròng tái đầu tư.

** Mức doanh lợi vốn của công ty*

Nếu công ty có mức doanh lợi vốn đạt cao hơn so với các DN khác thì các cổ đông có xu hướng muốn để lại phần lớn lợi nhuận ròng để tái đầu tư và ngược lại.

** Sự ổn định về lợi nhuận của công ty*

Nếu công ty có mức lợi nhuận tương đối ổn định hoặc chắc chắn tăng trong tương lai thì công ty có thể dành phần lớn lợi nhuận ròng để chi trả cổ tức và ngược lại.

** Khả năng thâm nhập vào thị trường vốn*

Những công ty lớn, có thời gian hoạt động lâu, có lợi nhuận tương đối ổn định, có uy tín cao... thường có khả năng dễ dàng huy động vốn trên thị trường tài chính. Vì vậy, các công ty này có thể dành tỷ lệ cao lợi nhuận sau thuế để trả cổ tức và ngược lại.

** Xu thế của nền kinh tế*

Trong thời kì nền kinh tế suy thoái, ít có cơ hội đầu tư, lãi suất thị trường sụt giảm. Nếu công ty có nhu cầu về vốn, có thể dễ dàng vay vốn với khối lượng lớn với lãi suất thấp, thì Công ty có thể dành phần lớn lợi nhuận ròng để trả cổ tức và ngược lại

** Quyền kiểm soát công ty*

Nếu các cổ đông của Công ty muốn duy trì quyền quản lý và kiểm soát Công ty thì thường giữ lại phần nhiều lợi nhuận ròng để tái đầu tư và ngược lại.

** Thuế thu nhập cá nhân*

Do thuế thu nhập cá nhân thường đánh thuế theo biểu thuế lũy tiến hoặc có sự khác nhau về thuế suất giữa cổ tức và lãi vốn, nên nhiều công ty căn cứ

vào sự khác biệt đó để xác định mức trả cổ tức. Chẳng hạn, nếu như thuế suất cổ tức thấp hơn thuế suất lãi vốn thì cổ đông thích trả cổ tức hơn và ngược lại.

3.2. Các chính sách cổ tức của công ty cổ phần

a) Chính sách ổn định cổ tức

Theo chính sách này Công ty đảm bảo duy trì việc trả cổ tức liên tục qua các năm, mức trả cổ tức qua các năm là tương đối ổn định mặc dù lợi nhuận hàng năm có thể biến động. Hiện nay do hiện tượng lạm phát làm cho các công ty có xu hướng trả cổ tức tăng trưởng theo một tỷ lệ nhất định.

Việc thực hiện chính sách ổn định cổ tức mang lại cho Công ty những lợi ích

+ Tạo tiền đề cho việc tăng giá cổ phiếu của Công ty trên thị trường, do tạo ra thu nhập thực tế cho cổ đông.

Những Công ty thực hiện trả cổ tức ổn định sẽ tạo ra sự hấp dẫn đối với các nhà đầu tư ở khả năng nhận được thu nhập dưới hình thức cổ tức một cách chắc chắn, điều này tạo ra một hình ảnh đẹp, ổn định kinh doanh của công ty, dẫn đến làm tăng giá cổ phiếu của Công ty trên thị trường và ngược lại.

+ Tạo điều kiện thuận lợi cho việc quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh của Công ty.

Thực hiện trả cổ tức ổn định dẫn đến ổn định thành phần cổ đông, tạo thuận lợi cho công tác quản lý Công ty và ngược lại.

+ Tạo điều kiện để chứng khoán của Công ty được niêm yết, trao đổi trên thị trường Sở giao dịch.

Việc trả cổ tức ổn định là một trong các điều kiện để cổ phiếu của Công ty được niêm yết trên Sở giao dịch chứng khoán, tạo thuận lợi cho Công ty trong việc huy động vốn đầu tư trên thị trường.

Tuy nhiên việc trả cổ tức ổn định làm cho Công ty không chủ động trong việc sử dụng nguồn lợi nhuận để lại để đáp ứng các nhu cầu đầu tư, bổ sung, tăng vốn kinh doanh.

b) Chính sách thặng dư cổ tức

Theo chính sách này, công ty cổ phần chỉ thực hiện việc chi trả cổ tức sau khi đã ưu tiên giữ lại lợi nhuận để tái đầu tư, đảm bảo cơ cấu huy động vốn tối ưu cho đầu tư của Công ty.

Như vậy, chính sách cổ tức này bị phụ thuộc vào cơ hội đầu tư của công ty.

Lý do chủ yếu để lựa chọn chính sách trả cổ tức này là:

- Một là: Trường hợp công ty đang có nhiều cơ hội đầu tư tăng trưởng
- Hai là: Công ty sẽ giảm được chi phí sử dụng vốn.
- Ba là: Giúp cổ đông tránh thuế hoặc hoãn thuế thu nhập cá nhân.
- Bốn là: Tránh phải phân chia quyền kiểm soát, biểu quyết.

Tuy nhiên, nếu như việc giữ lại lợi nhuận mà không có cơ hội đầu tư tốt sẽ làm cho thu nhập thực tế của cổ đông bị sụt giảm, ảnh hưởng đến tâm lý của các nhà đầu tư, dẫn đến nhà đầu tư đánh giá thấp và có thể trả giá thấp về cổ phiếu của công ty.

3.3. Các quỹ của công ty cổ phần:

Các quỹ của Công ty cổ phần được quy định tại điều lệ công ty. Công ty cổ phần có thể trích lập các quỹ như đối với công ty do nhà nước, bao gồm: quỹ dự phòng tài chính, quỹ khen thưởng phúc lợi, quỹ đầu tư phát triển, quỹ khen thưởng ban điều hành.

Mức trích lập lợi nhuận sau thuế vào các quỹ do Đại hội đồng cổ đông quyết định.

4. Sử dụng các quỹ của doanh nghiệp

1. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp:

Việc trích lập, quản lý, quyết toán việc sử dụng Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp theo hướng dẫn của Bộ Tài chính.

2. Quỹ đầu tư phát triển được dùng để bổ sung vốn điều lệ cho doanh nghiệp.

3. Quỹ khen thưởng được dùng để:

a) Thưởng cuối năm hoặc thường kỳ trên cơ sở năng suất lao động và thành tích công tác của mỗi cán bộ, công nhân viên trong doanh nghiệp.

b) Thưởng đột xuất cho những cá nhân, tập thể trong doanh nghiệp.

c) Thưởng cho những cá nhân và đơn vị ngoài doanh nghiệp có đóng góp nhiều cho hoạt động kinh doanh, công tác quản lý của doanh nghiệp.

Mức thưởng theo quy định tại các Điểm a, b, c Khoản này do Tổng giám đốc hoặc Giám đốc quyết định. Riêng Điểm a Khoản này cần có ý kiến của Công đoàn doanh nghiệp trước khi quyết định.

4. Quỹ phúc lợi được dùng để:

a) Đầu tư xây dựng hoặc sửa chữa các công trình phúc lợi của doanh nghiệp.

b) Chi cho các hoạt động phúc lợi của tập thể người lao động trong doanh nghiệp.

c) Góp một phần vốn để đầu tư xây dựng các công trình phúc lợi chung trong ngành hoặc với các đơn vị khác theo hợp đồng.

d) Sử dụng một phần quỹ phúc lợi để trợ cấp khó khăn đột xuất cho những người lao động kể cả những trường hợp về hưu, về mất sức, lâm vào hoàn cảnh khó khăn, không nơi nương tựa hoặc làm công tác từ thiện xã hội.

Việc sử dụng quỹ phúc lợi do Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty quyết định sau khi tham khảo ý kiến của công đoàn doanh nghiệp.

5. Quỹ thưởng Viên chức quản lý doanh nghiệp được sử dụng để thưởng cho Chủ tịch và thành viên Hội đồng thành viên, Chủ tịch công ty, Ban Tổng giám đốc (Ban Giám đốc), Kiểm soát viên, Kế toán trưởng doanh nghiệp. Mức thưởng do chủ sở hữu quyết định gắn với tiêu chí đánh giá các chức danh này và hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, trên cơ sở đề nghị của Chủ tịch Hội đồng thành viên hoặc Chủ tịch công ty.

XI. ĐỊNH GIÁ DOANH NGHIỆP

1. Các yếu tố tác động tới giá trị doanh nghiệp

Trong nền kinh tế thị trường, doanh nghiệp cũng là một loại hàng hoá. Vì vậy, nhu cầu xác định giá trị đối với loại hàng hoá này là một đòi hỏi khách

quan. Ngày nay, thông tin về giá trị doanh nghiệp ngày càng trở nên quan trọng đối với chính phủ các nước trong việc đề ra chính sách kinh tế vĩ mô; quan trọng đối với các nhà đầu tư trong việc đưa ra các quyết định đầu tư, và cũng đặc biệt quan trọng đối với các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc đưa ra các chiến lược, các chính sách và quyết định quản trị doanh nghiệp.

Khi nói đến giá trị doanh nghiệp, người ta thường nhắc đến giá trị doanh nghiệp dưới hai hình thức: giá trị doanh nghiệp đối với chủ sở hữu (giá trị vốn chủ) và giá trị doanh nghiệp (hàm chứa cho tổng thể). Giá trị doanh nghiệp được đo lường bằng các khoản thu nhập mà doanh nghiệp mang lại cho nhà đầu tư (gồm cả chủ nợ và chủ sở hữu), còn giá trị doanh nghiệp đối với chủ sở hữu được đo lường bằng các khoản thu nhập mà doanh nghiệp mang lại cho chủ sở hữu. Như vậy, để xác định giá trị doanh nghiệp, ta phải đo lường được các khoản thu nhập mà doanh nghiệp mang lại, tuy nhiên doanh nghiệp có thể tạo ra thu nhập hay không và độ lớn của thu nhập như thế nào lại tùy thuộc vào nhiều yếu tố. Vì vậy, để có thể đánh giá tương đối chính xác giá trị của doanh nghiệp, thì trước hết cần phải nhận dạng và phân tích được các yếu tố tác động tới giá trị doanh nghiệp. Khi xem xét các yếu tố tác động, người ta thường đề cập tới các yếu tố sau:

1.1. Các yếu tố thuộc về môi trường kinh doanh

a) Môi trường kinh doanh tổng quát

- Môi trường kinh tế

Hoạt động của doanh nghiệp bao giờ cũng gắn liền với một bối cảnh kinh tế nhất định. Bối cảnh kinh tế đó được nhìn nhận thông qua hàng loạt các chỉ tiêu kinh tế vĩ mô như: tốc độ tăng trưởng, chỉ số giá cả, tỷ giá ngoại tệ, chỉ số chứng khoán... Mỗi sự thay đổi nhỏ của yếu tố này cũng sẽ ảnh hưởng tới giá trị doanh nghiệp.

- Môi trường chính trị

Môi trường chính trị có sự gắn bó chặt chẽ, tác động trực tiếp đến hoạt động của doanh nghiệp, các yếu tố trong môi trường này thường được đề cập tới đó là:

+ Tính đầy đủ, đồng bộ, rõ ràng và chi tiết của hệ thống luật pháp;

+ Quan điểm tư tưởng của Nhà nước đối với sản xuất kinh doanh...;

+ Năng lực hành pháp của Chính phủ và ý thức chấp hành pháp luật của các công dân và các tổ chức sản xuất.

- Môi trường văn hoá - xã hội

Các yếu tố ảnh hưởng tới giá trị doanh nghiệp thuộc môi trường này thường được nhắc đến, bao gồm: những quan niệm, tư tưởng của cộng đồng về lối sống, đạo đức; cơ cấu dân cư, giới tính, độ tuổi, mật độ, sự gia tăng dân số, thu nhập bình quân đầu người, ô nhiễm môi trường...

- Môi trường khoa học - công nghệ

Khoa học - công nghệ đang làm thay đổi một cách căn bản các điều kiện về quy trình công nghệ và phương thức tổ chức sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp, qua đó ảnh hưởng tới giá trị doanh nghiệp.

b) Môi trường đặc thù

- Khách hàng

Phân tích khách hàng là yếu tố quyết định để xem xét khả năng phát triển, mở rộng sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Trong quá trình hoạt động cần phải xác định tính chất, mức độ bền vững và uy tín của doanh nghiệp trong quan hệ với khách hàng.

- Nhà cung cấp

Trong hoạt động của mình, các doanh nghiệp thường phải trông đợi vào sự cung cấp từ phía bên ngoài các loại nguyên, nhiên vật liệu... Tính ổn định của nguồn cung cấp có ý nghĩa quan trọng, đảm bảo cho hoạt động của doanh nghiệp được thông suốt.

- Các hãng cạnh tranh

Hoạt động trong nền kinh tế thị trường luôn tiềm ẩn các yếu tố cạnh tranh, sự quyết liệt trong cạnh tranh được coi là mối nguy cơ trực tiếp đến sự tồn tại của doanh nghiệp.

- Các cơ quan Nhà nước

Dù quốc gia nào đi nữa, hoạt động của doanh nghiệp ít nhiều cũng đặt dưới sự kiểm tra, giám sát của các cơ quan Nhà nước như: cơ quan thuế, hải

quan, thanh tra... Tạo dựng môi quan hệ tốt là một động lực cho doanh nghiệp phát triển.

1.2 Các yếu tố thuộc về nội tại doanh nghiệp

a) Tài sản trong doanh nghiệp

Khi xác định giá trị doanh nghiệp, mối quan tâm hàng đầu của nhà định giá là hiện trạng tài sản của doanh nghiệp, bởi nếu doanh nghiệp nhiều tài sản, hàm chứa rằng doanh nghiệp đó có giá trị lớn và ngược lại.

b) Vị trí kinh doanh

Mục đích hoạt động của doanh nghiệp là kinh doanh, mà kinh doanh lại luôn gắn liền với vị trí cụ thể. Vì vậy, có lợi thế về vị trí kinh doanh có ý nghĩa quan trọng đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp ổn định và phát triển.

c) Uy tín kinh doanh

Uy tín kinh doanh là sự đánh giá từ bên ngoài về sản phẩm của doanh nghiệp, nó được hình thành bởi nhiều yếu tố khác nhau từ bên trong doanh nghiệp. Khi sản phẩm của doanh nghiệp được bên ngoài đánh giá cao, thì uy tín trở thành một tài sản thực sự góp phần tạo ra giá trị cho doanh nghiệp.

d) Trình độ người lao động

Trình độ người lao động không chỉ có ý nghĩa quan trọng đối với việc nâng cao chất lượng sản phẩm, mà còn có thể làm giảm chi phí sản xuất kinh doanh. Với ý nghĩa đó, khi đánh giá khả năng tồn tại và phát triển, khả năng sáng tạo ra lợi nhuận, cần thiết phải xét đến trình độ kỹ thuật và tay nghề của người lao động, coi chúng như một yếu tố nội tại quyết định đến giá trị của doanh nghiệp.

e) Năng lực quản trị kinh doanh

Năng lực quản trị kinh doanh thường được đánh giá trên cơ sở việc thực hiện các chức năng quản trị, như: hoạch định, tổ chức, phối hợp, điều khiển, kiểm tra... Rõ ràng, năng lực quản trị kinh doanh tốt là một nhân tố có tính quyết định đến chiều hướng phát triển, cũng như khả năng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

2. Các phương pháp xác định giá trị doanh nghiệp

Xác định giá trị doanh nghiệp (hay còn gọi là định giá doanh nghiệp) là sự ước tính với độ tin cậy cao nhất các khoản thu nhập mà doanh nghiệp có thể tạo ra trong quá trình sản xuất kinh doanh.

Hiện nay có hai cách tiếp cận chính khi xác định giá trị doanh nghiệp: *một là*, trực tiếp đi vào đánh giá giá trị tài sản của doanh nghiệp; *hai là*, dựa trên việc ước tính dòng tiền trong tương lai mà doanh nghiệp mang lại. Với 2 cách tiếp cận như vậy, chúng ta có các phương pháp định giá cơ bản sau:

2.1. Phương pháp giá trị tài sản thuần

a) Cơ sở lý luận

- + Doanh nghiệp cũng là một loại hàng hoá;
- + Sự hoạt động của doanh nghiệp bao giờ cũng được tiến hành trên cơ sở một lượng tài sản có thực;
- + Tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ hai nguồn vốn: chủ sở hữu và vay nợ và các khoản vốn khác.

b) Phương pháp xác định

Để xác định giá trị doanh nghiệp, ta đi tính tổng giá trị thị trường của số tài sản mà doanh nghiệp hiện đang sử dụng vào sản xuất kinh doanh.

Để xác định giá trị doanh nghiệp đối với chủ sở hữu, áp dụng công thức sau:

$$V_E = V_A - V_D$$

Trong đó:

V_E : Giá trị doanh nghiệp thuộc về chủ sở hữu;

V_A : Tổng giá trị tài sản;

V_D : Giá trị các khoản nợ.

Dựa theo công thức trên, người ta đưa ra hai cách tính cụ thể sau:

b.1) Cách thứ nhất: Dựa vào số liệu về tài sản và cơ cấu nguồn vốn phản ánh trên bảng cân đối kế toán tại thời điểm đánh giá để xác định bằng cách: lấy tổng giá trị tài sản phản ánh ở phần tài sản trừ đi các khoản nợ phải trả bên nguồn vốn.

Giá trị doanh nghiệp xác định theo phương pháp này thường chỉ là những thông tin, số liệu mang tính lịch sử có tính chất tham khảo trong quá trình vận dụng các phương pháp khác.

b. 2) Cách thứ hai: Xác định giá trị tài sản theo giá thị trường.

Để xác định giá trị tài sản theo giá thị trường, trước hết người ta loại ra khỏi danh mục đánh giá những tài sản không cần thiết và không có khả năng đáp ứng các yêu cầu của sản xuất kinh doanh. Sau đó tiến hành đánh giá số tài sản còn lại theo *giá thị trường*.

c) Ưu, nhược điểm của phương pháp

- Ưu điểm:

- + Nó chứng minh được giá trị doanh nghiệp là một lượng tài sản có thật;
- + Kết quả thường thu được thường là giá trị tối thiểu của doanh nghiệp;
- + Thích hợp với những doanh nghiệp nhỏ, ít tài sản vô hình.

- Nhược điểm:

- + Doanh nghiệp không được coi như một tổ chức đang tồn tại và còn có thể hoàn chỉnh và phát triển trong tương lai, nó đánh giá trong trạng thái tĩnh;
- + Bỏ qua phần lớn các yếu tố phi vật chất, nhưng có giá trị thực;
- + Trong nhiều trường hợp, kỹ thuật đánh giá quá phức tạp, chi phí tốn kém, thời gian kéo dài, nhất là giá trị lợi thế vị trí địa lý và giá trị thương hiệu;
- + Một số yếu tố khi xác định phụ thuộc ý trí chủ quan của người xác định hoặc chế độ quy định (chẳng hạn như các chi phí sản xuất dở dang hoặc chi phí đầu tư dở dang...

Ngoài hai cách xác định giá trị doanh nghiệp trên (dựa vào sổ sách và dựa vào thị trường), người ta còn có thể xác định giá trị doanh nghiệp theo cách tính giá trị thanh lý (cách này xác định giá trị doanh nghiệp dựa trên giá trị thanh lý tài sản của doanh nghiệp; nó thường chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp có nguy cơ phá sản, hoạt động thua lỗ và khó có khả năng sinh lời hoặc có khả năng sinh lời quá thấp so với tiềm năng về tài sản sử dụng), hoặc theo cách xác định giá trị thay thế (cách này xác định giá trị doanh nghiệp dựa trên chi phí để tạo ra các tài

sản có tình trạng tương tự, cách này ít sử dụng trong thực tế và thường chỉ phù hợp với định giá tài sản cho mục đích bảo hiểm).

2.2. Phương pháp dòng tiền chiết khấu (DCF)

Phương pháp dòng tiền chiết khấu được cụ thể hoá bằng ba phương pháp: *Phương pháp định giá cổ phiếu, phương pháp hiện tại hoá lợi nhuận, và phương pháp hiện tại hoá các dòng tiền thuần của doanh nghiệp trong tương lai.*

Cơ sở của các phương pháp này đều xuất phát trực tiếp từ quan niệm cho rằng giá trị doanh nghiệp được đo bằng tổng giá trị hiện tại của khoản thu nhập mà doanh nghiệp có thể mang lại cho nhà đầu tư trong tương lai được chiết khấu theo tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư.

a) Phương pháp định giá cổ phiếu

Giá trị doanh nghiệp bằng tổng giá trị các loại cổ phiếu mà doanh nghiệp đang lưu hành.

- Phương pháp xác định

Công thức tổng quát xác định giá trị thực của các loại chứng khoán như sau:

$$V_0 = \frac{D_1}{(1+r)} + \frac{D_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{D_t}{(1+r)^t} = \sum_{t=1}^n \frac{D_t}{(1+r)^t}$$

Trong đó:

V_0 : Giá trị doanh nghiệp;

D_t : Tổng số cổ tức năm t;

r: Tỷ suất sinh lời đòi hỏi của nhà đầu tư

n: Số năm nhận được thu nhập.

➤ Giả định 1: doanh nghiệp có thể chi trả lợi tức cổ phần một cách ổn định hàng năm. Tức là mức lợi tức trong tương lai luôn là một hằng số D và $t \rightarrow \infty$:

$$V_0 = \sum_{t=1}^n \frac{D_t}{(1+r)^t} = D \times \sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+r)^t} = \frac{D}{r}$$

Trong đó:

- D_t : Tổng số cổ tức năm t ;
- D : Cổ tức trung bình một năm.

➤ Giả định 2: lợi tức cổ phiếu chi trả tăng đều hàng năm với tốc độ là $g\%$ (với $g < r$) và $t \rightarrow \infty \rightarrow V_0 = \frac{D_1}{r - g}$

➤ Giả định 3: lợi tức cổ phiếu chi trả hàng năm khác nhau tới năm n , từ $n+1$ trở đi giả thiết tăng đều với tốc độ là $g\%$ (với $g < r$) và $t \rightarrow \infty$:

$$V_0 = \sum_{t=1}^n \frac{D_t}{(1+r)^t} + \frac{V_n}{(1+r)^n} \qquad V_n = \frac{D_{n+1}}{r - g}$$

Trong đó:

- V_n : Giá trị doanh nghiệp năm n .
- Ưu, nhược điểm của phương pháp
- + Ưu điểm:

- Đây là mô hình đầu tiên tiếp cận trực tiếp các khoản thu nhập dưới hình thức lợi tức cổ phần;

- Phương pháp này đặc biệt phù hợp với quan điểm nhìn nhận và đánh giá giá trị doanh nghiệp của các nhà đầu tư thiểu số;

- Thích hợp với doanh nghiệp có chứng khoán giao dịch trên thị trường, xác định giá trị doanh nghiệp bằng phương pháp tài sản thuần gặp nhiều khó khăn và có giá trị tài sản vô hình.

+ Nhược điểm:

- Việc dự báo lợi tức cổ phần không phải là dễ dàng;
- Phụ thuộc vào chính sách phân chia lợi tức cổ phần trong tương lai;
- Việc xác định các tham số có tính thuyết phục không cao (t, n, i, g).

b) Phương pháp hiện tại hoá lợi nhuận thuần

- Cơ sở phương pháp luận

Giá trị doanh nghiệp được đo bằng độ lớn của các khoản lợi nhuận sau thuế mà doanh nghiệp có thể mang lại trong suốt thời gian tồn tại của doanh nghiệp.

- *Phương pháp xác định*

Giá trị doanh nghiệp được tính bằng công thức:

$$V_0 = \frac{Pr_1}{(1+r)} + \frac{Pr_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{Pr_n}{(1+r)^n} = \sum_{t=1}^n \frac{Pr_t}{(1+r)^t}$$

Trong đó:

V_0 : Giá trị doanh nghiệp;

Pr_t : Lợi nhuận sau thuế năm thứ t ;

Do lợi nhuận được giả định là chia hết cho nhà đầu tư, do đó tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận sau thuế hàng năm coi như bằng không, $t \rightarrow \infty$, do đó:

$$V_0 = \frac{Pr}{r}$$

- *Ưu, nhược điểm của phương pháp*

+ *Ưu điểm:*

- Thích hợp để định giá các doanh nghiệp không có nhiều tài sản để khấu hao, khả năng tích lũy vốn từ khấu hao và lợi nhuận để lại là không đáng kể, phần lớn lợi nhuận sau thuế dùng để trả cho các nhà đầu tư;

- Đóng góp cơ bản của phương pháp này còn được bổ sung bằng sự thuận lợi khi dự báo tham số lợi nhuận thuần;

- Với những doanh nghiệp khó tìm thấy cơ hội đầu tư mới.

+ *Nhược điểm:*

- Thiếu những điều kiện nêu trên thì phương pháp này lại trở nên không phù hợp với cả nhà đầu tư thiểu số và nhà đầu tư đa số;

- Việc điều chỉnh số liệu quá khứ để rút ra tính quy luật của lợi nhuận trong tương lai cũng không phù hợp với cách nhìn chiến lược về doanh nghiệp;

- Việc xác định các tham số có tính thuyết phục không cao (t, n, r, g).

c) Phương pháp chiết khấu dòng tiền thuần

- *Cơ sở phương pháp luận:*

Đây là phương pháp xác định giá trị doanh nghiệp dựa trên quan điểm của nhà đầu tư đa số. Theo quan điểm của nhà đầu tư đa số, mua doanh nghiệp giống như việc đổi lấy một dự án đang được triển khai, một cơ hội, để theo đó nhà đầu tư sau khi nắm quyền kiểm soát còn có thể điều khiển dự án. Như đã đề cập ở trên, giá trị của công ty được quyết định bằng dòng tiền mà công ty có khả năng tạo ra trong hiện tại và tương lai. Khi đó, giá trị doanh nghiệp được đo bằng giá trị hiện tại của dòng tiền thuần trong tương lai.

- *Cách xác định dòng tiền thuần.*

Như đã đề cập ở phần đầu, có 2 cách tiếp cận đến giá trị doanh nghiệp là giá trị doanh nghiệp tổng thể và giá trị doanh nghiệp dành cho chủ sở hữu. Để xác định giá trị doanh nghiệp tổng thể ta sử dụng dòng tiền thuần của toàn doanh nghiệp (tức là dòng tiền thuần của cả chủ nợ và chủ sở hữu), còn giá trị doanh nghiệp dành cho chủ sở hữu ta sử dụng dòng tiền thuần của chủ sở hữu.

+ *Xác định dòng tiền thuần của doanh nghiệp (FCFF)*

Dòng tiền thuần của doanh nghiệp là dòng tiền chênh lệch giữa dòng tiền vào và dòng tiền ra phát sinh từ các hoạt động của doanh nghiệp để phân chia cho cả chủ nợ và chủ sở hữu của doanh nghiệp.

Nói cách khác nó phản ánh tổng dòng tiền thu nhập của tất cả các nhà đầu tư vốn vào doanh nghiệp, bao gồm cả chủ nợ và chủ sở hữu. Do dòng tiền thuần của doanh nghiệp là dòng tiền trước các khoản thanh toán nợ nên còn được gọi là dòng tiền không vay nợ (tức không có đòn bẩy tài chính). Nó không bao gồm khoản tiết kiệm thuế từ vốn vay (tức lá chắn thuế). Lý do là vì khi xác định chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp thì chi phí sử dụng vốn vay đã đưa về sau thuế, nghĩa là đã xem xét đến yếu tố này, nên nếu tính thêm khoản tiết kiệm thuế thì dòng tiền sẽ bị tính trùng.

Có thể xác định dòng tiền thuần của doanh nghiệp (FCFF) như sau:

FCFF = Dòng tiền vào của cả chủ nợ và chủ sở hữu – Dòng tiền ra của cả chủ nợ và chủ sở hữu

=> FCFF = [EBIT (1- Thuế suất thuế TNDN) + Khấu hao TSCĐ] – [Chi đầu tư mới vào TSCĐ + Thay đổi vốn lưu động]

+ Xác định dòng tiền thuần của chủ sở hữu (FCFE)

Dòng tiền thuần của chủ sở hữu là dòng tiền chênh lệch giữa dòng tiền vào và dòng tiền ra phát sinh từ các hoạt động của doanh nghiệp để phân chia cho chủ sở hữu của doanh nghiệp.

Nói cách khác, nó là dòng tiền sau thuế được tạo ra từ các hoạt động của doanh nghiệp dành cho chủ sở hữu, sau khi đã hoàn trả lãi và vốn vay cho các chủ nợ, chi trả các khoản chi phí đầu tư mới vào TSCĐ và thay đổi về nhu cầu vốn lưu động.

Dòng tiền thuần của chủ sở hữu được xác định theo công thức tổng quát:

$$FCFE = \text{Dòng tiền vào của chủ sở hữu} - \text{Dòng tiền ra của chủ sở hữu}$$

$$\Rightarrow FCFE = [\text{EBIT}(1 - \text{Thuế suất thuế TNDN}) - \text{Lãi vay} + \text{Khấu hao TSCĐ} + \text{Vay nợ mới}] - [\text{Chi đầu tư mới vào TSCĐ} + \text{Thay đổi VLD} + \text{Trả nợ gốc cũ}]$$

$$\Rightarrow FCFE = [\text{EBIT}(1 - \text{Thuế suất thuế TNDN}) - \text{Lãi vay} + \text{Khấu hao TSCĐ}] - [\text{Chi đầu tư mới vào TSCĐ} + \text{Thay đổi VLD}] + [\text{Vay nợ mới} - \text{Trả nợ gốc cũ}]$$

Để chiết khấu dòng tiền thuần về hiện tại, lãi suất chiết khấu đối với dòng tiền thuần của doanh nghiệp ta sử dụng chi phí sử dụng vốn bình quân. Còn đối với dòng tiền thuần dành cho chủ sở hữu ta sử dụng lãi suất chiết khấu là chi phí sử dụng vốn chủ sở hữu.

❖ *Phương pháp định giá dựa theo dòng tiền thuần của doanh nghiệp (FCFF)*

Ta có công thức định giá doanh nghiệp như sau:

$$V_0 = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{FCFF_t}{(1 + r_0)^t}$$

Trong đó:

V_0 : Giá trị doanh nghiệp (gồm cả giá trị của chủ nợ và chủ sở hữu)

$FCFF_t$: Dòng tiền thuần của doanh nghiệp ở năm t

r_0 : Chi phí sử dụng vốn bình quân của doanh nghiệp. Chi phí sử dụng vốn bình quân của doanh nghiệp được tính theo phương pháp bình quân gia quyền giữa chi phí sử dụng vốn vay sau thuế và chi phí sử dụng vốn chủ sở hữu.

➤ Giả định 1: Dòng tiền thuần doanh nghiệp cố định hàng năm và $t \rightarrow \infty$.
 Vậy giá trị doanh nghiệp đối với các nhà đầu tư là:

$$V_0 = \frac{FCFF}{r_0}$$

➤ Giả định 2: Dòng tiền thuần doanh nghiệp tăng đều hàng năm với tốc độ là $g\%$ (với $g < r$) và $t \rightarrow \infty$. Vậy giá trị doanh nghiệp đối với các nhà đầu tư là:

$$V_0 = \frac{FCFF_1}{r_0 - g}$$

➤ Giả định 3 Dòng tiền thuần doanh nghiệp hàng năm tăng không đều nhau đến năm n , từ năm $n + 1$ trở đi tăng với tốc độ ổn định là $g\%$, $t \rightarrow \infty$ và $g < r$. Vậy giá trị doanh nghiệp đối với các nhà đầu tư:

$$V_0 = \sum_{t=1}^n \frac{FCFF_t}{(1+r_0)^t} + \frac{V_n}{(1+r_0)^n} \qquad V_n = \frac{FCFF_{n+1}}{r_0 - g}$$

Sau khi tính toán được giá trị doanh nghiệp tổng thể, người ta lấy giá trị doanh nghiệp trừ đi giá trị của tổng nợ phải trả và giá trị cổ phần ưu đãi sẽ ra được giá trị doanh nghiệp thuộc cổ đông thường.

❖ *Phương pháp định giá theo dòng tiền thuần vốn chủ (FCFE)*

Ta có công thức định giá doanh nghiệp của chủ sở hữu như sau:

$$V_E = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{FCFE_t}{(1+r_e)^t}$$

Trong đó: V_E là giá trị doanh nghiệp của chủ sở hữu

r_e là chi phí sử dụng vốn chủ sở hữu

Chúng ta có các giả định như sau:

➤ Giả định 1: Dòng tiền thuần vốn chủ cố định hàng năm và $t \rightarrow \infty$. Vậy giá trị doanh nghiệp đối với chủ sở hữu:

$$V_E = \frac{FCFE}{r_e}$$

➤ Giả định 2: Dòng tiền thuần vốn chủ tăng đều hàng năm với tốc độ là $g\%$ (với $g < r$) và $t \rightarrow \infty$. Vậy giá trị doanh nghiệp đối với chủ sở hữu:

$$V_E = \frac{FCFE_1}{r_e - g}$$

➤ Giả định 3: Dòng tiền thuần vốn chủ hàng năm tăng không đều nhau đến năm n , từ năm $n + 1$ trở đi tăng với tốc độ ổn định là $g\%$, $t \rightarrow \infty$ và $g < r$. Vậy giá trị doanh nghiệp đối với chủ sở hữu:

$$V_E = \sum_{t=1}^n \frac{FCFE_t}{(1+r_e)^t} + \frac{V_n}{(1+r_e)^n} \qquad V_n = \frac{FCFE_{n+1}}{r_e - g}$$

- Ưu, nhược điểm của phương pháp

+ Ưu điểm:

- Doanh nghiệp coi như một dự án đầu tư đang triển khai, mỗi nhà đầu tư nhìn nhận tương lai của dự án này khác nhau;
- Giá trị doanh nghiệp là mức giá cao nhất nhà đầu tư có thể mua;
- Giải thích rõ vì sao doanh nghiệp này lại có giá trị cao hơn doanh nghiệp kia?
- Nó đã chỉ ra những cơ sở để mỗi nhà đầu tư có thể tùy ý mà phát triển những ý tưởng của mình nếu sở hữu doanh nghiệp;
- Quan niệm về dòng tiền tránh được việc điều chỉnh số liệu kế toán sao cho có thể phản ánh đúng thời điểm phát sinh các khoản tiền.

+ Nhược điểm:

- Khó khăn trong khi dự báo các tham số: r , n , ...;

Đối với các doanh nghiệp không có chiến lược kinh doanh hoặc có nhưng không rõ ràng thì khó áp dụng phương pháp này;

- Đòi hỏi người đánh giá phải có chuyên môn trong lĩnh vực thẩm định dự án đầu tư;
- Đòi hỏi phải có một lượng thông tin lớn.

2.3. Phương pháp Goodwill (xác định lợi thế thương mại)

a) Cơ sở lý luận

+ Giá trị doanh nghiệp không chỉ bao gồm giá trị tài sản hữu hình mà gồm cả giá trị tài sản vô hình;

+ Một doanh nghiệp có thể đạt tỷ suất lợi nhuận cao hơn tỷ suất lợi nhuận trung bình của ngành nghề mà doanh nghiệp đang hoạt động, bởi vì doanh nghiệp đó có tài sản vô hình. Cho nên, giá trị tài sản vô hình của doanh nghiệp chính là giá trị hiện tại của dòng siêu lợi nhuận mà doanh nghiệp thu được trong tương lai.

b) Phương pháp xác định: Dựa trên cơ sở lý luận trên, người ta có thể tính ra giá trị doanh nghiệp bằng tổng giá trị các tài sản hữu hình và tài sản vô hình.

$$V = V_E + GW$$

$$GW = \sum_{t=1}^n \frac{P_t - i \times A_t}{(1+r)^t} = \sum_{t=1}^n \frac{SP_t}{(1+r)^t}$$

Trong đó:

- + V: Giá trị doanh nghiệp;
- + V_E: Giá trị tài sản hữu hình (tính theo phương pháp tài sản thuần);
- + GW: Giá trị tài sản vô hình, còn gọi là lợi thế thương mại;
- + P_t: Lợi nhuận năm t của doanh nghiệp;
- + i: Tỷ suất lợi nhuận trung bình của tài sản đưa vào sản xuất kinh doanh;
- + A_t: Giá trị tài sản năm t mà doanh nghiệp đưa vào sản xuất kinh doanh;
- + SP_t: siêu lợi nhuận năm t;
- + r: tỷ lệ chiết khấu;
- + t: thứ tự năm;
- + n: số năm.

c) *Ưu, nhược điểm của phương pháp*

- Ưu điểm:

- + Xác định giá trị doanh nghiệp bao gồm cả giá trị tài sản vô hình;
- + Phương pháp GW xác định giá trị doanh nghiệp trên cơ sở có tính đến cả lợi ích của người mua và người bán;

Với cơ sở lý luận chặt chẽ, giá trị doanh nghiệp tính theo phương pháp định lượng GW bao giờ cũng mang lại một sự tin tưởng vững chắc hơn.

- Nhược điểm:

- + Lập luận về siêu lợi nhuận thiếu cơ sở để dự báo thời hạn (n) và thiếu căn cứ để xây dựng các giả thuyết về lợi nhuận tương lai;
- + Nó cũng không tránh khỏi những hạn chế của phương pháp giá trị tài sản thuần và phương pháp hiện tại hoá lợi nhuận (nghiên cứu ở phần sau);
- + GW có biên độ dao động rất lớn trước những thay đổi nhỏ của r.

BÀI TẬP TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP THAM KHẢO

Bài số 1

Doanh nghiệp X dự định đầu tư 1.000 triệu đồng vào một phân xưởng sản xuất mới; trong đó, đầu tư về TSCĐ là 800 triệu đồng và đầu tư về vốn lưu động thường xuyên là 200 triệu đồng. Công suất theo thiết kế của phân xưởng là 5.500 sản phẩm/năm. Chi phí cố định kinh doanh chưa kể chi phí khấu hao là 100 triệu đồng/năm. Chi phí biến đổi cho một sản phẩm là 50.000 đồng, giá bán một sản phẩm (chưa có thuế giá trị gia tăng) là 100.000 đồng.

1. Hãy cho biết doanh nghiệp có hoà vốn không nếu doanh nghiệp sử dụng hoàn toàn vốn chủ sở hữu để đầu tư?

2. Nếu doanh nghiệp đầu tư 50%, hoặc đầu tư hoàn toàn bằng vốn vay với lãi suất 10%/năm. Khi đó doanh nghiệp có hoà vốn không?

Biết rằng: doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng; thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ là 8 năm và nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ.

Bài số 2

Công ty X chuyên sản xuất linh kiện điện tử có tài liệu sau:

I. Tài liệu năm báo cáo:

1. Sản lượng tiêu thụ trong năm là 50.000 linh kiện với giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng là 120.000 đồng/ linh kiện.

2. Chi phí sản xuất kinh doanh:

- Tổng chi phí cố định: 200 triệu đồng.
- Chi phí biến đổi: 115.000 đồng/ linh kiện.

II. Tài liệu năm kế hoạch

1. Đầu năm, doanh nghiệp dự kiến đổi mới dây chuyền công nghệ nâng cấp tài sản cố định và do vậy phải đầu tư tăng thêm 350 triệu đồng (Giả định thời gian thực hiện công việc này là không đáng kể).

2. Việc thực hiện việc đổi mới này có thể giảm bớt được chi phí biến đổi là 1.000 đồng/ linh kiện, đồng thời có thể tăng thêm sản lượng sản xuất và tiêu thụ lên mức 60.000 linh kiện với giá bán như năm trước.

Yêu cầu:

a) Hãy xem xét sản lượng hoà vốn trước lãi vay năm kế hoạch có sự thay đổi nào không so với năm báo cáo?

b) Lợi nhuận trước lãi vay và thuế năm kế hoạch thay đổi như thế nào so với năm báo cáo?

c) Theo tính toán của một nhà quản lý công ty, nếu năm kế hoạch công ty thực hiện đổi mới công nghệ như đã nêu đồng thời giảm bớt giá bán đi 1.000 đồng/linh kiện thì có thể tăng thêm được lượng tiêu thụ là 10.000 linh kiện. Hãy cho biết công ty có nên thực hiện như vậy không?

Biết rằng: Tỷ lệ khấu hao tài sản cố định bình quân là 10%/năm.

Bài số 3

Công ty chế biến lâm sản B mua một thiết bị sấy gỗ của Nhật Bản theo giá FOB tại cảng Osaka là 150.000 USD bằng vốn vay của Vietcombank với lãi suất 5%/năm. Trọng lượng của thiết bị (kể cả bao bì) là 100 tấn. Chi phí vận chuyển thiết bị từ cảng Osaka về cảng Hải Phòng là 50 USD/tấn. Phí bảo hiểm thiết bị trên đường vận chuyển là 2%. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ thiết bị về tới công ty là 30 triệu đồng. Chi phí lắp đặt, chạy thử và các chi phí khác là 28 triệu đồng. Thời gian kể từ khi mở L/C cho tới khi đưa thiết bị vào làm việc là 12 tháng (thời hạn vay vốn theo hợp đồng tín dụng là 12 tháng và trả lãi 1 lần cùng vốn gốc). Thiết bị này khi nhập khẩu về phải chịu thuế nhập khẩu với thuế suất 20% và chịu thuế giá trị gia tăng với thuế suất 5%.

Tỷ giá ngoại tệ là 20.000 đ/USD tại thời điểm vay, tỷ giá này có sự biến động không đáng kể.

Dựa theo hồ sơ thiết kế và đặc điểm kỹ thuật của thiết bị, công ty xác định thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị là 5 năm

Biết rằng: Công ty nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ.

Yêu cầu:

1. Xác định nguyên giá của thiết bị sấy gỗ nhập khẩu?
2. Tính mức khấu hao hàng năm theo phương pháp đường thẳng?
3. Tính mức khấu hao hàng năm theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh?

Bài số 4

Công ty X chuyên sản xuất sản phẩm A có tài liệu sau:

A. Tài liệu năm báo cáo:

1. Tổng nguyên giá tài sản cố định có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh ở đầu năm: 1.500 triệu đồng, trong đó nguyên giá TSCĐ phải khấu hao: 1.400 triệu đồng. Giá trị hao mòn lũy kế ở đầu năm: 400 triệu đồng

2. Sản lượng tiêu thụ trong năm là 50.000 sản phẩm với giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng là 150.000 đồng/sản phẩm.

3. Chi phí sản xuất kinh doanh trong năm:

- a) Tổng chi phí cố định (chưa kể chi phí khấu hao TSCĐ): 80 triệu đồng
 - b) Chi phí khấu hao TSCĐ: 140 triệu đồng
 - c) Chi phí biến đổi: 140.000 đồng /sản phẩm
4. Trong năm không có sự biến động tăng giảm nào về tài sản cố định.
5. Vốn lưu động bình quân trong năm là: 500 triệu đồng

B. Tài liệu năm kế hoạch

1. Tháng 1 doanh nghiệp dự kiến đầu tư nâng cấp dây chuyền công nghệ và phải đầu tư thêm 600 triệu đồng (thời gian nâng cấp không đáng kể).

2. Việc thực hiện đổi mới này có thể giảm bớt được chi phí biến đổi là 2.000 đồng/sản phẩm, đồng thời có thể tăng thêm sản lượng sản xuất và tiêu thụ lên mức 60.000 sản phẩm.

3. Tổng chi phí cố định kinh doanh chưa kể chi phí khấu hao TSCĐ và giá bán vẫn như năm trước.

4. Vốn lưu động dự kiến chu chuyển tăng thêm được 1 vòng so với năm báo cáo.

Yêu cầu:

a) Hãy xem xét sản lượng hoà vốn năm kế hoạch có sự thay đổi nào không so với năm báo cáo?

b) Lợi nhuận trước lãi vay và thuế năm kế hoạch thay đổi như thế nào so với năm báo cáo?

c) Hãy xác định tỷ suất lợi nhuận trước lãi vay và thuế trên vốn kinh doanh của năm báo cáo và năm kế hoạch?

Biết rằng: Tỷ lệ khấu hao bình quân các loại TSCĐ của doanh nghiệp là 10%/năm.

Bài số 5

Một công ty cổ phần chuyên sản xuất kinh doanh loại sản phẩm A có tình hình sau:

1. Tổng số vốn kinh doanh ở cuối năm N là 5000 triệu đồng; trong đó: số vốn vay là 2000 triệu đồng, lãi suất vay vốn bình quân là 10%/năm.

2. Công ty dự kiến trong năm tới (năm N+1) sẽ sản xuất và tiêu thụ 50.000 sản phẩm với giá bán chưa có thuế GTGT là 200.000 đồng/sản phẩm. Chi phí sản xuất kinh doanh trong năm như sau:

- Chi phí biến đổi cho một đơn vị sản phẩm là 150.000 đồng/sản phẩm.
- Tổng chi phí cố định kinh doanh là 200 triệu đồng.

3. Công ty hiện đang xem xét dự án đầu tư nâng cấp dây chuyền thiết bị sản xuất với số vốn đầu tư vào TSCĐ là 300 triệu đồng (không cần bỏ sung VLD). Thời gian nâng cấp thiết bị coi như không đáng kể. Toàn bộ chi phí đầu tư nâng cấp này sẽ khấu hao trong 3 năm theo phương pháp đường thẳng.

4. Nếu thực hiện việc đầu tư trên, số sản phẩm tiêu thụ và giá bán sản phẩm trong năm tới vẫn như dự kiến, nhưng chi phí biến đổi/đơn vị sản phẩm sẽ giảm 10% so với trước khi đầu tư.

Yêu cầu:

1. Tính tỷ suất sinh lời kinh tế của tài sản (BEP) trước khi thực hiện đầu tư và sau khi thực hiện đầu tư?

2. Nếu công ty quyết định vay vốn ngân hàng với lãi suất 10%/năm để thực hiện dự án đầu tư này thì tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu (ROE) là bao nhiêu?

Biết rằng: Công ty phải nộp thuế thu nhập với thuế suất 25%.

Bài số 6

Công ty X cần mua một xe ô tô tải loại 3 tấn, đang cân nhắc lựa chọn phương thức thanh toán do bên bán đưa ra như sau:

- Phương thức 1: phải trả số tiền là 300 triệu đồng nếu trả toàn bộ tiền hàng một lần vào thời điểm nhận xe.

- Phương thức 2: phải trả số tiền là 400 triệu đồng nếu trả làm 4 lần, mỗi lần trả 100 triệu đồng. Kỳ trả tiền theo thỏa thuận lần lượt là 1 năm, 2 năm, 3 năm và 4 năm kể từ lúc nhận xe.

Theo bạn, công ty X nên mua xe theo phương thức thanh toán nào, biết rằng lãi suất ngân hàng ổn định là 15%/năm theo phương thức tính lãi kép và công ty có khả năng thanh toán ngay toàn bộ tiền hàng.

Bài số 7

Công ty X đang lập kế hoạch đầu tư vào một loại chứng khoán có tài liệu dự kiến như sau:

Xác suất	Tỷ suất sinh lời
0,1	-10%
0,2	5%
0,3	10%
0,4	25%

Hãy cho biết tỷ suất sinh lời trung bình và cho biết mức độ rủi ro khi đầu tư loại chứng khoán này?

Bài số 8

Công ty M đang xem xét việc đầu tư vào một trong 2 cổ phiếu thường. Dự tính xác suất và tỷ suất sinh lời của hai cổ phiếu này như sau:

Cổ phiếu thường A		Cổ phiếu thường B	
Xác suất	Tỷ suất sinh lời	Xác suất	Tỷ suất sinh lời
0,3	11%	0,2	-5%
0,4	15%	0,3	6%
0,3	19%	0,3	14%
--	--	0,2	22%

Dựa trên mức độ rủi ro và tỷ suất sinh lời, hãy cho biết công ty nên lựa chọn đầu tư vào cổ phiếu nào thì tốt hơn?

Bài số 9

Theo dự đoán của các nhà đầu tư thì tỷ suất sinh lời của 2 loại cổ phiếu A và B vào năm 2008 sẽ thay đổi theo phân bố xác suất sau:

Cổ phiếu A		Cổ phiếu B	
Xác suất	Tỷ suất sinh lời	Xác suất	Tỷ suất sinh lời
0,25	20%	0,25	20%
0,5	30%	0,5	25%
0,25	40%	0,25	30%

Yêu cầu:

- Xác định tỷ suất sinh lời kỳ vọng của mỗi loại cổ phiếu?
- Đầu tư vào cổ phiếu nào sẽ có nhiều rủi ro hơn? Vì sao?
- Giả định có một nhà đầu tư quyết định đầu tư 60% vào cổ phiếu A và 40% vào cổ phiếu B. Hãy xác định rủi ro của danh mục đầu tư trên?

Bài số 10

Ông A đang xem xét đầu tư vào hai loại cổ phiếu: X và Y. Sau khi liên hệ với công ty chứng khoán Kim Long, ông có được thông tin về tỷ suất sinh lời kỳ vọng và độ lệch chuẩn tỷ suất sinh lời kỳ vọng của hai cổ phiếu trên như sau:

Chỉ tiêu	Cổ phiếu X	Cổ phiếu Y
Tỷ suất sinh lời kỳ vọng (%)	13,8	21,2
Độ lệch chuẩn (%)	3,6	9,5

Để hạn chế rủi ro, ông A quyết định đầu tư vào một danh mục trị giá 120 triệu đồng gồm 58% cổ phiếu X và 42% cổ phiếu Y. Với tư cách là nhà tư vấn tài chính, bạn hãy giúp ông A xác định:

- Tỷ suất sinh lời kỳ vọng của danh mục đầu tư trên?
- Rủi ro của danh mục đầu tư tăng hay giảm so với đầu tư vào một trong hai cổ phiếu cá biệt? Biết rằng hệ số tương quan tỷ suất sinh lời giữa hai cổ phiếu X và Y là 0,3.

Bài số 11

Doanh nghiệp A có một dự án đầu tư xây dựng thêm 1 phân xưởng và có tài liệu như sau:

1. Dự toán vốn đầu tư:
 - Đầu tư vào TSCĐ là 200 triệu đồng
 - Nhu cầu vốn lưu động thường xuyên cần thiết dự tính bằng 15% doanh thu thuần . Toàn bộ vốn đầu tư bỏ ngay 1 lần.
2. Thời gian hoạt động của dự án là 4 năm.
3. Doanh thu thuần do phân xưởng đưa lại dự kiến hàng năm là 400 triệu đồng
4. Chi phí hoạt động kinh doanh hàng năm của phân xưởng
 - Chi phí biến đổi bằng 60% doanh thu thuần
 - Chi phí cố định (chưa kể khấu hao TSCĐ) là 60 triệu đồng/năm.
5. Dự kiến các TSCĐ sử dụng với thời gian trung bình là 4 năm và được khấu hao theo phương pháp đường thẳng. Giá trị thanh lý là không đáng kể.
6. Số VLD ứng ra dự tính thu hồi toàn bộ vào cuối năm thứ 4
7. Doanh nghiệp phải nộp thuế thu nhập với thuế suất 25%.

Yêu cầu:

- a) Xác định giá trị hiện tại thuần của dự án?
- b) Xác định tỷ suất doanh lợi nội bộ của dự án? Dựa trên tiêu chuẩn này cho biết có nên lựa chọn dự án không?

Biết rằng: Chi phí sử dụng vốn của dự án là 12%/năm

Bài số 12

Một công ty đang xem xét khả năng đầu tư một trong hai dự án sau:

- Dự án A có vốn đầu tư ban đầu là 3.600 triệu đồng, thời gian hoạt động là 10 năm và tạo ra thu nhập ròng mỗi năm là 800 triệu đồng.
- Dự án B có vốn đầu tư ban đầu là 1.500 triệu đồng và tạo ra thu nhập ròng mỗi năm là 370 triệu đồng trong 10 năm.

Yêu cầu:

- a) Công ty nên lựa chọn dự án nào nếu xét theo tiêu chuẩn NPV? tiêu chuẩn IRR?

b) Hãy xác định tỷ suất chiết khấu làm cân bằng NPV của hai dự án trên và xác định giá trị NPV tại điểm cân bằng?

Biết rằng: Chi phí sử dụng vốn của công ty là 12%. Cả 2 dự án đều thực hiện bỏ vốn đầu tư toàn bộ một lần.

Bài số 13

Công ty cổ phần A đang xem xét một dự án đầu tư xây dựng một phân xưởng mới sản xuất sản phẩm H. Thời gian hoạt động của dự án là 4 năm. Tài liệu liên quan đến dự án như sau:

1. Dự toán vốn đầu tư ban đầu vào TSCĐ là 1200 triệu đồng (bỏ vốn ngay một lần), vốn lưu động thường xuyên bằng 20% doanh thu thuần.

2. Dự kiến sản lượng sản xuất và tiêu thụ của dự án như sau:

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4
Sản lượng	1500	1550	2000	2000

3. Giá bán đơn vị sản phẩm chưa có thuế gián thu là 900.000 đồng/sản phẩm

4. Dự kiến chi phí sản xuất kinh doanh hàng năm:

- Tổng chi phí cố định kinh doanh (chưa kể khấu hao TSCĐ): 100 triệu đồng
- Chi phí biến đổi bằng 50% doanh thu thuần

5. TSCĐ đầu tư ban đầu dự kiến khấu hao trong 4 năm theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh (2 năm cuối khấu hao theo phương pháp đường thẳng). Giá trị thu hồi thanh lý là không đáng kể.

6. Số vốn lưu động dự kiến thu hồi toàn bộ một lần vào cuối năm thứ 4.

Yêu cầu:

Theo tiêu chuẩn NPV hãy cho biết công ty có nên thực hiện dự án đầu tư không? Giải thích ý nghĩa của kết quả vừa tính được?

Biết rằng: - Chi phí sử dụng vốn của dự án là 10%/năm,

- Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%.

Bài số 14

Công ty H đang xem xét một dự án đầu tư có vòng đời của dự án là 5 năm, các tài liệu liên quan như sau:

1. Dự toán vốn đầu tư ban đầu vào TSCĐ là 1.000 triệu đồng, đầu tư về vốn lưu động thường xuyên là 200 triệu đồng.

2. Cuối năm thứ 2 sẽ đầu tư nâng cấp dây chuyền sản xuất chi phí nâng cấp 300 triệu đồng. Theo đó vốn lưu động thường xuyên bổ sung thêm là 50 triệu đồng.

3. Dự kiến số lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ trong các năm khi thực hiện dự án như sau:

Năm 1: 8.000 sản phẩm

Năm 2: 8.000 sản phẩm

Năm 3: 10.000 sản phẩm

Năm 4: 10.500 sản phẩm

Năm 5: 10.500 sản phẩm

Giá bán đơn vị sản phẩm chưa có thuế GTGT là: 100.000 đồng/sản phẩm

4. Dự kiến chi phí sản xuất kinh doanh hàng năm:

- Tổng chi phí cố định(chưa kể khấu hao TSCĐ): 50 triệu

- Chi phí biến đổi trên một đơn vị sản phẩm bằng 50% giá bán chưa có thuế.

5. TSCĐ đầu tư ban đầu dự kiến khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh (hai năm cuối áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng), hệ số điều chỉnh bằng 2,0. Số vốn đầu tư nâng cấp dây chuyền được thu hồi đều nhau trong 3 năm cuối mỗi năm là 100 triệu đồng. Giá trị thanh lý TSCĐ ước tính ở năm cuối cùng khi thực hiện dự án là 30 triệu đồng.

6. Số vốn lưu động dự kiến sẽ thu hồi vào cuối năm cuối cùng khi thực hiện dự án.

Yêu cầu:

Theo tiêu chuẩn giá trị hiện tại thuần, hãy cho biết dự án có được chấp thuận đầu tư không?

Biết rằng: - Chi phí sử dụng vốn của dự án là 12%

- Thuế suất thuế TNDN là 25%.

Bài số 15

Công ty Ezzell có kết cấu nguồn vốn được coi là tối ưu như sau:

- Vốn vay (vay dài hạn) : 45%
- Vốn chủ sở hữu : 55% (không kể cổ phần ưu đãi)

Tổng cộng : 100%

Công ty dự kiến, trong năm tới đạt được lợi nhuận sau thuế là 2,5 triệu USD. Thời gian vừa qua, Công ty thực hiện chính sách chi trả cổ tức với hệ số chi trả là 0,6 của lợi nhuận và công ty tiếp tục duy trì hệ số này. Ngân hàng thoả thuận với Công ty được vay theo mức vay và lãi suất như sau:

Khoản vay	Lãi suất
Từ 0\$- 500.000\$	9%
Từ 500.001\$ -900.000\$	11%
Từ 900.001\$ trở lên	13%

Thuế suất thuế thu nhập là 40%; giá thị trường hiện hành của 1 cổ phần là 22\$; lợi tức 1 cổ phần năm trước là 2,20\$ và tỉ lệ tăng cổ tức mong đợi là 5%/năm. Chi phí phát hành cổ phiếu mới là 10%. Trong năm tới, Công ty có các cơ hội đầu tư như sau:

DA	VĐT (USD)	Dòng tiền thuần hàng năm (USD)	Vòng đời của DA (năm)	IRR (%)
1	675.000	155.401	8	...
2	900.000	268.484	5	15%
3	375.000	161.524	3	...
4	562.500	185.194	4	12%
5	750.000	127.351	10	11%

Yêu cầu:

Xác định những dự án nào được chấp nhận. Để xem xét, hãy phân tích bằng cách trả lời các câu hỏi sau:

1. Có bao nhiêu điểm gãy của đường chi phí cận biên. Tại quy mô vốn nào thì điểm gãy xuất hiện ? Nguyên nhân?
2. Xác định chi phí bình quân sử dụng vốn trong mỗi khoảng gãy?
3. Tính IRR của dự án 1 và 3.
4. Dự án nào là dự án được chấp nhận.

HƯỚNG DẪN GIẢI BÀI TẬP THAM KHẢO

Bài số 1

Yêu cầu: Nắm chắc công thức xác định sản lượng hoà vốn kinh tế, sản lượng hoà vốn tài chính, nội dung chi phí cố định, chi phí biến đổi.

Đáp số:

1. $Q_{HV} = 4000 \text{ sp} \Rightarrow$ hoà vốn

2. Nếu đầu tư 50% vay nợ: $Q_{HV} = 5000 \text{ sp} \Rightarrow$ hoà vốn

Nếu đầu tư hoà toàn vốn vay: $Q_{HV} = 6000 \text{ sp} \Rightarrow$ không hoà vốn

Bài số 2

Yêu cầu: Nắm chắc cách xác định sản lượng hoà vốn, lợi nhuận trước lãi vay và thuế (EBIT).

Đáp số:

a) $Q_{HV0} = 40.000$ sản phẩm

$Q_{HV1} = 39.166$ sản phẩm

b) $EBIT_1$ tăng 75 triệu đồng

c) Xác định $EBIT_1$ trên cơ sở đó đưa ra kết luận.

Bài số 3

Yêu cầu: Nắm chắc cách xác định nguyên giá TSCĐ và số tiền khấu hao TSCĐ theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh.

Đáp số

1. Nguyên giá thiết bị: = 4.000 triệu đồng

2. Tự xác định số tiền trích khấu hao hàng năm theo phương pháp số dư giảm dần.

Bài số 4

Yêu cầu:

- Nắm chắc cách xác định sản lượng hoà vốn, lợi nhuận trước lãi vay và thuế

- Nắm chắc cách xác định tỷ suất lợi nhuận trước lãi vay và thuế trên vốn kinh doanh.

Đáp số:

a) $Q_0 = 22.000$ sản phẩm

$Q_1 = 23.333$ sản phẩm

b) $EBIT$ năm kế hoạch tăng 160 triệu đồng so với năm báo cáo.

c) Tỷ suất lợi nhuận trước lãi vay và thuế trên VKD:

$T_{so} = 18,3 \%$

$T_{s1} = 25,54 \%$

Bài số 5

Yêu cầu: Nắm chắc cách xác định Tỷ suất sinh lời kinh tế của tài sản (BEP); tỷ suất lợi nhuận vốn chủ sở hữu (ROE).

Đáp số:

1. Trước khi đầu tư: BEP= 46%

Sau khi đầu tư: BEP= 56%

2. Nếu đầu tư bằng vốn vay: ROE = 62%

Bài số 6

Yêu cầu: Nắm chắc cách xác định giá trị hiện tại của khoản tiền, một chuỗi tiền tệ đồng nhất.

Đáp số:

PV1 = 300 triệu đồng

PV2 = 285,33 triệu đồng.--> Lựa chọn cách 2.

Bài số 7

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định tỷ suất sinh lời kỳ vọng, phương sai và độ lệch chuẩn của một khoản mục đầu tư.

Đáp số:

- TS sinh lời kỳ vọng = 13%.

- Phương sai: = 178,9%

- Độ lệch chuẩn = 13,3% => biên độ dao động xoay quanh tỷ suất sinh lời kỳ vọng là 13%, => rủi ro cao.

Bài số 8

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định phương sai và độ lệch chuẩn của một danh mục đầu tư.

Đáp số: Cổ phiếu A được lựa chọn.

Bài số 9

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định phương sai và độ lệch chuẩn của một danh mục đầu tư. Căn cứ đánh giá mức độ rủi ro của khoản mục đầu tư.

Cách giải:

a) Tỷ suất sinh lời kỳ vọng của cổ phiếu A:

$$0,25 \times 20\% + 0,5 \times 30\% + 0,25 \times 40\% = 30\%$$

Tỷ suất sinh lời kỳ vọng của cổ phiếu B:

$$0,25 \times 20\% + 0,5 \times 25\% + 0,25 \times 30\% = 25\%$$

b) Phương sai và độ lệch tiêu chuẩn của cổ phiếu A:

Tỷ suất sinh lời (%)	Độ lệch so với tỷ suất sinh lời kỳ vọng	Bình phương độ lệch	Xác suất xảy ra	Xác suất x bình phương độ lệch
20	-10	100	0,25	25
30	0	0	0,5	0
40	10	100	0,25	25
		Phương sai =		50
		Độ lệch chuẩn =		7,071

Phương sai và độ lệch tiêu chuẩn của cổ phiếu B:

Tỷ suất sinh lời (%)	Độ lệch so với tỷ suất sinh lời kỳ vọng	Bình phương độ lệch	Xác suất xảy ra	Xác suất x bình phương độ lệch
20	-5	25	0,25	6,25
25	0	0	0,5	0
30	5	25	0,25	6,25
		Phương sai =		12,5
		Độ lệch chuẩn =		3,536

Vì hai cổ phiếu này có tỷ suất sinh lời kỳ vọng khác nhau, nên để so sánh mức độ rủi ro, ta phải sử dụng hệ số phương sai:

$$CV_A = \frac{7,071}{30} = 0,2357$$

$$CV_B = \frac{3,536}{25} = 0,1414$$

Vì $CV_A > CV_B \Rightarrow$ Cổ phiếu A có mức độ rủi ro cao hơn cổ phiếu B

$$c. COV(A,B) = 0,25 \times (-10) \times (-5) + 0,5 \times 0 \times 0 + 0,25 \times 10 \times 5 = 25$$

$$\text{Phương sai của danh mục: } (0,6)^2 \times 50 + (0,4)^2 \times 12,5 + 2 \times 0,6 \times 0,4 \times 25 = 32$$

Độ lệch chuẩn: 5,66%

Bài số 10

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định TSSL kỳ vọng, phương sai và độ lệch chuẩn của một chứng khoán và danh mục đầu tư. Căn cứ đánh giá mức độ rủi ro của danh mục đầu tư.

Đáp số :

a) Tỷ suất sinh lời kỳ vọng của danh mục = 16,91%

b) Phương sai của danh mục = 25,2785

Độ lệch chuẩn danh mục: 5,03%

Hệ số phương sai của cổ phiếu X = 0,261

Hệ số phương sai của cổ phiếu Y = 0,4481

Hệ số phương sai của danh mục = 0,2975

Rủi ro của danh mục tăng lên so với chỉ đầu tư vào cổ phiếu X và giảm đi so với chỉ đầu tư vào cổ phiếu Y

Bài số 11

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định dòng tiền của dự án đầu tư; giá trị hiện tại thuần và tỷ suất doanh lợi nội bộ của dự án đầu tư.

Cách giải:

1. NPV của dự án?

- VLĐ = 400tr x 15% = 60 triệu đồng

- Tổng chi phí biến đổi hàng năm = 400 x 60% = 240 triệu đồng

- Khấu hao TSCĐ = 200:4 = 50 triệu đồng

- Báo cáo kết quả kinh doanh và dòng tiền thuần hoạt động hàng năm

TT	Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4
1	Doanh thu	400	400	400	400
2	Chi phí hoạt động	350	350	350	350
a	Chi phí cố định (chưa kể khấu hao)	60	60	60	60

<i>b</i>	<i>Chi phí biến đổi</i>	240	240	240	240
<i>c</i>	<i>Khấu hao TSCĐ</i>	50	50	50	50
3	Lợi nhuận trước thuế	50	50	50	50
4	Thuế TNDN	12,5	12,5	12,5	12,5
5	Lợi nhuận sau thuế	37,5	37,5	37,5	37,5
6	<i>Dòng tiền thuần hoạt động hàng năm</i>	87,5	87,5	87,5	87,5

- Báo cáo dòng tiền của dự án :

TT	Nội dung	Năm 0	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4
I	Dòng tiền ra	-260				
1	Đầu tư vào TSCĐ	-200				
2	Đầu tư vào VLĐ thường xuyên	-60				
II	Dòng tiền vào		87,5	87,5	87,5	147,5
1	Dòng tiền thuần hoạt động hàng năm		87,5	87,5	87,5	87,5
a	Khấu hao TSCĐ		50	50	50	50
b	Lợi nhuận sau thuế		37,5	37,5	37,5	37,5
2	Thu hồi VLĐ					60
3	Thu thuần thanh lý TSCĐ					0
III	Dòng tiền thuần của dự án	-260	87,5	87,5	87,5	147,5
VI	NPV của dự án	+43,9				

2. Xác định IRR của dự án?

$$IRR \approx 19,15\% > r = 12\% \Rightarrow \text{chọn dự án}$$

Bài số 12

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định giá trị hiện tại thuần và tỷ suất doanh lợi nội bộ của dự án đầu tư; điểm cân bằng (bằng quang) NPV của 2 dự án:

Đáp số:

a) NPV a = 920 Trđ; NPV b = 590,574 Tr đ

=> $IRR_A = 17,97\%$; $IRR_B = 21,25\%$

- Theo tiêu chuẩn NPV => Chọn A, loại B

- Theo tiêu chuẩn IRR => Chọn B, loại A

b) Tỷ lệ chiết khấu cân bằng r_c

$$800 \times \frac{1 - (1 + r_c)^{-10}}{r_c} - 3.600 = 370 \times \frac{1 - (1 + r_c)^{-10}}{r_c} - 1.500$$

=> $r_c = 15,73\%$

$NPV_A = NPV_B = 306,976$ Trđ.

Bài số 13

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định dòng tiền của dự án đầu tư; giá trị hiện tại thuần và tỷ suất doanh lợi nội bộ của dự án đầu tư.

Đáp số: $NPV = 568,18$ trđ > 0. Nên thực hiện dự án

Bài số 14: Tương tự bài 13.

Đáp số: $NPV = 31,08$ triệu

Bài số 15

Yêu cầu: Nắm vững cách xác định điểm gãy, chi phí sử dụng vốn của từng nguồn vốn và chi phí sử dụng vốn bình quân.

Cách giải:

1. Điểm gãy và quy mô vốn xuất hiện điểm gãy

- Điểm gãy sử dụng lợi nhuận tái đầu tư.

$$= \frac{2,5 (1 - 0,6)}{55\%} = 1,818.182 \text{ tr}$$

- Điểm gãy sử dụng vốn vay với lãi suất 9%.

$$= \frac{0,5 \text{ tr}}{45\%} = 1,111111 \text{ tr}$$

- Điểm gãy sử dụng vốn vay với lãi suất 11%

$$= 1,111111 + \frac{0,4}{45\%} = 1,999 \text{ tr} (= 2 \text{ tr})$$

Hoặc

$$= \frac{0,5 + 0,4}{45\%} = 2,0 \text{ tr}$$

Như vậy có 3 điểm gãy và ở các điểm tương ứng với quy mô vốn: 1,111111 tr; 1,818182 tr và 2 tr

2. Chi phí bình quân của mỗi khoảng vốn

$$+ \text{ Chi phí sử dụng lợi nhuận để lại} \quad \frac{2,2 \times (1 + 0,05)}{22} + 5\% = 15,5\%$$

$$+ \text{ Chi phí sử dụng cổ phiếu mới} \quad \frac{2,2 \times (1 + 0,05)}{22(1 - 10\%)} + 5\% = 16,67\%$$

$$+ \text{ Chi phí sử dụng vốn vay với lãi suất 9\%} \quad : 9\% \times (1 - 40\%) = 5,4\%$$

$$+ \text{ Chi phí sử dụng vốn vay với lãi suất 11\%} \quad : 11\% \times (1 - 40\%) = 6,6\%$$

$$+ \text{ Chi phí sử dụng vốn vay với lãi suất 13\%} \quad : 13\% \times (1 - 40\%) = 7,8\%$$

- Chi phí bình quân SDV trong khoảng từ 1 đến 1,111111tr:

$$WACC_1 = (45\% \times 5,4\%) + (55\% \times 15,5\%) = 10,96\%$$

$$\text{Từ } 1,111112 \text{ tr đến } 1,818182 \text{ tr: } WACC_2 = (45\% \times 6,6\%) + (55\% \times 15,5\%) = 11,5\%$$

$$\text{Từ } 1,818183 \text{ tr đến } 2,0 \text{tr: } WACC_3 = (45\% \times 6,6\%) + (55\% \times 16,67\%) = 12,14\%$$

$$\text{Trên } 2,0 \text{ tr: } WACC_4 = (45\% \times 7,8\%) + (55\% \times 16,67\%) = 12,68\%$$

$$3. IRR_{DA1} = 16,0962\%$$

$$IRR_{DA3} = 14,068\% (= 14,07\%)$$

4. Đối chiếu nhu cầu vốn, IRR của các dự án và số lượng vốn, chi phí sử dụng vốn của các nguồn vốn có thể rút ra: Các dự án được chấp thuận: Dự án 1, Dự án 2, Dự án 3.

**BẢNG THUẬT NGỮ TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP TƯƠNG ĐƯƠNG
NHAU**

Vốn lưu động	Vốn luân chuyển
Lãi suất của trái phiếu	Lãi suất coupon
Cơ cấu nguồn vốn	Cơ cấu tài chính
Tỷ suất doanh lợi nội bộ	Tỷ suất sinh lời nội bộ, Tỷ suất hoàn vốn nội bộ
Vòng quay vốn kinh doanh	Hiệu suất sử dụng tài sản
Chi phí sử dụng vốn	Chi phí vốn
Tỷ suất sinh lời	Lợi suất; sức sinh lợi
Đòn bẩy kinh doanh	Đòn bẩy hoạt động
Điểm cân bằng EBIT	Điểm bàng quan
Hàm lượng VLD	Mức đảm nhiệm VLD
Hiệu suất sử dụng VCD	Vòng quay VCD
Chi phí sản xuất kinh doanh	Chi phí hoạt động
Dòng tiền thuần vận hành của dự án	Dòng tiền thuần hoạt động của dự án
Hệ số	Tỷ số
Mức độ ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh, đòn bẩy tài chính, đòn bẩy tổng hợp (DOL, DFL, DTL)	Độ nghiêng của đòn bẩy kinh doanh, đòn bẩy tài chính, đòn bẩy tổng hợp.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Đối với doanh nghiệp

1. Luật doanh nghiệp năm 2014.
2. Thông tư 45/2013/TT-BTC ngày 25/04/2013 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ; Thông tư 147/2016/TT-BTC ngày 13/10/2016 sửa đổi thông tư số 45/2013/TT-BTC; Thông tư 28/2017/TT-BTC ngày 12/04/2017 sửa đổi thông tư số 45/2013/TT-BTC và thông tư 147/2016/TT-BTC.
3. Thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 07/12/2009 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp tại doanh nghiệp. Thông tư 34/2011/TT-BTC ngày 14/3/2011 và Thông tư 89/2013/TT-BTC ngày 28/06/2013 về sửa đổi, bổ sung thông tư 228/2009/TT-BTC.
4. Thông tư số 18/2007/TT-BTC ngày 13/3/2007 của Bộ Tài chính hướng dẫn mua bán lại cổ phiếu và một số trường hợp phát hành thêm cổ phiếu của công ty cổ phần đại chúng.
5. Thông tư số 82/2003/TT-BTC ngày 14/8/2003 của Bộ Tài chính hướng dẫn trích lập, quản lý, sử dụng và hạch toán quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm tại doanh nghiệp.

II. Đối với doanh nghiệp nhà nước

1. Luật Quản lý, sử dụng vốn nhà nước đầu tư vào sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp ngày 26 tháng 11 năm 2014;
2. Nghị định số 91/2015/NĐ-CP ngày 13/10/2015 về đầu tư vốn nhà nước vào doanh nghiệp và quản lý, sử dụng vốn, tài sản tại doanh nghiệp.
3. Thông tư 219/2015/TT-BTC về việc hướng dẫn một số nội dung của Nghị định 91/2015/NĐ-CP.

III. Chuyển đổi sở hữu công ty nhà nước

1. Nghị định số 59/2011/NĐ-CP của Chính phủ về chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần.
2. Nghị định số 189/2013/NĐ-CP về việc sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định 59/2011/NĐ-CP về việc chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần.

3. Nghị định số 116/2015/NĐ-CP về việc sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định 59/2011/NĐ-CP về việc chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần.

4. Thông tư 127/2014/TT-BTC ngày 05/09/2014 của Bộ Tài chính về hướng dẫn xử lý tài chính và xác định giá trị doanh nghiệp khi thực hiện chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần.

Chuyên đề 3

THUẾ VÀ QUẢN LÝ THUẾ NÂNG CAO

NỘI DUNG CHUYÊN ĐỀ

Nội dung chuyên đề bao gồm kiến thức chung về thuế và các sắc thuế chủ yếu trong hệ thống thuế Việt Nam. Nội dung kiến thức của chuyên đề đòi hỏi người dự thi chứng chỉ kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề phải hiểu sâu sắc nội dung những sắc thuế chủ yếu trong hệ thống thuế Việt Nam (được liệt kê cụ thể trong tài liệu này). Những sắc thuế khác trong hệ thống thuế Việt Nam không liệt kê trong tài liệu này thì không nằm trong giới hạn kỳ thi. Chuyên đề có các nội dung sau:

1. Những vấn đề chung về thuế
2. Thuế giá trị gia tăng
3. Thuế tiêu thụ đặc biệt
4. Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu
5. Thuế thu nhập doanh nghiệp
6. Thuế thu nhập cá nhân
7. Quản lý thuế
8. Kế hoạch thuế
9. Quy định về dịch vụ hành nghề làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế.

GIỚI HẠN VĂN BẢN PHÁP LÝ CHO KỲ THI NĂM 2019

Nội dung thi đề cấp chứng chỉ kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề năm 2019 đối với chuyên đề Thuế và quản lý thuế nâng cao áp dụng văn bản quy phạm pháp luật về thuế và quản lý thuế đã ban hành và có hiệu lực thi hành tính đến ngày 31/3/2019.

1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ THUẾ

1.1. Khái niệm và đặc điểm của thuế

Ra đời và tồn tại cùng với nhà nước, từ đó đến nay, thuế đã trải qua một quá trình phát triển lâu dài và khái niệm thuế cũng không ngừng được hoàn thiện.

Theo Lê Nin, *“Thuế là cái mà nhà nước thu của dân nhưng không bù lại”* và *“Thuế cấu thành nên nguồn thu của chính phủ, nó được lấy ra từ sản phẩm*

của đất đai và lao động trong nước, xét cho cùng thì thuế được lấy ra từ tư bản hay thu nhập của người chịu thuế¹”.

Nhà kinh tế học Gaston Jeze trong cuốn “Tài chính công²” đã đưa ra một khái niệm cổ điển nhất và cũng nổi tiếng nhất về thuế. Theo Gaston Jeze, “*Thuế là một khoản đóng góp bằng tiền, có tính chất xác định, không hoàn trả trực tiếp do các công dân đóng góp cho nhà nước thông qua con đường quyền lực nhằm bù đắp các khoản chi tiêu của nhà nước*”. Theo thời gian, khái niệm cổ điển này đến nay đã được bổ sung, chỉnh sửa và hoàn thiện như sau: “*Thuế là một khoản đóng góp bằng tiền, có tính chất xác định, không hoàn trả trực tiếp do các công dân đóng góp cho nhà nước thông qua con đường quyền lực nhằm đáp ứng cầu chi tiêu của nhà nước để thực hiện các chức năng kinh tế - xã hội của nhà nước*”.

Trên góc độ phân phối thu nhập, khái niệm thuế được hiểu như sau: *Thuế là hình thức phân phối và phân phối lại tổng sản phẩm xã hội và thu nhập quốc dân nhằm hình thành nên quỹ tiền tệ tập trung lớn nhất của nhà nước (quỹ ngân sách nhà nước) để đáp ứng nhu cầu chi tiêu cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của nhà nước.*

Trên góc độ người nộp thuế thì thuế được định nghĩa như sau: *Thuế là khoản đóng góp bắt buộc mà mỗi tổ chức, cá nhân phải có nghĩa vụ đóng góp cho nhà nước theo luật định để đáp ứng nhu cầu chi tiêu cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của nhà nước.*

Trên góc độ kinh tế học, thuế được định nghĩa như sau: *Thuế là biện pháp đặc biệt, theo đó, nhà nước sử dụng quyền lực của mình để chuyển một phần nguồn lực từ khu vực tư sang khu vực công nhằm thực hiện các chức năng kinh tế - xã hội của nhà nước.*

Như vậy, đã có nhiều khái niệm khác nhau về thuế. Tuy nhiên, để hiểu rõ bản chất của thuế, khi nghiên cứu khái niệm thuế cần chú ý các đặc điểm sau:

Thứ nhất, trong xã hội hiện đại thuế là khoản đóng góp bằng tiền. Về nguyên tắc, thuế là một khoản đóng góp dưới hình thức tiền tệ, điều này trái ngược với các hình thức thanh toán bằng hiện vật đã tồn tại trước đây. Sự phát triển của quan hệ hàng hoá - tiền tệ tạo điều kiện thuận lợi cho sự phát triển của thuế, đổi lại, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế được thực hiện bằng tiền lại góp phần thúc đẩy sự phát triển của kinh tế thị trường.

Thứ hai, thuế là khoản đóng góp bắt buộc được thực hiện thông qua con đường quyền lực chính trị. Dù được thực hiện dưới hình thức nào, thuế vẫn thể hiện tính chất bắt buộc, được thực hiện thông qua con đường quyền lực nhà nước (qua hệ thống pháp luật thuế). Do đó, đối tượng nộp thuế bắt buộc phải tuân thủ các quy định pháp luật về kê khai, nộp thuế. Đối tượng nộp thuế không thể tự mình ấn định hay thoả thuận mức thuế mà phải chấp thuận mức thuế và thời hạn nộp thuế theo quy định của pháp luật. Những đối tượng nộp thuế vi

¹ Lê-Nin toàn tập, tập 15.

² Gaston Jeze, “Finances Publiques”, 1934.

phạm luật sẽ bị cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý vi phạm hoặc cưỡng chế thi hành theo quy định của pháp luật để buộc họ phải làm tròn nghĩa vụ nộp thuế. Đây là điểm khác biệt giữa thuế với các khoản đóng góp mang tính chất tự nguyện.

Thứ ba, thuế là một khoản thu không có đối khoản cụ thể, không hoàn trả trực tiếp nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước trong việc thực hiện các chức năng quản lý xã hội, chức năng kinh tế - xã hội của nhà nước.

Khác với khoản vay, thuế không hoàn trả trực tiếp cho người nộp thuế (tuy nhiên, một phần thuế được hoàn trả gián tiếp cho người nộp thuế thông qua các khoản phúc lợi xã hội, phúc lợi công cộng). Sự không hoàn trả trực tiếp được thể hiện ở cả trước và sau khi thu thuế. Trước khi thu thuế, nhà nước không hề cung ứng trực tiếp một dịch vụ nào cho người nộp thuế. Sau khi thu thuế, nhà nước cũng không có sự bồi hoàn trực tiếp nào cho người nộp thuế. Cũng như vậy, người nộp thuế không thể phản đối việc thực hiện nghĩa vụ thuế với lý do họ sử dụng ít các dịch vụ công cộng; không có quyền đòi hỏi được hưởng nhiều dịch vụ công cộng hơn so với số thuế họ phải trả vì lý do này hay lý do khác; không thể từ chối nộp thuế với lý do họ đã phải chi trả phí, lệ phí cho một số dịch vụ mà họ được cung cấp.

Thuế được thu nhằm đáp ứng mọi nhu cầu chi tiêu của nhà nước, thuế không có đối khoản cụ thể. Điều này thể hiện rõ ở chỗ nguồn thu từ mỗi loại thuế không được quy định gắn với mục đích chi tiêu cụ thể nào cả mà đều được sử dụng để đáp ứng nhu cầu chi tiêu chung của nhà nước trong quá trình thực hiện chức năng, nhiệm vụ của nhà nước.

Khái niệm “chi tiêu của nhà nước” ngày nay không thể hiểu theo nghĩa hẹp là chỉ bao gồm các chi phí liên quan đến chức năng duy trì bộ máy của nhà nước để thực hiện các chức năng của nhà nước, mà còn gồm các chi phí cho việc thực hiện các chức năng kinh tế - xã hội. Chính vì thế, khi xem xét khái niệm thuế cũng phải hiểu thuế trên hai góc độ: thuế vừa là công cụ huy động nguồn thu để đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước và thuế vừa là công cụ giúp nhà nước thực hiện các mục tiêu kinh tế - xã hội hay công cụ quản lý vĩ mô nền kinh tế.

1.2. Chức năng của thuế

Lịch sử phát triển của thuế đã chứng minh rằng, thuế có 3 chức năng cơ bản, đó là: chức năng bảo đảm nguồn thu cho NSNN nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của Nhà nước; chức năng phân phối lại thu nhập và tài sản nhằm đảm bảo công bằng xã hội và chức năng điều tiết vĩ mô nền kinh tế.

1.2.1. Chức năng đảm bảo nguồn thu cho NSNN

Mức độ động viên các nguồn thu từ thuế vào ngân sách phần lớn, gắn liền với tổng số chi tiêu của của nhà nước vì các khoản thu này là nguồn bù đắp chủ yếu cho các khoản chi ngân sách. Nhưng các khoản thu này cũng không phải là nguồn bù đắp duy nhất mà bên cạnh đó, thâm hụt ngân sách còn được bù đắp

bằng nguồn vay hoặc phát hành tiền tệ. Mức độ động viên thu ngân sách với tỷ lệ giữa thâm hụt ngân sách trên tổng sản phẩm quốc nội (GDP) của mỗi nước cho thấy mức độ huy động của nhà nước để bù đắp cho các khoản chi này (tất nhiên kể cả khoản lãi phải trả khi hoàn trả nợ).

1.2.2. Chức năng phân phối lại nhằm đảm bảo công bằng xã hội

Về nguyên tắc, gánh nặng về thuế phải được phân chia một cách công bằng; thuế phải có vai trò sửa chữa những khiếm khuyết của sự phân phối lần đầu để đảm bảo sự công bằng và bình đẳng. Tuy nhiên, sự công bằng chỉ mang tính chất tương đối và tùy thuộc vào quan niệm cho rằng sự phân phối phải công bằng hay không trong việc phân chia quyền sở hữu diễn ra trên thị trường.

1.2.3. Chức năng điều tiết vĩ mô nền kinh tế hay khắc phục những bất cân bằng của thị trường

Thuế là một công cụ của chính sách kinh tế có thể đóng vai trò khuyến khích, hạn chế hoặc ổn định kinh tế. Thuế có thể được sử dụng để khắc phục những bất cân bằng của thị trường. Chẳng hạn như, dựa trên cơ sở các phân tích kinh tế vĩ mô để quốc tế hoá những tác động nội tại của nền kinh tế. Thuế cũng có thể góp phần thực hiện các cân bằng tổng thể trong khuôn khổ chính sách ngân sách dựa trên cơ sở các phân tích kinh tế vĩ mô.

Cách tiếp cận kinh tế vĩ mô phù hợp với cách nhìn tự do về sự can thiệp của nhà nước mà với chức năng trợ cấp ngân sách, nhà nước có thể xoá bỏ được những vật cản nảy sinh trong kinh tế thị trường. Cách tiếp cận này đôi khi cũng là trung tâm của các cuộc tranh luận.

Cách tiếp cận kinh tế vĩ mô thuộc quan niệm của J. M. Keynes về chính sách kinh tế, thuế là một công cụ mà nhà nước sử dụng nhằm ổn định tình huống (chính sách tác động trên tổng cầu) hoặc cơ cấu (chính sách thuế nhằm tạo thuận lợi cho sự tăng trưởng kinh tế). Khả năng của thuế trong việc thực hiện các mục tiêu hiệu quả kinh tế này đã bị tranh luận khá gay gắt. Tùy theo quan điểm mà chức năng này được đánh giá cao hay thấp.

Tóm lại, để phát huy được vai trò của thuế trong nền kinh tế, phải sử dụng thuế đúng với chức năng của nó. Tuy nhiên, vai trò của thuế đối với nền kinh tế ở mỗi quốc gia không giống nhau mà tùy thuộc vào “nghệ thuật sử dụng” công cụ thuế của mỗi quốc gia đó. Vấn đề có tính nguyên tắc là thuế phải luôn luôn phù hợp với mục tiêu, đường lối phát triển kinh tế - xã hội và là công cụ đắc lực cho việc thực hiện đường lối, chiến lược phát triển kinh tế - xã hội của mỗi quốc gia trong từng thời kỳ nhất định. Đó cũng là lý do mà các quốc gia phải thường xuyên rà soát mức độ phù hợp của hệ thống thuế với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của mình, thực hiện các cải cách thuế kịp thời nếu thấy cần thiết.

1.3. Phân loại thuế

Căn cứ theo đặc điểm, công dụng, chức năng và vai trò của từng loại thuế đối với quá trình phát triển kinh tế, xã hội và tùy theo mục tiêu, yêu cầu của quản lý mà người ta có thể đưa ra các cách phân loại thuế khác nhau, từ đó nhằm

sử dụng phát huy vai trò tích cực của từng công cụ thuế trong quản lý, điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Dưới đây là một số cách phân loại chủ yếu.

1.3.1. Phân loại theo thẩm quyền đánh thuế

Căn cứ vào thẩm quyền đánh thuế, thuế được phân loại thành thuế trung ương (Federal taxes) và thuế địa phương (Local taxes). Cách phân loại này chỉ tồn tại ở các quốc gia có phân quyền tự chủ về ngân sách và thuế cho các địa phương, phổ biến là các quốc gia có thể chế liên bang.

Thuế trung ương là loại thuế do chính quyền trung ương (liên bang) ban hành và được thu nộp vào ngân sách trung ương.

Thuế địa phương là loại thuế do chính quyền địa phương ban hành và được thu nộp vào ngân sách địa phương. Tùy theo cách thức tổ chức chính quyền của một quốc gia có thể có nhiều cấp độ thuế địa phương, chẳng hạn như: thuế bang, thuế vùng, thuế tỉnh...

Ở Việt Nam, Nhà nước được xây dựng theo nguyên tắc tập trung - dân chủ: Trung ương thống nhất ban hành pháp luật, chính sách; các cấp chính quyền địa phương không được phép ban hành và quản lý thu các loại thuế riêng. Tất cả các nguồn thu thuế do Nhà nước thống nhất quản lý và việc phân bổ nguồn lực cho các địa phương, phân chia các nguồn thu từ thuế trên địa bàn được thực hiện theo quy định của Luật Ngân sách Nhà nước. Vì vậy, hiện nay ở Việt Nam không tồn tại thuế trung ương và thuế địa phương.

1.3.2. Phân loại theo cơ sở thuế

Theo cách phân loại này, thuế được chia thành thuế thu nhập, thuế tiêu dùng và thuế tài sản.

Thuế thu nhập là loại thuế đánh vào phần thu nhập kiếm được của các tổ chức và cá nhân. Cơ sở thuế thu nhập là phần thu nhập kiếm được trong một thời kỳ nhất định của người nộp thuế.

Thuế tài sản là loại thuế đánh vào phần thu nhập tích trữ dưới dạng tài sản. Cơ sở thuế tài sản là giá trị của tài sản mà người nộp thuế có quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng. Tất nhiên, không phải mọi tài sản đều bị đánh thuế. Nhà nước thường chỉ đánh thuế vào những tài sản có giá trị lớn và có thể kiểm soát được. Tuy cơ sở thuế là giá trị của tài sản nhưng bản chất của cơ sở thuế chính là phần thu nhập đã được tạo ra trong quá khứ của người nộp thuế.

Thuế tiêu dùng là loại thuế đánh vào phần thu nhập đem tiêu dùng ở hiện tại của người nộp thuế. Cơ sở thuế tiêu dùng là phần thu nhập đã kiếm được hoặc sẽ kiếm được của người nộp thuế đem tiêu dùng ở hiện tại.

1.3.3. Phân loại theo phương thức đánh thuế

Phương thức đánh thuế thể hiện cách nhà nước điều tiết thu nhập của các tổ chức cá nhân trong xã hội – điều tiết trực tiếp hay điều tiết gián tiếp. Theo cách phân loại này, thuế được chia thành thuế trực thu và thuế gián thu.

Thuế trực thu là loại thuế do người chịu thuế trực tiếp nộp thuế cho nhà nước. Thuế trực thu trực tiếp điều tiết vào thu nhập hoặc tài sản của người nộp thuế, ví dụ như thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân. Do thuế trực thu trực tiếp điều tiết vào thu nhập, tài sản của tổ chức và cá nhân, có xem xét đến hoàn cảnh, điều kiện và khả năng đóng góp của người nộp thuế nên nó rất có tác dụng trong việc điều hoà thu nhập, góp phần giảm bớt sự chênh lệch về thu nhập và tài sản giữa các tầng lớp dân cư. Đây cũng là ưu điểm nổi bật của thuế trực thu so với thuế gián thu. Tuy nhiên, thuế trực thu lại có hạn chế lớn là dễ gây phản ứng từ phía người nộp thuế hoặc dễ xảy ra tình trạng trốn, lậu thuế nếu quy định mức thuế suất cao. Hơn nữa, việc theo dõi, tính toán và thu thuế phức tạp, đặc biệt là thuế thu nhập cá nhân với diện thu thuế rộng và phân tán. Vì vậy, nếu không có biện pháp quản lý thu thuế hiệu quả thì dễ dẫn đến hạn chế tác dụng của loại thuế này trong việc tập trung số thu đầy đủ, kịp thời về cho ngân sách nhà nước.

Thuế gián thu là loại thuế do các nhà sản xuất, thương nhân hoặc người cung cấp dịch vụ nộp cho Nhà nước thông qua việc cộng số thuế này vào giá bán cho người tiêu dùng chịu. Ví dụ như: thuế giá trị gia tăng, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt... Dưới góc độ quy định pháp luật thuế, khác với thuế trực thu, người nộp thuế chính là người phải chịu thuế, với thuế gián thu, người nộp thuế và người chịu thuế (người trả thuế) không đồng nhất. Do điều tiết một cách gián tiếp vào thu nhập của người tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ thông qua cơ chế giá nên với thuế gián thu, người chịu thuế (người tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ) ít có cảm giác bị nhà nước đánh thuế. Vì vậy, loại thuế này cũng ít gây ra những phản ứng từ phía người chịu thuế mỗi khi chính phủ có chủ trương tăng thuế. Ưu điểm nổi bật của thuế gián thu là nó có khả năng đáp ứng nguồn thu kịp thời, ổn định cho ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, thuế gián thu cũng có những hạn chế nhất định, đó là: do thuế gián thu được tính trên giá cả hàng hoá, dịch vụ, không tính tới điều kiện, hoàn cảnh của đối tượng chịu thuế, vì vậy, không đảm bảo được sự công bằng xã hội, thậm chí còn mang tính lũy thoái. Có nghĩa là, bất kể người tiêu dùng là người giàu hay người nghèo, thu nhập cao hay thấp, nếu cùng tiêu dùng một lượng hàng hoá, dịch vụ như nhau thì cùng phải chịu một mức điều tiết thuế như nhau. Số thuế này nếu so với thu nhập của người giàu và người nghèo thì rõ ràng chúng mang tính lũy thoái, thể hiện ở chỗ tỷ lệ giữa tiêu dùng so với thu nhập của người nghèo cao hơn tỷ lệ này của người giàu, và đương nhiên tỷ lệ giữa thuế gián thu so với tổng thu nhập của người nghèo lớn hơn người giàu.

Sự phân biệt giữa thuế trực thu và thuế gián thu chỉ rõ ràng ở góc độ pháp lý, tức là theo quy định của pháp luật thì người nộp thuế có là người chịu thuế không hay người nộp thuế là người phải có trách nhiệm kê khai, nộp thuế cho một người khác. Dưới góc độ kinh tế, gánh nặng thuế thực sự do ai chịu không phụ thuộc vào đó là thuế trực thu hay thuế gián thu mà phụ thuộc vào độ co giãn của của cung cầu hàng hóa, dịch vụ.

1.3.4. Phân loại dựa theo mối quan hệ giữa thuế với thu nhập

Cách phân loại này xét mối quan hệ tỷ lệ giữa số thuế phải gánh chịu với thu nhập của người chịu gánh nặng thuế. Cách phân loại này cho thấy gánh nặng thuế được phân bổ cho đối tượng nào là chính, cho người nghèo hay cho người giàu. Nó phản ánh phần nào tính công bằng của các sắc thuế. Theo cách phân loại này, thuế được chia thành 3 loại: Thuế lũy tiến, thuế lũy thoái và thuế tỷ lệ.

Thuế lũy tiến là loại thuế mà tỷ lệ phần trăm số thuế phải gánh chịu so với thu nhập của người chịu thuế tăng lên khi thu nhập tăng. Tiêu biểu cho loại thuế này là thuế thu nhập cá nhân trong trường hợp áp dụng biểu thuế lũy tiến đối với thu nhập. Đối với thuế lũy tiến, người giàu chịu thuế nhiều hơn người nghèo.

Thuế lũy thoái là loại thuế mà tỷ lệ phần trăm số thuế phải gánh chịu so với thu nhập của người chịu thuế giảm đi khi thu nhập tăng. Tiêu biểu cho loại thuế này là thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt. Với loại thuế này, người nghèo chịu thuế nhiều hơn người giàu.

Thuế tỷ lệ là loại thuế mà tỷ lệ phần trăm số thuế phải gánh chịu so với thu nhập của người chịu thuế không đổi khi thu nhập tăng. Tiêu biểu cho loại thuế này là thuế thu nhập doanh nghiệp trong trường hợp sắc thuế này chỉ áp dụng một thuế suất phổ thông cho mọi mức thu nhập của người nộp thuế.

1.3.5. Phân loại theo cách thiết kế mức thu

Theo cách phân loại này, thuế được phân loại thành thuế tuyệt đối và thuế theo giá trị.

Thuế tuyệt đối là loại thuế mà mức thuế được xác định bằng mức tiền tuyệt đối trên một đơn vị vật lý của đối tượng bị đánh thuế (trọng lượng, khối lượng, diện tích...), độc lập với giá trị tiền tệ của chúng. Loại thuế này có lợi thế là rất đơn giản, không cần phải xác định giá trị của đối tượng bị đánh thuế nhưng lại có bất lợi là không thích ứng trong trường hợp tiền tệ bị mất giá. Ở một số nước, loại thuế này thường được áp dụng dưới hình thức thuế rượu, thuế thuốc lá, thuế bia...

Thuế theo giá trị là loại thuế được tính toán bằng cách áp dụng một tỷ lệ (hoặc tỷ lệ phần trăm) trên cơ sở thuế. Ưu điểm của loại thuế này là dễ thích ứng trong trường hợp lạm phát. Đồng thời, số thuế thu được tỷ lệ thuận theo giá trị của cơ sở thuế.

1.4. Các yếu tố cấu thành một sắc thuế

1.4.1. Tên gọi

Tên gọi của mỗi sắc thuế thể hiện đối tượng tác động của sắc thuế hoặc mục tiêu của việc áp dụng sắc thuế đó. Ví dụ, thuế “*giá trị gia tăng*” cho thấy loại thuế này chỉ đánh vào phần giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ sau mỗi lần chúng được luân chuyển; thuế “*thu nhập doanh nghiệp*” đánh trên thu nhập của doanh nghiệp; thuế “*tiêu thụ đặc biệt*” đánh vào việc tiêu dùng các hàng hoá, dịch vụ đặc biệt...

1.4.2. Người nộp thuế

Yếu tố này xác định rõ tổ chức, cá nhân nào có nghĩa vụ phải kê khai và nộp một khoản thuế cụ thể hoặc tổ chức, cá nhân nào không phải kê khai và nộp một khoản thuế cụ thể nào đó theo quy định của luật thuế. Yếu tố này còn được gọi là đối tượng nộp thuế.

1.4.3. Cơ sở thuế

Cơ sở thuế (tax base) cho biết thuế được tính trên cái gì. Tùy theo mục đích và tính chất của từng sắc thuế, cơ sở thuế có thể là các khoản thu nhập nhận được trong kỳ tính thuế của một tổ chức, cá nhân nào đó (Ví dụ: cơ sở thuế thu nhập doanh nghiệp là tổng thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp trong kỳ); Cơ sở thuế có thể là tổng trị giá hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ trong kỳ nếu là thuế đánh vào hàng hoá, dịch vụ (Ví dụ: cơ sở tính thuế doanh thu là tổng doanh thu nhận được trong kỳ tính thuế; cơ sở tính thuế giá trị gia tăng đối với hàng hoá sản xuất trong nước là giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng...).

Mỗi quốc gia có thể có cách gọi cụ thể khác nhau của cơ sở thuế. Chẳng hạn như, theo các luật thuế của Việt Nam, cơ sở thuế được quy định là “đối tượng chịu thuế”. Một số quốc gia khác thì quy định là “đối tượng tính thuế” hoặc “đối tượng đánh thuế”. Tuy nhiên, về bản chất thì tất cả cách gọi này đều phản ánh đó là cơ sở thuế, tức là trả lời cho câu hỏi thuế tính trên cái gì, dựa vào cái gì để xác định ra số thuế phải nộp với một mức thuế nhất định.

1.4.4. Mức thuế

Mức thuế là yếu tố quan trọng nhất của một sắc thuế, có thể nói, đó là “linh hồn” của một sắc thuế, phản ánh yêu cầu và mức độ động viên của Nhà nước trên một cơ sở tính thuế, đồng thời cũng là mối quan tâm hàng đầu của người nộp thuế. Mức thuế chính là đại lượng thể hiện mức độ điều tiết trên một đơn vị cơ sở thuế. Mức thuế trả lời cho câu hỏi thu bao nhiêu. Có các loại mức thuế sau đây:

a) Mức thuế tuyệt đối

Mức thuế tuyệt đối là mức thuế được ấn định bằng một mức tuyệt đối dựa trên đơn vị vật lý của cơ sở thuế. Ví dụ, thuế bảo vệ môi trường đối với than 30.000 đồng/tấn; thuế sử dụng đất nông nghiệp đối với đất trồng cây hàng năm 100 kg thóc/ha...

b) Mức thuế tương đối (thuế suất)

Mức thuế tương đối là mức thuế được tính bằng tỷ lệ phần trăm trên đơn vị giá trị của cơ sở thuế. Do được tính bằng tỷ lệ phần trăm trên một đơn vị giá trị của cơ sở thuế nên mức thuế tương đối thường được gọi là thuế suất.

c) Mức thuế tỷ lệ

Mức thuế tỷ lệ là mức thuế được xác định bằng một tỷ lệ phần trăm nhất định trên cơ sở tính thuế, không thay đổi theo quy mô của cơ sở tính thuế. Ví dụ, thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 20% trên thu nhập tính thuế; thuế tiêu

thụ đặc biệt quy định thuế suất đối với dịch vụ kinh doanh vũ trường, masage, karaoke là 30%...

d) Mức thuế lũy tiến

Mức thuế lũy tiến là mức thuế tăng dần theo mức độ tăng của cơ sở thuế. Mức thuế lũy tiến lại bao gồm mức thuế lũy tiến giản đơn thuế suất lũy tiến.

Mức thuế lũy tiến giản đơn là mức thuế tuyệt đối tăng dần theo mức độ tăng của cơ sở thuế. Chẳng hạn như mức thuế tuyệt đối đối với xe ô tô chở người đã qua sử dụng ở Việt Nam hiện nay.

Thuế suất lũy tiến là thuế suất tăng dần theo sự tăng lên của cơ sở tính thuế (thường là thu nhập chịu thuế hoặc trị giá tài sản chịu thuế). Có hai loại thuế suất lũy tiến: thuế suất lũy tiến từng phần và thuế suất lũy tiến toàn phần.

Thuế suất lũy tiến từng phần: Biểu thuế gồm nhiều bậc, ứng với mỗi bậc của cơ sở thuế là một mức thuế suất tương ứng, theo đó, thuế suất tăng dần theo từng bậc thuế. Thuế được tính từng phần theo bậc thuế và mức thuế suất tương ứng của từng bậc, số thuế phải nộp là tổng số thuế tính cho từng bậc. Ví dụ, biểu thuế lũy tiến từng phần áp dụng đối với thu nhập từ kinh doanh, từ tiền lương, tiền công trực tiếp theo quy định tại Luật Thuế thu nhập cá nhân. Thuế suất lũy tiến từng phần có ưu điểm là do thuế được đánh tăng dần theo mức tăng của thu nhập, tài sản, sát với khả năng đóng góp của đối tượng nộp thuế nên đáp ứng được mục tiêu công bằng xã hội theo chiều dọc, vì vậy, thường được sử dụng trong các sắc thuế thu nhập và thuế tài sản. Tuy nhiên, loại thuế suất này có nhược điểm là kỹ thuật tính toán thuế phức tạp.

Thuế suất lũy tiến toàn phần: Biểu thuế cũng gồm nhiều bậc, ứng với mỗi bậc là một mức thuế suất và thuế suất cũng tăng dần theo sự tăng của cơ sở tính thuế. Khác với thuế suất lũy tiến từng phần, số thuế phải nộp được tính bằng cách lấy toàn bộ cơ sở thuế áp dụng mức thuế suất tương ứng. Ưu điểm của loại thuế suất này là việc tính toán xác định số thuế phải nộp đơn giản, nhanh chóng hơn so với thuế suất lũy tiến từng phần. Tuy nhiên, loại thuế suất này có nhược điểm là gây ra sự thay đổi có tính đột biến về tổng số thuế phải nộp của đối tượng nộp thuế, dẫn đến tình trạng bất hợp lý về mức thu nhập còn lại sau thuế giữa những người có mức cơ sở tính thuế ở hai bậc thuế liền kề, do đó không đáp ứng được mục tiêu công bằng xã hội. Trong trường hợp này, giá trị cơ sở thuế giữa hai bậc thuế liền kề có sự thay đổi không đáng kể nhưng đối tượng nộp thuế có cơ sở thuế ở bậc cao hơn phải tính thuế theo mức thuế suất tương ứng cao hơn cho toàn bộ cơ sở thuế nên đã dẫn đến số thuế phải nộp cao hơn nhiều so với bậc thuế liền kề thấp hơn. Vì những lý do này, loại thuế suất này thực tế hiện nay ít có quốc gia nào áp dụng.

e) Biểu thuế

Biểu thuế là bảng tổng hợp các thuế suất hoặc mức thuế nhất định trong một sắc thuế. Ví dụ, biểu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; biểu thuế thu nhập cá nhân; biểu thuế tiêu thụ đặc biệt.

1.4.5. Ưu đãi thuế

Ưu đãi thuế là yếu tố ngoại lệ được quy định trong một số sắc thuế, theo đó, quy định cụ thể các trường hợp, đối tượng nộp thuế được phép miễn thuế hoặc giảm bớt nghĩa vụ thuế so với thông thường (vì một số lý do khách quan bất khả kháng như thiên tai, địch họa hoặc tai nạn bất ngờ, hoặc vì một số lý do nhằm thực hiện chính sách xã hội của Nhà nước...). Có nhiều loại ưu đãi thuế được áp dụng phổ biến trên thế giới, đó là: Miễn thuế vô thời hạn, miễn thuế có thời hạn, giảm thuế có thời hạn, thuế suất ưu đãi, tín dụng thuế đầu tư...

1.4.6. Trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế

Yếu tố này quy định trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế trong quá trình thi hành luật thuế, ví dụ như, nghĩa vụ về đăng ký, kê khai, thu nộp thuế; nghĩa vụ về thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ; nghĩa vụ về khai báo, cung cấp các thông tin cần thiết cho việc tính và thu thuế... Việc quy định trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế một mặt, nhằm nâng cao ý thức tự giác chấp hành luật thuế, đưa việc thực thi luật thuế vào nề nếp, kỷ cương; mặt khác, là cơ sở pháp lý để xử lý các vi phạm về thuế, đảm bảo sự kiểm soát, quản lý của cơ quan thuế đối với quá trình chấp hành luật thuế được chặt chẽ, kịp thời.

1.4.7. Thủ tục kê khai, thu nộp, quyết toán thuế

Yếu tố này thể hiện quy định của nhà nước về hình thức thu nộp, thủ tục thu nộp, kê khai, quyết toán thuế, thời gian thu nộp... nhằm đảm bảo sự minh bạch, rõ ràng của chính sách, tạo cơ sở pháp lý để xử lý các trường hợp vi phạm luật thuế.

Ngoài các yếu tố cơ bản trên đây, trong các sắc thuế còn quy định rõ trách nhiệm quyền hạn của cơ quan thuế và các cơ quan liên quan trong quá trình thi hành luật thuế; các hình thức vi phạm hành chính và các biện pháp xử lý vi phạm hành chính...

Ở nước ta, các quy định liên quan đến quản lý thuế nêu trên, như về trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế, kê khai, thu nộp, quyết toán thuế, xử lý vi phạm... trước đây được quy định trong các Luật thuế. Tuy nhiên, các quy định này đã được chuyển vào nội dung quy định của Luật Quản lý thuế (Luật số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006). Kể từ ngày Luật Quản lý thuế có hiệu lực thi hành (01/7/2007) các nội dung về quản lý trong các Luật thuế hiện hành bị bãi bỏ và được thực hiện thống nhất theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật này và các luật sau: Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế năm 2012, Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và Luật Quản lý thuế, Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng và Luật Quản lý thuế.

1.5. Cơ sở pháp lý của thuế

Thuế là một trong những nghĩa vụ cơ bản của công dân đã được quy định rõ trong Hiến pháp - đạo luật cơ bản (luật gốc) của nước ta. Điều 47 Hiến pháp năm 2013 của nước ta đã quy định: "*Mọi người có nghĩa vụ nộp thuế theo luật định*". Việc quy định nghĩa vụ đóng góp của dân là một vấn đề lớn của mỗi một quốc gia, cho nên phải do cơ quan quyền lực cao nhất của Nhà nước là Quốc hội ban hành dưới hình thức Luật hoặc Bộ luật. Điều 70 Hiến pháp năm 2013 đã khẳng định Quốc hội có quyền: "*Làm Hiến pháp và sửa đổi Hiến pháp, làm luật và sửa đổi luật*".

Theo quy định hiện hành, trong một số trường hợp Quốc hội có thể uỷ quyền cho cơ quan thường trực của mình là Ủy ban Thường vụ Quốc hội ban hành một số loại thuế dưới hình thức Pháp lệnh, để sau một thời gian thi hành sẽ hoàn chỉnh, trình Quốc hội ban hành thành luật. Tuy nhiên, cho đến nay, toàn bộ các sắc thuế trong hệ thống thuế của Việt Nam đã được ban hành thành luật. Hiện nay, trong một số luật thuế, Quốc hội giao quyền cho Ủy ban Thường vụ Quốc hội cụ thể hóa mức thuế suất trong khung thuế suất do Quốc hội quy định.

Căn cứ Luật, Bộ luật do Quốc hội hoặc Pháp lệnh do Ủy ban Thường vụ Quốc hội ban hành, Chính phủ xây dựng các văn bản quy phạm pháp luật dưới các hình thức Nghị định quy định chi tiết thi hành Luật, Nghị quyết của Chính phủ, Quyết định, Chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ để thực thi. Trên cơ sở các văn bản quy phạm pháp luật của Chính phủ, Bộ Tài chính ban hành các Thông tư hướng dẫn thực hiện. Trong quá trình thi hành các văn bản quy phạm pháp luật về thuế, Bộ trưởng Bộ Tài chính có thể ban hành các Chỉ thị, Quyết định của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

1.6. Quá trình đổi mới về thuế tại Việt Nam

1.6.1. Khái quát về hệ thống chính sách thuế Việt Nam

Hệ thống chính sách thuế của Việt Nam được hình thành và phát triển trong thời kỳ "đổi mới" (sau Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI năm 1986). Trước đó nền kinh tế vận hành theo cơ chế kế hoạch hóa tập trung bao cấp, thu ngân sách Nhà nước chủ yếu từ kinh tế quốc doanh (chiếm tới 90% tổng số thu), thuế chỉ áp dụng đối với khu vực kinh tế ngoài quốc doanh dưới một số hình thức: thuế doanh nghiệp, thuế hàng hoá, thuế lợi tức, thuế nông nghiệp, thuế môn bài... vai trò của thuế trong quản lý điều tiết vĩ mô nền kinh tế được sử dụng rất hạn chế.

Đầu những năm 1990, Việt Nam thực hiện cải cách thuế bước I, một hệ thống chính sách thuế mới ra đời và áp dụng thống nhất đối với các thành phần, khu vực kinh tế gồm các sắc thuế cơ bản như: Thuế doanh thu, Thuế tiêu thụ đặc biệt, Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Thuế tài nguyên, Thuế lợi tức, Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, Thuế nông nghiệp (từ 1994 chuyển thành thuế sử dụng đất nông nghiệp), Thuế nhà đất, Thuế chuyển quyền sử dụng đất... và một số loại phí, lệ phí như lệ phí trước bạ, lệ phí chứng thư, lệ phí giao thông...

Sau 10 năm đổi mới, nền kinh tế thị trường đã và đang hình thành, quan hệ đối ngoại của Việt Nam cũng có những cải thiện đáng kể, nền kinh tế - xã hội chuyển sang giai đoạn phát triển mới: thực hiện công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước, đẩy mạnh hội nhập kinh tế quốc tế. Bối cảnh đó đã đặt ra yêu cầu thực hiện cải cách thuế bước II, bắt đầu từ nửa cuối những năm 1990, được đánh dấu bằng việc Quốc hội ban hành Luật Thuế giá trị gia tăng và Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997 (có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/1999), thay thế cho Luật Thuế doanh thu, Luật thuế lợi tức. Năm 1998, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu cũng được sửa đổi để bảo đảm sự đồng bộ. Các luật thuế quan trọng này tiếp tục được bổ sung, sửa đổi vào cuối năm 2003, 2005.

Thực hiện Chương trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010, Quốc hội đã ban hành các Luật thuế sau trên cơ sở sửa đổi căn bản các Luật thuế hiện hành:

Năm 2007: Luật thuế thu nhập cá nhân được ban hành vào tháng 11/2007, có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009 để thay thế cho Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, thay thế Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất và bãi bỏ quy định áp dụng thuế thu nhập doanh nghiệp đối với cá nhân, hộ kinh doanh.

Năm 2008:

- Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 được ban hành thay thế cho các Luật thuế GTGT số 02/1997/QH9, Luật số 07/2003/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 02/1997/QH9 và Luật số 57/2005/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT và Luật thuế TTĐB có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009 ;

- Luật thuế tiêu thụ đặc biệt số 27/2008/QH12 được ban hành thay thế cho các Luật thuế TTĐB số 05/1998/QH10, Luật thuế TTĐB số 08/2003/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế TTĐB số 05/1998/QH10 và Luật số 57/2005/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT và Luật thuế TTĐB có hiệu lực thi hành từ ngày 01/4/2009;

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 13/2008/QH12 được ban hành thay thế cho Luật thuế TNDN số 09/2003/QH11, theo đó, nội dung các Luật thuế này đã được sửa đổi đồng bộ để thống nhất thực hiện từ 01/01/2009.

Năm 2009, Luật thuế tài nguyên được ban hành để thay thế cho Pháp lệnh thuế tài nguyên năm 1998, có hiệu lực từ 01/7/2010;

Năm 2010: Luật thuế sử dụng đất phi nông nghiệp được ban hành ngày 06/06/2010, có hiệu lực từ ngày 01/01/2012; đồng thời bãi bỏ Pháp lệnh thuế nhà, đất; Luật thuế bảo vệ môi trường được ban hành ngày 15/11/2010, có hiệu lực từ ngày 01/01/2012.

Năm 2012: Quốc hội thông qua Luật số 26/2012/QH13 ngày 22/11/2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNCN, có hiệu lực thi hành từ ngày 1/7/2013.

Năm 2013, Quốc hội đã sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT và Luật thuế TNDN (Luật số 31/2013/QH13 và Luật số 32/2013/QH13) với nhiều nội dung đổi mới, nhiều quy định cụ thể và minh bạch hơn, tạo môi trường kinh doanh thuận lợi, bình đẳng cho cộng đồng doanh nghiệp.

Năm 2014, Quốc hội thông qua Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế số 71/2014/QH13 với nhiều sửa đổi, bổ sung theo hướng đơn giản và minh bạch hóa cách tính thuế, đơn giản hóa thủ tục hành chính thuế. Cũng trong năm 2014, Quốc hội đã thông qua Luật số 70/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt.

Năm 2016, Quốc hội đã thông qua Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế. Cũng trong năm 2016, Quốc hội đã thông qua Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu số 107/2016/QH13 thay thế Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

Về phí và lệ phí, năm 2015, Quốc hội đã thông qua Luật Phí và lệ phí số 97/2015/QH13. Luật Phí và lệ phí có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2017 thay thế cho Pháp lệnh Phí và Lệ phí năm 2001.

Như vậy, sau hơn 20 năm đổi mới, hệ thống thuế của nước ta được xây dựng và hoàn thiện dần theo thể chế kinh tế thị trường định hướng XHCN, bao gồm các sắc thuế và khoản thu sau đây:

- (1) Thuế giá trị gia tăng (GTGT)
- (2) Thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB)
- (3) Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (XNK)
- (4) Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN)
- (5) Thuế thu nhập cá nhân (TNCN)
- (6) Thuế sử dụng đất nông nghiệp
- (7) Thuế sử dụng đất phi nông nghiệp
- (8) Thuế tài nguyên
- (9) Thuế bảo vệ môi trường
- (10) Các khoản thu liên quan đến đất đai: Tiền sử dụng đất, tiền thuê đất
- (11) Các loại phí và lệ phí và một số khoản thu khác.

1.6.2. Khái quát về tổ chức bộ máy quản lý thu thuế

Tổ chức bộ máy quản lý thu thuế hiện hành bao gồm hệ thống thu nội địa (Thuế Nhà nước) và hệ thống thu thuế XNK (Xem sơ đồ tổ chức).

➤ *Hệ thống Thuế Nhà nước*

Theo Nghị định số 281-HĐBT ngày 7/8/1990 của Hội đồng Bộ trưởng (nay là Chính phủ), hệ thống thuế Nhà nước được thành lập để thực hiện công tác thu và quản lý các loại thuế và các khoản thu khác cho NSNN trong nội địa. Bộ máy quản lý thuế được tổ chức thành hệ thống dọc từ Trung ương đến địa phương; cơ quan thuế đặt tại địa phương chịu sự lãnh đạo song trùng của ngành Thuế cấp trên và Chủ tịch UBND cùng cấp; Tổng cục Thuế, cục thuế, chi cục thuế là tổ chức trong hệ thống hành chính nhà nước có tư cách pháp nhân công quyền, có con dấu riêng và được mở tài khoản tại Kho bạc nhà nước.

Ngày 28/10/2003, Thủ tướng Chính phủ ban hành Quyết định số 218/2003/QĐ-TTg quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Tổng cục Thuế trực thuộc Bộ Tài chính. Theo đó, bộ máy quản lý thu thuế nội địa được đổi mới tổ chức theo mô hình chức năng, chuyển sang thực hiện việc cung cấp thông tin và dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế; đồng thời đẩy mạnh công tác thanh tra, kiểm tra xử lý các hành vi vi phạm pháp luật thuế. Trong quá trình thực thi, cùng với quá trình cải cách hành chính nhà nước và sự phát triển kinh tế-xã hội của đất nước, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế cũng thường xuyên được sửa đổi, bổ sung để đáp ứng yêu cầu phát triển, yêu cầu cải cách hành chính, yêu cầu của công tác quản lý thuế và yêu cầu của hội nhập. Cụ thể: Từ 2007, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế được thực hiện theo Quyết định số 76/2007/QĐ-TTg ngày 28/05/2007. Từ năm 2009, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế được thực hiện theo Quyết định số 115/2009/QĐ-TTg ngày 28/09/2009. Từ ngày 15/11/2018, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế được thực hiện theo Quyết định số 41/2018/QĐ-TTg ngày 25/9/2018 của Thủ tướng Chính phủ.

Tóm lại, các văn bản quy định cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế trong các giai đoạn:

Từ 1990 - 2003: Nghị định số 281-HĐBT ngày 7/8/1990 của Hội đồng Bộ trưởng;

Từ 2003 - 2007: Quyết định số 218/2003/QĐ-TTg ngày 28/10/2003 của Thủ tướng Chính phủ;

Từ 2007 - 2009: Quyết định số 76/2007/QĐ-TTg ngày 28/05/2007 của Thủ tướng Chính phủ;

Từ 2009 – 14/11/2018: Quyết định số 115/2009/QĐ-TTg ngày 28/09/2009 của Thủ tướng Chính phủ.

Từ ngày 15/11/2018: Quyết định số 41/2018/QĐ-TTg ngày 25/9/2018 của Thủ tướng Chính phủ.

➤ *Hệ thống Hải quan*

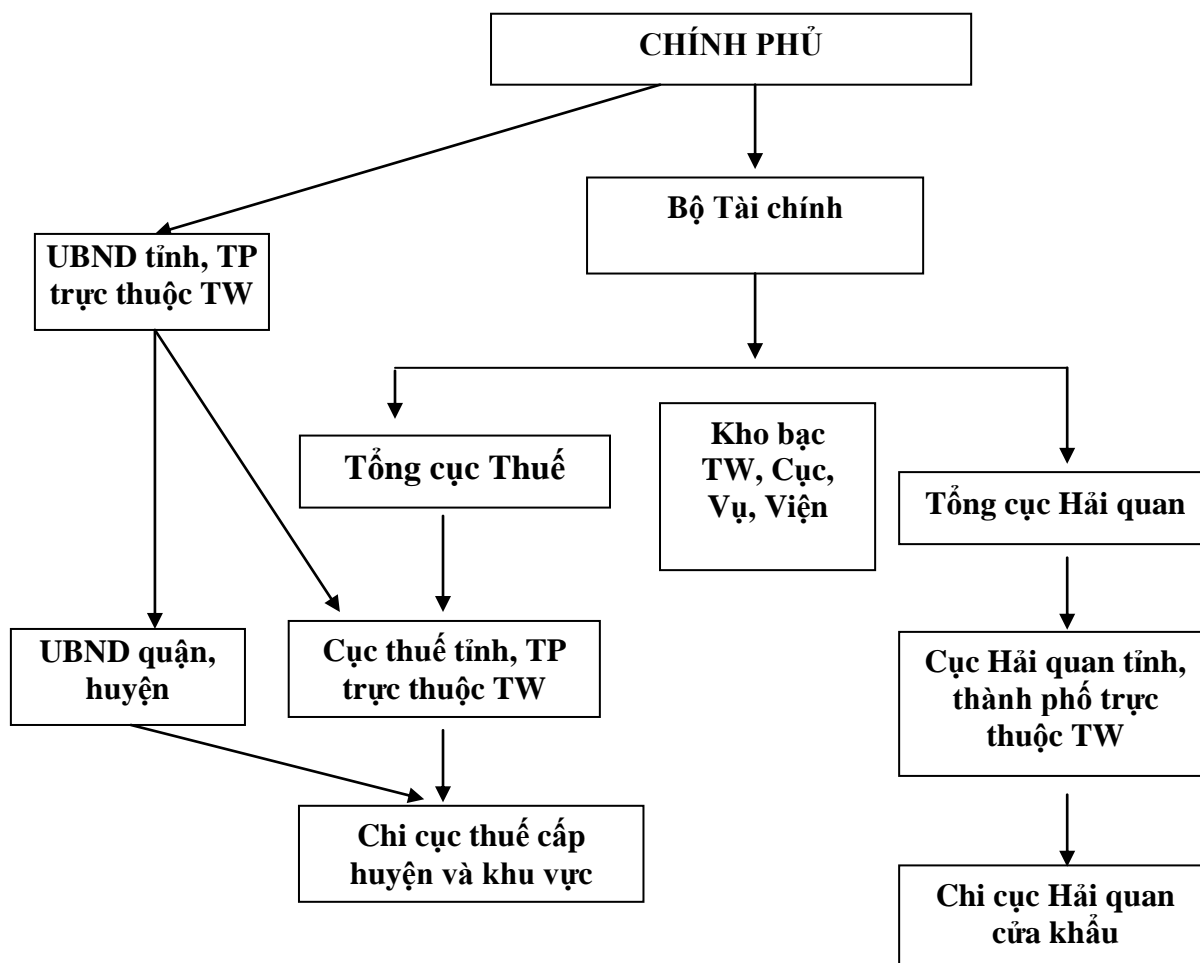
Hệ thống Hải quan trước đây trực thuộc Chính phủ, được tổ chức thành 3 cấp: Tổng cục Hải quan (cấp trung ương), cục hải quan tỉnh, liên tỉnh và chi cục

hải quan cửa khẩu. Hệ thống hải quan đảm nhiệm việc quản lý thu thuế đối với hàng hoá xuất, nhập khẩu như: thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; thuế tiêu thụ đặc biệt hàng nhập khẩu; thuế bảo vệ môi trường của hàng hóa nhập khẩu; thuế giá trị gia tăng hàng nhập khẩu; thu nhập đối với hàng là quà biếu, quà tặng vượt quá tiêu chuẩn miễn thuế.

Kể từ 4/9/2002, hệ thống Hải quan (Tổng cục Hải quan) được chuyển vào trực thuộc Bộ Tài chính (*Quyết định 113/2002/QĐ-TTg ngày 4/9/2002 của Thủ tướng Chính phủ chuyển Tổng cục Hải quan vào Bộ Tài chính*).

Trong quá trình thực thi, cùng với quá trình cải cách hành chính nhà nước, cải cách thủ tục hải quan và sự phát triển kinh tế-xã hội của đất nước, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Hải quan cũng thường xuyên được sửa đổi, bổ sung để đáp ứng yêu cầu thực tiễn, yêu cầu cải cách hành chính và thủ tục hải quan và yêu cầu của hội nhập. Các văn bản quy định cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Hải quan trong các giai đoạn: (1) Từ 4/9/2002: Nghị định số 96/2002/NĐ-CP ngày 19/11/2002 của Chính phủ; (2) Từ 15/03/2010: Quyết định số 02/2010/QĐ-TTg ngày 15/03/2010 của Thủ tướng Chính phủ.

SƠ ĐỒ HỆ THỐNG BỘ MÁY QUẢN LÝ THUẾ HIỆN HÀNH



2. THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG

2.1. Khái niệm, đặc điểm và tác dụng của thuế GTGT

2.1.1. Khái niệm

Thuế GTGT (Được gọi tắt là VAT - Value Added Tax hoặc TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée)³ là sắc thuế thuộc loại thuế gián thu đánh vào giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ phát sinh ở từng khâu trong quá trình luân chuyển từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng.

Tổng số thuế GTGT thu được qua tất cả các giai đoạn luân chuyển của hàng hóa, dịch vụ bằng với số thuế tính trên giá bán cho người tiêu dùng cuối cùng. Thuế GTGT do người tiêu dùng cuối cùng chịu, cơ sở sản xuất kinh doanh, nhà cung cấp hàng hoá, dịch vụ là người nộp thuế vào NSNN thay cho người

³ Theo Báo cáo tại Hội nghị toàn cầu về thuế GTGT tổ chức tại Italia năm 2005: “Một trong những thành tựu lớn nhất về cải cách thuế trong thế kỷ XX là việc áp dụng thuế GTGT. Loại thuế này đang được áp dụng tại 135 nước với khoảng gần 4 tỷ dân số, chiếm 70% dân số thế giới với nguồn thu hàng năm khoảng 18 tỷ đô la Mỹ).

tiêu dùng thông qua việc cộng thuế vào giá bán mà người tiêu dùng phải thanh toán khi mua hàng hoá, dịch vụ.

Ở Việt Nam, thuế GTGT được ban hành thành Luật và được Quốc hội Khoá IX thông qua tại kỳ họp thứ 11 (ngày 10/5/1997) và có hiệu lực thi hành kể từ 01/01/1999, thay thế cho Luật Thuế doanh thu. Trong quá trình thực thi, Luật thuế GTGT đã được sửa đổi, bổ sung nhiều lần⁴ nhằm tháo gỡ kịp thời những vướng mắc phát sinh, phù hợp với thực tiễn nước ta trong từng thời kỳ.

2.1.2. Đặc điểm của thuế GTGT

Thuế GTGT có các đặc điểm nổi bật sau đây:

Một là, thuế GTGT là thuế *gián thu*. Thuế GTGT được tính trên giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ và được thu vào khâu tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ. Người nộp thuế GTGT là người bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ; người chịu thuế GTGT là người tiêu dùng cuối cùng.

Hai là, thuế GTGT là *thuế tiêu dùng nhiều giai đoạn không trùng lặp*. Thuế GTGT đánh vào tất cả các giai đoạn luân chuyển của hàng hóa, dịch vụ nhưng chỉ tính trên GTGT của mỗi giai đoạn luân chuyển của hàng hóa, dịch vụ, bởi vậy, thuế GTGT không tính trùng phần GTGT đã tính thuế ở giai đoạn luân chuyển trước khi tính thuế GTGT của giai đoạn sau.

Ba là, thuế GTGT là *sắc thuế có tính lũy thoái so với thu nhập*. Do thuế GTGT tính trên giá bán của hàng hóa, dịch vụ mà người chịu thuế lại là người tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ nên khi thu nhập của người tiêu dùng tăng lên thì tỷ lệ thuế GTGT phải trả trong giá mua so với thu nhập của họ giảm đi. Điều này có nghĩa là, xét dưới góc độ tính công bằng, thuế GTGT là sắc thuế không công bằng, tỷ lệ thuế GTGT so với thu nhập của người nghèo cao hơn người giàu.

Đặc điểm này hiện vẫn còn nhiều tranh cãi, có ý kiến cho rằng thuế GTGT đánh theo tỷ lệ % và về nguyên tắc thì thu nhập càng cao thì chi tiêu càng lớn, khái niệm chi tiêu ở đây bao gồm cả chi tiêu dùng và chi đầu tư, và khi chi tiêu càng lớn thì càng phải trả thuế GTGT nhiều hơn.

Bốn là, thuế GTGT thường được *đánh theo nguyên tắc điểm đến*. Theo đó, đối tượng đánh thuế GTGT căn cứ vào thân phận cư trú của người tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ mà không dựa trên nguồn gốc tạo ra hàng hóa, dịch vụ. Quyền đánh thuế GTGT thuộc về quốc gia nơi có hàng hóa, dịch vụ tiêu thụ, bất kể hàng hóa, dịch vụ đó được sản xuất ra ở đâu.

⁴ Lần thứ nhất, Nghị quyết 90/NQ-UBTVQH10 ngày 3/9/1999; Lần thứ hai, Nghị quyết 240/NQ-UBTVQH10 ngày 27/10/2000; Lần thứ ba, Nghị quyết 50/2001/NQ-QH10 ngày 27/10/2000; Lần thứ tư, Nghị quyết 09/2002/NQ-QH11 ngày 28/11/2002; Lần thứ năm, Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật thuế GTGT năm 1997 ngày 3/5/2003-18/6/2003; Lần thứ sáu, Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật thuế TTĐB và Luật GTGT; Lần thứ bảy, Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 được Quốc hội Khoá XII thông qua ngày 03/6/3008, có hiệu lực thi hành từ 01/01/2009; Lần thứ tám, Luật số 31/2013/QH13 ngày 19/6/2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12; Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế, có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2015. Lần gần đây nhất là Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế.

Năm là, thuế GTGT có phạm vi điều tiết rộng. Thuế GTGT là loại thuế tiêu dùng thông thường, đánh vào hầu hết các hàng hóa, dịch vụ phục vụ đời sống con người. Số lượng các hàng hóa, dịch vụ thuộc diện miễn thuế GTGT theo thông lệ quốc tế thường rất ít.

2.1.3. Tác dụng của thuế GTGT

Thuế GTGT có diện điều chỉnh rộng (đối với mọi hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất kinh doanh và tiêu dùng tại Việt Nam) và khắc phục được những nhược điểm của thuế doanh thu trong cơ chế thị trường (không thu thuế trùng lặp vào các khâu của quá trình sản xuất kinh doanh), nên có tác dụng:

- Đảm bảo nguồn thu lớn, ổn định và kịp thời cho NSNN, góp phần tăng cường tài chính quốc gia, đảm bảo nguồn lực để phát triển kinh tế - xã hội, xoá đói, giảm nghèo và củng cố an ninh, quốc phòng.

- Đối với đầu tư, xuất khẩu và tăng trưởng: Với cơ chế đặc thù về khấu trừ, hoàn lại thuế GTGT đầu vào đã trả khi mua các sản phẩm dùng cho SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế; hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu được áp thuế 0% (không phải nộp thuế khi xuất khẩu mà còn được hoàn lại toàn bộ số thuế đầu vào đã trả); tài sản đầu tư được hoàn lại thuế GTGT theo định kỳ khi dự án chưa có sản phẩm đầu ra (hoặc được khấu trừ ngay đối với trường hợp vừa có dự án đầu tư, vừa có hoạt động kinh doanh phát sinh thuế đầu ra. Vì vậy, thuế GTGT có tác dụng tích cực trong việc khuyến khích xuất khẩu, khuyến khích đầu tư và từ đó, thúc đẩy sản xuất kinh doanh phát triển.

- Khuyến khích và thúc đẩy doanh nghiệp tăng cường hạch toán kinh doanh, thực hiện tốt chế độ kế toán, lưu giữ hoá đơn, chứng từ; góp phần vào việc chống trốn, lậu thuế; nâng cao tinh thần tự giác của các đối tượng kinh doanh.

- Góp phần hoàn thiện hệ thống chính sách thuế, làm cho hệ thống chính sách thuế từng bước phù hợp với thông lệ quốc tế, tạo thuận lợi cho quá trình hội nhập kinh tế của nước ta với khu vực và thế giới.

2.2. Phạm vi áp dụng thuế GTGT

2.2.1. Người nộp thuế GTGT

Người nộp thuế GTGT là các tổ chức, cá nhân có hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT, không phân biệt ngành nghề, tổ chức, hình thức kinh doanh (gọi chung là cơ sở kinh doanh); tổ chức, cá nhân có nhập khẩu hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT (gọi chung là người nhập khẩu).

Tổ chức kinh doanh bao gồm: doanh nghiệp dưới mọi loại hình thuộc các thành phần kinh tế, các tổ chức kinh doanh của các tổ chức chính trị xã hội, xã hội nghề nghiệp, các loại hình HTX...

Cá nhân kinh doanh bao gồm những người kinh doanh độc lập, hộ kinh doanh và các cá nhân hợp tác với nhau để cùng SXKD nhưng không thành lập pháp nhân.

2.2.2. Đối tượng chịu thuế, đối tượng không thuộc diện chịu thuế

a) Đối tượng chịu thuế GTGT

Đối tượng chịu thuế GTGT là hàng hoá, dịch vụ dùng cho SXKD và tiêu dùng ở Việt Nam (bao gồm cả hàng hóa, dịch vụ mua của tổ chức, cá nhân ở nước ngoài), trừ các đối tượng không chịu thuế nêu tại Mục b dưới đây.

b) Đối tượng không chịu thuế GTGT

Từ ngày 01/01/2009, khi Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 có hiệu lực, đối tượng không chịu thuế GTGT được rút xuống còn 25 nhóm hàng hóa, dịch vụ (Tuy vậy, Thông tư hướng dẫn số 129/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 và Thông tư số 06/2012/TT-BTC ngày 11/01/2012 của Bộ Tài chính đã cụ thể hóa thành danh mục chi tiết gồm 26 nhóm hàng hóa, dịch vụ). Từ ngày 01/01/2014 danh mục hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT được quy định tại Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính và được sửa đổi, bổ sung theo Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn Luật gồm Nghị định 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ và Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính. Từ ngày 1/7/2017, cùng với việc ban hành Luật số 106/2016/QH13, Quốc hội đã sửa đổi, bổ sung một số hàng hóa, dịch vụ thuộc Danh mục hàng hóa, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT (Xem Phụ lục 01- GTGT). Theo những văn bản này, hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT có thể được phân theo các nhóm chủ yếu sau:

➤ *Nhóm hàng hoá, dịch vụ là sản phẩm nông nghiệp, là dịch vụ đầu vào của sản xuất nông nghiệp*

- Sản phẩm trồng trọt (bao gồm cả sản phẩm rừng trồng), chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ sơ chế thông thường của các tổ chức, cá nhân tự sản xuất, bán ra và ở khâu nhập khẩu.

- Hàng hóa là giống vật nuôi, giống cây trồng (bao gồm trứng giống, con giống, cây giống, hạt giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền) trong tất cả các khâu nhập khẩu, sản xuất, kinh doanh thương mại.

- Các dịch vụ phục vụ trực tiếp cho sản xuất nông nghiệp: Tươi, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng phục vụ sản xuất nông nghiệp; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp.

- Phân bón; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; tàu đánh bắt xa bờ; thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác.

- Sản phẩm muối bao gồm: muối sản xuất từ nước biển, muối mỏ tự nhiên, muối tinh, muối i-ốt.

➤ *Nhóm hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế theo các cam kết quốc tế*

- Hàng hoá nhập khẩu trong các trường hợp: viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại (bao gồm cả hàng hoá nhập khẩu thuộc nguồn vốn ODA không

hoàn lại); quà tặng cho cơ quan Nhà nước, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân; quà biếu, quà tặng cho cá nhân ở Việt Nam theo mức quy định của Chính phủ; đồ dùng của các tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao; hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế; hàng là đồ dùng của người Việt Nam định cư ở nước ngoài khi về nước mang theo.

- Hàng hoá nhập khẩu thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT ở khâu nhập khẩu theo mức miễn thuế nhập khẩu quy định tại Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và các văn bản hướng dẫn thi hành.

- Hàng hoá, dịch vụ bán cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, tổ chức quốc tế để viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại cho Việt Nam.

- Hàng hoá, dịch vụ bán cho đối tượng miễn trừ ngoại giao theo Pháp lệnh miễn trừ ngoại giao.

➤ *Hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT vì lý do xã hội*

- Bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm sức khoẻ, bảo hiểm người học, các dịch vụ bảo hiểm khác liên quan đến con người; bảo hiểm vật nuôi, bảo hiểm cây trồng, các dịch vụ bảo hiểm nông nghiệp khác; bảo hiểm tàu, thuyền, trang thiết bị và các dụng cụ cần thiết khác phục vụ trực tiếp đánh bắt thủy sản; tái bảo hiểm.

- Dịch vụ y tế, dịch vụ thú y, bao gồm dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi; dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật.

- Dạy học, dạy nghề theo quy định của pháp luật.

- Xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học - kỹ thuật, sách in bằng chữ dân tộc thiểu số và tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động, kể cả dưới dạng băng hoặc đĩa ghi tiếng, ghi hình, dữ liệu điện tử; in tiền.

- Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; dịch vụ tang lễ.

- Duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội.

- Dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và In-ter-net phổ cập theo chương trình của Chính phủ.

- Sản phẩm nhân tạo dùng để thay thế cho bộ phận cơ thể của người bệnh; nạng, xe lăn và dụng cụ chuyên dùng khác cho người tàn tật.

➤ *Không thuộc diện chịu thuế để phù hợp với thông lệ quốc tế*

- Dịch vụ tín dụng, quỹ đầu tư bao gồm hoạt động cho vay vốn, bảo lãnh cho vay, chiết khấu thương phiếu và giấy tờ có giá trị như tiền, bán tài sản đảm bảo tiền vay để thu hồi nợ, cho thuê tài chính của các tổ chức tài chính tín dụng

tại Việt Nam; các hoạt động chuyển nhượng vốn theo quy định của Luật Doanh nghiệp, Luật Hợp tác xã, Luật Doanh nghiệp Nhà nước (nay là Luật Doanh nghiệp); Kinh doanh chứng khoán bao gồm: Môi giới chứng khoán, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, tư vấn đầu tư chứng khoán, lưu ký chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư chứng khoán, quản lý công ty đầu tư chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư chứng khoán, dịch vụ tổ chức thị trường của sở giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán, dịch vụ liên quan đến chứng khoán đăng ký, lưu ký tại Trung tâm Lưu ký Chứng khoán Việt Nam, cho khách hàng vay tiền để thực hiện giao dịch ký quỹ, ứng trước tiền bán chứng khoán và hoạt động kinh doanh chứng khoán khác theo quy định của pháp luật về chứng khoán; Hoạt động cung cấp thông tin, tổ chức bán đấu giá cổ phần của các tổ chức phát hành, hỗ trợ kỹ thuật phục vụ giao dịch chứng khoán trực tuyến của Sở Giao dịch chứng khoán.

- Hàng hoá chuyên khẩu, quá cảnh qua lãnh thổ Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu; nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng hoá xuất khẩu theo hợp đồng sản xuất, gia công xuất khẩu ký kết với bên nước ngoài; hàng hoá, dịch vụ được mua bán giữa nước ngoài với các khu phi thuế quan và giữa các khu phi thuế quan với nhau.

➤ *Không chịu thuế do người kinh doanh có thu nhập thấp*

Hàng hóa, dịch vụ của hộ, cá nhân kinh doanh có mức doanh thu hàng năm từ 100 triệu đồng trở xuống.

Cơ sở kinh doanh các hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT nêu trên không được khấu trừ và hoàn thuế GTGT đã trả khi mua hàng hoá, dịch vụ để sử dụng cho SXKD hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT, trừ trường hợp hàng hoá, dịch vụ được áp dụng mức thuế suất 0% theo quy định của Luật thuế GTGT.

➤ *Không chịu thuế vì đó là hàng hóa, dịch vụ do Nhà nước trả tiền*

- Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh.
- Phát sóng truyền thanh, truyền hình bằng nguồn vốn Ngân sách nhà nước cấp.

➤ *Không chịu thuế vì một số lý do khác. Đó là:*

- Chuyển quyền sử dụng đất.
- Chuyển giao công nghệ theo quy định của Luật chuyển giao công nghệ; chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ theo quy định của Luật sở hữu trí tuệ; phần mềm máy tính.

- Máy móc, thiết bị, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ; máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt; tàu bay, dàn

khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu tạo tài sản cố định của doanh nghiệp, thuê của nước ngoài sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, để cho thuê và cho thuê lại.

- Nhà ở thuộc sở hữu Nhà nước do Nhà nước bán cho người đang thuê theo quy định của Chính phủ về mua bán và kinh doanh nhà ở.

- Vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng và các loại vàng chưa chế tác thành sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức hay sản phẩm khác.

- Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên, trừ các trường hợp sau:

+ Sản phẩm được chế biến từ tài nguyên khoáng sản do cơ sở kinh doanh trực tiếp chế biến hoặc thuê cơ sở kinh doanh khác chế biến mà trong quy trình chế biến đã thành sản phẩm khác sau đó lại tiếp tục chế biến ra sản phẩm xuất khẩu (Quy trình khép kín hoặc phân thành công đoạn) thì sản phẩm xuất khẩu này thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng được các điều kiện theo quy định tại Điểm c Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT;

+ Sản phẩm xuất khẩu được chế biến từ tài nguyên khoáng sản do cơ sở kinh doanh mua về để chế biến hoặc thuê cơ sở kinh doanh khác chế biến mà trong quy trình chế biến đã thành sản phẩm khác sau đó lại tiếp tục chế biến ra sản phẩm xuất khẩu (Quy trình khép kín hoặc phân thành công đoạn) thì sản phẩm xuất khẩu này thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng được các điều kiện theo quy định tại Điểm c Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT;

+ Sản phẩm xuất khẩu được chế biến từ nguyên liệu chính không phải tài nguyên khoáng sản (Tài nguyên khoáng sản đã chế biến thành sản phẩm khác) do cơ sở kinh doanh mua về để chế biến hoặc thuê cơ sở kinh doanh khác chế biến mà trong quy trình chế biến đã thành sản phẩm khác sau đó lại tiếp tục chế biến ra sản phẩm xuất khẩu thì sản phẩm xuất khẩu này thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng được các điều kiện theo quy định tại Điểm c Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT.

2.2.3. Các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT

Đây là quy định mới được đưa vào Thông tư hướng dẫn (Điều 5 Thông tư số 06/2012) và được kế thừa tại Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính xuất phát từ thực tiễn quản lý thuế, nhằm tăng tính minh bạch của văn bản pháp luật, giảm thiểu các xung đột không cần thiết trong thực thi pháp luật thuế GTGT cũng như bảo đảm phản ánh đúng bản chất kinh tế của giao dịch phát sinh. Thông tư 193/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 sửa đổi, bổ sung Thông tư Thông tư số 219/2013/TT-BTC đã bổ sung thêm một trường hợp thuộc đối

tượng không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT. Các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT được khái quát thành các nhóm chủ yếu sau đây:

a) *Các giao dịch không phải là mua bán hàng hoá, dịch vụ*

- Cơ sở kinh doanh nhận được các khoản thu về bồi thường bằng tiền (bao gồm cả tiền bồi thường về đất và tài sản trên đất khi bị thu hồi đất theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền), tiền thưởng, tiền hỗ trợ, tiền chuyển nhượng quyền phát thải và các khoản thu tài chính khác. Khi nhận được các khoản thu này thì đơn vị nhận tiền lập chứng từ thu theo quy định; ngược lại, đơn vị chi tiền sẽ căn cứ mục đích chi để lập chứng từ chi tiền.

+ Trường hợp bồi thường bằng hàng hoá, dịch vụ, cơ sở bồi thường phải lập hoá đơn và kê khai, tính, nộp thuế GTGT như đối với bán hàng hoá, dịch vụ; cơ sở nhận bồi thường kê khai, khấu trừ theo quy định.

+ Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận tiền của tổ chức, cá nhân để thực hiện dịch vụ cho tổ chức, cá nhân như sửa chữa, bảo hành, khuyến mại, quảng cáo thì phải kê khai, nộp thuế theo quy định.

b) *Các dịch vụ được diễn ra ở ngoài Việt Nam (cơ sở kinh doanh trong nước mua của nước ngoài).*

Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam, bao gồm các trường hợp: sửa chữa phương tiện vận tải, máy móc, thiết bị (bao gồm cả vật tư, phụ tùng thay thế); quảng cáo, tiếp thị (trừ quảng cáo, tiếp thị trên internet); xúc tiến đầu tư và thương mại; môi giới bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ ra nước ngoài; đào tạo; chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài mà các dịch vụ này được thực hiện ở ngoài Việt Nam, dịch vụ thuê đường truyền dẫn và băng tần vệ tinh của nước ngoài theo quy định của pháp luật.

c) *Bán tài sản không tham gia hoạt động kinh doanh:* Tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế GTGT bán tài sản.

Ví dụ 2.1: Ông A là cá nhân không kinh doanh bán 01 ô tô 4 chỗ ngồi cho doanh nghiệp B với giá là 600 triệu đồng thì ông A không phải kê khai, tính thuế GTGT đối với số tiền bán ô tô thu được.

Ví dụ 2.2: Ông E là cá nhân không kinh doanh thế chấp 01 xe ô tô 5 chỗ ngồi cho ngân hàng TPB để vay tiền. Đến thời hạn phải thanh toán theo hợp đồng, ông E không thanh toán được nên ô tô thế chấp bị bán phát mại để trừ nợ thì tiền thu được do bán phát mại ô tô nêu trên không phải kê khai, tính thuế GTGT.

d) *Các giao dịch cần xử lý do yêu cầu của thực tế quản lý, cần giảm thiểu chi phí xã hội trong quản lý thuế, ngăn ngừa khả năng gian lận thuế, như:*

- Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án đầu tư để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng cho doanh nghiệp, hợp tác xã (không

phải tính nộp thuế tại cơ sở chuyển nhượng và cũng không phải kê khai thuế đầu vào tại cơ sở nhận chuyển nhượng).

Ví dụ 2.3: Công ty cổ phần P thực hiện dự án đầu tư xây dựng Nhà máy sản xuất cồn công nghiệp. Đến tháng 3/2014, dự án đầu tư đã hoàn thành được 90% so với đề án thiết kế và giá trị đầu tư là 26 tỷ đồng. Do gặp khó khăn về tài chính, Công ty cổ phần P quyết định chuyển nhượng toàn bộ dự án đang đầu tư cho Công ty cổ phần X với giá chuyển nhượng là 28 tỷ đồng. Công ty cổ phần X nhận chuyển nhượng dự án đầu tư trên để tiếp tục sản xuất cồn công nghiệp. Công ty cổ phần P không phải kê khai, nộp thuế GTGT đối với giá trị dự án chuyển nhượng cho Công ty cổ phần X.

- Doanh nghiệp, hợp tác xã nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản, hải sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường cho doanh nghiệp, hợp tác xã ở khâu kinh doanh thương mại không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT.

Trường hợp doanh nghiệp hợp tác xã nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán hàng hoá là các sản phẩm nêu trên cho người mua là hộ, cá nhân kinh doanh và các tổ chức, cá nhân khác thì doanh nghiệp hợp tác xã phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo mức thuế suất 5% hướng dẫn tại khoản 5 Điều 10 Thông tư 219/2013.

Hộ, cá nhân kinh doanh, DN, HTX và tổ chức kinh tế khác nộp thuế GTGT theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT khi bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường ở khâu kinh doanh thương mại thì kê khai, tính nộp thuế GTGT theo tỷ lệ 1% trên doanh thu.

Ví dụ 2.4: Công ty lương thực B là cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thu mua gạo của tổ chức, cá nhân trực tiếp trồng bán ra thì ở khâu thu mua của tổ chức, cá nhân trực tiếp trồng bán ra thì gạo thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

Trường hợp Công ty lương thực B bán gạo cho Công ty XNK C (là đơn vị nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ) thì Công ty lương thực B không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT đối với số gạo bán cho Công ty XNK C (Hoá đơn GTGT do B lập để giao cho C ghi giá không có thuế GTGT, dòng thuế suất và thuế GTGT không ghi, gạch bỏ).

Ví dụ 2.5: Công ty lương thực B bán trực tiếp gạo cho người tiêu dùng thì xuất Hoá đơn và kê khai, nộp thuế GTGT theo mức thuế suất thuế GTGT 5%.

đ) Điều chuyển tài sản cố định (TSCĐ)

TSCĐ đang sử dụng, đã thực hiện trích khấu hao khi điều chuyển theo giá trị ghi trên sổ sách kế toán giữa cơ sở kinh doanh và các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn hoặc giữa các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn để phục vụ cho hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì không phải lập hoá đơn và kê khai, nộp thuế GTGT

(cần phải có Quyết định hoặc Lệnh điều chuyển tài sản kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản).

Trường hợp tài sản cố định khi điều chuyển đã thực hiện đánh giá lại giá trị tài sản hoặc điều chuyển cho cơ sở sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì phải lập hoá đơn GTGT, kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

e) Các trường hợp khác

Cơ sở kinh doanh không phải kê khai, nộp thuế trong các trường hợp sau:

- Góp vốn bằng tài sản để thành lập DN (hồ sơ phải có: biên bản góp vốn, hợp đồng liên doanh, liên kết; biên bản định giá tài sản của Hội đồng giao nhận vốn góp của các bên góp vốn (hoặc văn bản định giá của tổ chức có chức năng định giá theo quy định của pháp luật), kèm theo bộ hồ sơ về nguồn gốc tài sản.

- Điều chuyển tài sản giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong DN; điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình DN. Cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải có lệnh điều chuyển tài sản, kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản và không phải xuất hoá đơn.

Trường hợp tài sản điều chuyển giữa các đơn vị hạch toán độc lập hoặc giữa các đơn vị thành viên có tư cách pháp nhân đầy đủ trong cùng một cơ sở kinh doanh thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải xuất hoá đơn GTGT và kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

- Thu đòi người thứ 3 của hoạt động bảo hiểm.

- Các khoản thu hộ không liên quan đến việc bán hàng hoá, dịch vụ của cơ sở kinh doanh.

- Tiền thu về hàng hóa, dịch vụ do nhận bán đại lý và tiền hoa hồng được hưởng từ hoạt động đại lý bán đúng giá quy định của bên giao đại lý hưởng hoa hồng đối với các dịch vụ: bưu chính, viễn thông, bán vé xổ số, vé máy bay, ô tô, tàu hỏa, tàu thủy; đại lý vận tải quốc tế; đại lý của các dịch vụ ngành hàng không, hàng hải mà được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%; đại lý bán bảo hiểm.

- Tiền thu về bán hàng hoá, dịch vụ và tiền hoa hồng đại lý được hưởng từ hoạt động đại lý bán hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT.

- Tổ chức, doanh nghiệp nhận các khoản thù lao từ cơ quan nhà nước do thực hiện hoạt động thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước.

- Cơ sở kinh doanh không phải nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu trong trường hợp nhập khẩu hàng hóa đã xuất khẩu nhưng bị phía nước ngoài trả lại. Khi cơ sở kinh doanh bán hàng hóa bị trả lại này trong nội địa thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

- Hàng hóa luân chuyển nội bộ như hàng hoá được xuất để chuyển kho nội bộ, xuất vật tư, bán thành phẩm, để tiếp tục quá trình sản xuất trong một cơ sở sản xuất, kinh doanh hoặc hàng hoá, dịch vụ do cơ sở kinh doanh xuất hoặc

cung ứng sử dụng phục vụ hoạt động kinh doanh thì không phải tính, nộp thuế GTGT.

- Trường hợp xuất máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hóa dưới hình thức cho vay, cho mượn hoặc hoàn trả, nếu có hợp đồng và các chứng từ liên quan đến giao dịch phù hợp, cơ sở kinh doanh không phải lập hóa đơn, tính, nộp thuế GTGT.

- Tổ chức, doanh nghiệp nhận các khoản thù lao từ cơ quan nhà nước do thực hiện hoạt động thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước. Đây là các khoản thù lao nhận được từ các hoạt động thu hộ bảo hiểm xã hội tự nguyện, bảo hiểm y tế tự nguyện cho cơ quan Bảo hiểm xã hội; chi trả trợ cấp ưu đãi cho người có công và trợ cấp khác cho Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội; thu thuế của hộ, cá nhân cho cơ quan thuế và các khoản thu hộ, chi hộ khác cho cơ quan nhà nước.

2.3. Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế GTGT là giá tính thuế và thuế suất.

2.3.1. Giá tính thuế GTGT

Về nguyên tắc, giá tính thuế GTGT là giá bán không bao gồm thuế GTGT.

Giá tính thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ được xác định cụ thể như sau:

(1) Đối với hàng hóa, dịch vụ do cơ sở sản xuất, kinh doanh bán ra là giá bán chưa có thuế GTGT. Đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán đã có thuế tiêu thụ đặc biệt nhưng chưa có thuế GTGT.

Đối với hàng hóa chịu thuế bảo vệ môi trường là giá bán đã có thuế bảo vệ môi trường nhưng chưa có thuế giá trị gia tăng; đối với hàng hóa vừa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, vừa chịu thuế bảo vệ môi trường là giá bán đã có thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường nhưng chưa có thuế giá trị gia tăng.

(2) Đối với hàng hóa nhập khẩu là giá nhập tại cửa khẩu cộng với thuế nhập khẩu (nếu có), cộng với thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có), cộng với thuế bảo vệ môi trường (nếu có). Giá nhập tại cửa khẩu được xác định theo quy định về giá tính thuế hàng nhập khẩu.

Trường hợp hàng hóa nhập khẩu được miễn, giảm thuế nhập khẩu thì giá tính thuế GTGT là giá tính thuế nhập khẩu cộng với thuế nhập khẩu xác định theo mức thuế còn phải nộp sau khi đã được miễn, giảm.

(3) Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ (kể cả mua ngoài hoặc do cơ sở kinh doanh tự sản xuất) dùng để trao đổi, biếu, tặng, cho, trả thay lương, là giá tính thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm phát sinh các hoạt động này.

Ví dụ 2.6: Đơn vị A sản xuất quạt điện, dùng 50 sản phẩm quạt để trao đổi với cơ sở B lấy sắt thép. Giá bán chưa có thuế GTGT của quạt điện bán ra cho đối tượng khác cùng thời điểm tính thuế là 400.000 đồng/chiếc. Giá tính

thuế GTGT của số quạt điện dùng để trao đổi là $50 \times 400.000 \text{ đồng} = 20.000.000 \text{ đồng}$.

Riêng biểu, tặng giấy mời (trên giấy mời ghi rõ không thu tiền) xem các cuộc biểu diễn nghệ thuật, trình diễn thời trang, thi người đẹp và người mẫu, thi đấu thể thao do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép theo quy định của pháp luật thì giá tính thuế được xác định bằng không (0). Cơ sở tổ chức biểu diễn nghệ thuật tự xác định và tự chịu trách nhiệm về số lượng giấy mời, danh sách tổ chức, cá nhân mà cơ sở mang biểu, tặng giấy mời trước khi diễn ra chương trình biểu diễn, thi đấu thể thao. Trường hợp cơ sở có hành vi gian lận vẫn thu tiền đối với giấy mời thì bị xử lý theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Ví dụ 2.7: Công ty cổ phần X được cơ quan có thẩm quyền cấp phép tổ chức cuộc thi “Người đẹp Việt Nam năm 20XX”, ngoài số vé in để bán thu tiền cho khán giả, Công ty có in một số giấy mời để biểu, tặng không thu tiền để mời một số đại biểu đến tham dự và cổ vũ cho cuộc thi, số giấy mời này có danh sách tổ chức, cá nhân nhận. Khi khai thuế giá trị gia tăng, giá tính thuế đối với số giấy mời biểu, tặng được xác định bằng không (0). Trường hợp cơ quan thuế phát hiện Công ty cổ phần X vẫn thu tiền khi biểu, tặng giấy mời thì Công ty cổ phần X bị xử lý theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

(4) Giá tính thuế đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng nội bộ.

Hàng hóa luân chuyển nội bộ như hàng hoá được xuất để chuyển kho nội bộ, xuất vật tư, bán thành phẩm, để tiếp tục quá trình sản xuất trong một cơ sở sản xuất, kinh doanh hoặc hàng hoá, dịch vụ do cơ sở kinh doanh xuất hoặc cung ứng sử dụng phục vụ hoạt động kinh doanh thì không phải tính, nộp thuế GTGT.

Trường hợp cơ sở kinh doanh tự sản xuất, xây dựng tài sản cố định (tài sản cố định tự làm) để phục vụ sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì khi hoàn thành, nghiệm thu, bàn giao, cơ sở kinh doanh không phải lập hoá đơn. Thuế GTGT đầu vào hình thành nên tài sản cố định tự làm được kê khai, khấu trừ theo quy định.

Trường hợp xuất máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hóa dưới hình thức cho vay, cho mượn hoặc hoàn trả, nếu có hợp đồng và các chứng từ liên quan đến giao dịch phù hợp, cơ sở kinh doanh không phải lập hóa đơn, tính, nộp thuế GTGT.

Ví dụ 2.8: Đơn vị A là doanh nghiệp sản xuất quạt điện, dùng 50 sản phẩm quạt lắp vào các phân xưởng sản xuất để phục vụ hoạt động kinh doanh của đơn vị thì đơn vị A không phải tính nộp thuế GTGT đối với hoạt động xuất 50 sản phẩm quạt điện này.

Ví dụ 2.9: Cơ sở sản xuất hàng may mặc B có phân xưởng sợi và phân xưởng may. Cơ sở B xuất sợi thành phẩm từ phân xưởng sợi cho phân xưởng may để tiếp tục quá trình sản xuất thì cơ sở B không phải tính và nộp thuế

GTGT đối với sợi xuất cho phân xưởng may.

Ví dụ 2.10: Công ty cổ phần P tự xây dựng nhà nghỉ giữa ca cho công nhân ở trong khu vực sản xuất kinh doanh. Công ty cổ phần P không có đơn vị, tổ, đội trực thuộc thực hiện hoạt động xây dựng này. Khi hoàn thành, nghiệm thu nhà nghỉ giữa ca, Công ty cổ phần P không phải lập hoá đơn. Thuế GTGT đầu vào hình thành nhà nghỉ giữa ca được kê khai, khấu trừ theo quy định.

Ví dụ 2.11: Công ty Y là doanh nghiệp sản xuất nước uống đóng chai, giá chưa có thuế GTGT 1 chai nước đóng chai trên thị trường là 4.000 đồng. Công ty Y xuất ra 300 chai nước đóng chai để phục vụ trong các cuộc họp công ty thì Công ty Y không phải kê khai, tính thuế GTGT.

Ví dụ 2.12: Công ty Y là doanh nghiệp sản xuất nước uống đóng chai, giá chưa có thuế GTGT 1 chai nước đóng chai trên thị trường là 4.000 đồng. Công ty Y xuất ra 300 chai nước đóng chai với mục đích không phục vụ sản xuất kinh doanh thì Công ty Y phải kê khai, tính thuế GTGT đối với 300 chai nước xuất dùng không phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh nêu trên với giá tính thuế là $4.000 \times 300 = 1.200.000$ đồng.

Riêng đối với cơ sở kinh doanh có sử dụng hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng nội bộ, luân chuyển nội bộ phục vụ cho sản xuất kinh doanh như vận tải, hàng không, đường sắt, bưu chính viễn thông không phải tính thuế GTGT đầu ra, cơ sở kinh doanh phải có văn bản quy định rõ đối tượng và mức khống chế hàng hoá dịch vụ sử dụng nội bộ theo thẩm quyền quy định.

(5) Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại, giá tính thuế được xác định bằng không (0); trường hợp hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại nhưng không thực hiện theo quy định của pháp luật về thương mại thì phải kê khai, tính nộp thuế như hàng hóa, dịch vụ dùng để tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho.

Một số hình thức khuyến mại cụ thể được thực hiện như sau:

- Đối với hình thức khuyến mại đưa hàng mẫu, cung ứng dịch vụ mẫu để khách hàng dùng thử không phải trả tiền, tặng hàng hoá cho khách hàng, cung ứng dịch vụ không thu tiền thì giá tính thuế đối với hàng mẫu, dịch vụ mẫu được xác định bằng 0.

Ví dụ 2.13: Công ty TNHH P sản xuất nước ngọt có ga, năm 2014 Công ty có thực hiện đợt khuyến mại vào tháng 5/2014 và tháng 12/2014 theo hình thức mua 10 sản phẩm tặng 1 sản phẩm. Chương trình khuyến mại vào tháng 5/2014 được thực hiện theo đúng trình tự, thủ tục khuyến mại được thực hiện theo quy định của pháp luật về thương mại. Theo đó, đối với số sản phẩm tặng kèm khi mua sản phẩm trong tháng 5/2014, Công ty TNHH P xác định giá tính thuế bằng không (0).

Trường hợp chương trình khuyến mại vào tháng 12/2014 không được thực hiện theo đúng trình tự, thủ tục khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại, Công ty TNHH P phải kê khai, tính thuế GTGT đối với số sản

phẩm tặng kèm khi mua sản phẩm trong tháng 12/2014.

- Đối với hình thức bán hàng, cung ứng dịch vụ với giá thấp hơn giá bán hàng, dịch vụ trước đó thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã giảm áp dụng trong thời gian khuyến mại đã đăng ký hoặc thông báo.

Ví dụ 2.14: Công ty N hoạt động trong lĩnh vực viễn thông, chuyên bán các loại thẻ cào di động. Công ty thực hiện đăng ký khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại dưới hình thức bán hàng thấp hơn giá bán trước đó cho thời gian từ ngày 1/4/2014 đến hết ngày 20/4/2014, theo đó, giá bán một thẻ cào mệnh giá là 100.000 đồng (đã bao gồm thuế GTGT) trong thời gian khuyến mại được bán với giá 90.000 đồng.

Giá tính thuế GTGT đối với một thẻ cào mệnh giá 100.000 đồng trong thời gian khuyến mại được tính như sau: 90.000 đồng/(1 + 10%).

- Đối với các hình thức khuyến mại bán hàng, cung ứng dịch vụ có kèm theo phiếu mua hàng, phiếu sử dụng dịch vụ thì cơ sở kinh doanh không phải kê khai, tính thuế GTGT đối với phiếu mua hàng, phiếu sử dụng dịch vụ tặng kèm.

(6) Đối với hoạt động cho thuê tài sản như cho thuê nhà, văn phòng, xưởng, kho tàng, bến, bãi, phương tiện vận chuyển, máy móc, thiết bị là số tiền cho thuê chưa có thuế GTGT.

Trường hợp cho thuê theo hình thức trả tiền thuê từng kỳ hoặc trả trước tiền thuê cho một thời hạn thuê thì giá tính thuế là tiền cho thuê trả từng kỳ hoặc trả trước cho thời hạn thuê chưa có thuế GTGT.

Giá cho thuê tài sản do các bên thỏa thuận được xác định theo hợp đồng. Trường hợp pháp luật có quy định về khung giá thuê thì giá thuê được xác định trong phạm vi khung giá quy định.

(7) Đối với hàng hóa bán theo phương thức trả góp, trả chậm là giá tính theo giá bán trả một lần chưa có thuế GTGT của hàng hoá đó, không bao gồm khoản lãi trả góp, lãi trả chậm.

Ví dụ 2.15: Công ty kinh doanh xe máy bán xe X loại 100 cc, giá bán trả góp chưa có thuế GTGT là 25,5 triệu đồng/chiếc (trong đó giá bán xe là 25 triệu đồng, lãi trả góp là 0,5 triệu đồng) thì giá tính thuế GTGT là 25 triệu đồng.

(8) Đối với gia công hàng hóa là giá gia công theo hợp đồng gia công chưa có thuế GTGT, bao gồm cả tiền công, chi phí về nhiên liệu, động lực, vật liệu phụ và chi phí khác phục vụ cho việc gia công hàng hoá.

(9) Đối với xây dựng, lắp đặt, là giá trị công trình, hạng mục công trình hay phần công việc thực hiện bàn giao chưa có thuế GTGT.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu là giá xây dựng, lắp đặt bao gồm cả giá trị nguyên vật liệu chưa có thuế GTGT.

Ví dụ 2.16: Công ty xây dựng B nhận thầu xây dựng công trình bao gồm cả giá trị nguyên vật liệu, tổng giá trị thanh toán chưa có thuế GTGT là 1.500

triệu đồng, trong đó giá trị vật tư xây dựng chưa có thuế GTGT là 1.000 triệu đồng thì giá tính thuế GTGT là 1.500 triệu đồng.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt không bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị, giá tính thuế là giá trị xây dựng, lắp đặt không bao gồm giá trị nguyên vật liệu và máy móc, thiết bị chưa có thuế GTGT.

Ví dụ 2.17: Công ty xây dựng B nhận thầu xây dựng công trình không bao thầu giá trị vật tư xây dựng, tổng giá trị công trình chưa có thuế GTGT là 1.500 triệu đồng, giá trị nguyên liệu, vật tư xây dựng do chủ đầu tư A cung cấp chưa có thuế GTGT là 1.000 triệu đồng thì giá tính thuế GTGT trong trường hợp này là 500 triệu đồng (1.500 triệu đồng – 1.000 triệu đồng).

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt thực hiện thanh toán theo hạng mục công trình hoặc giá trị khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành bàn giao là giá tính theo giá trị hạng mục công trình hoặc giá trị khối lượng công việc hoàn thành bàn giao chưa có thuế GTGT.

Ví dụ 2.18: Công ty dệt X (gọi là bên A) thuê Công ty xây dựng Y (gọi là bên B) thực hiện xây dựng lắp đặt mở rộng xưởng sản xuất.

Tổng giá trị công trình chưa có thuế GTGT là 200 tỷ đồng, trong đó:

- Giá trị xây lắp: 80 tỷ đồng
- Giá trị thiết bị bên B cung cấp và lắp đặt: 120 tỷ đồng
- Thuế GTGT 10%: 20 tỷ đồng {= (80 + 120) x 10% }
- Tổng số tiền bên A phải thanh toán là: 220 tỷ đồng
- Bên A:

+ Nhận bàn giao nhà xưởng, hạch toán tăng giá trị TSCĐ để tính khấu hao là 200 tỷ đồng (giá trị không có thuế GTGT)

+ Tiền thuế GTGT 20 tỷ đồng được kê khai, khấu trừ vào thuế đầu ra của hàng hoá bán ra hoặc đề nghị hoàn thuế theo quy định.

Trường hợp bên A nghiệm thu, bàn giao và chấp nhận thanh toán cho bên B theo từng hạng mục công trình (giá định phần giá trị xây lắp 80 tỷ đồng nghiệm thu, bàn giao và được chấp nhận thanh toán trước) thì giá tính thuế GTGT là 80 tỷ đồng.

(10) Đối với hoạt động chuyển nhượng bất động sản, giá tính thuế là giá chuyển nhượng bất động sản trừ (-) giá đất được trừ để tính thuế GTGT.

(a) Giá đất được trừ để tính thuế GTGT được quy định cụ thể như sau:

(a.1) Trường hợp được Nhà nước giao đất để đầu tư cơ sở hạ tầng xây dựng nhà để bán, giá đất được trừ để tính thuế GTGT bao gồm tiền sử dụng đất phải nộp ngân sách nhà nước (không kể tiền sử dụng đất được miễn, giảm) và chi phí bồi thường, giải phóng mặt bằng theo quy định pháp luật.

Ví dụ 2.19: Năm 2014 Công ty kinh doanh bất động sản A được Nhà

nước giao đất để đầu tư xây dựng cơ sở hạ tầng xây dựng nhà để bán. Tiền sử dụng đất phải nộp (chưa trừ tiền sử dụng đất được miễn giảm, chưa trừ chi phí bồi thường giải phóng mặt bằng theo phương án được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt) là 30 tỷ đồng. Dự án được giảm 20% số tiền sử dụng đất phải nộp. Số tiền bồi thường, giải phóng mặt bằng theo phương án đã được duyệt là 15 tỷ đồng.

Tổng giá trị đất được trừ được xác định như sau:

- Tiền sử dụng đất được miễn giảm là: $30 \text{ tỷ} \times 20\% = 6 \text{ tỷ}$ (đồng);
- Tiền sử dụng đất phải nộp ngân sách nhà nước (không kể tiền sử dụng đất được miễn, giảm) là: $30 \text{ tỷ} - 6 \text{ tỷ} - 15 \text{ tỷ} = 9 \text{ tỷ}$ (đồng);
- Tổng giá đất được trừ để tính thuế GTGT bao gồm tiền sử dụng đất phải nộp ngân sách nhà nước (không kể tiền sử dụng đất được miễn, giảm) và chi phí bồi thường giải phóng mặt bằng là: $9 \text{ tỷ} + 15 \text{ tỷ} = 24 \text{ tỷ}$ (đồng). Tổng giá đất được trừ được phân bổ cho số m^2 đất được phép kinh doanh.

(a.2) Trường hợp đấu giá quyền sử dụng đất của Nhà nước, giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá đất trúng đấu giá.

(a.3) Trường hợp thuê đất để đầu tư cơ sở hạ tầng để cho thuê, xây dựng nhà để bán, giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là tiền thuê đất phải nộp ngân sách nhà nước (không bao gồm tiền thuê đất được miễn, giảm) và chi phí đền bù, giải phóng mặt bằng theo quy định pháp luật. Riêng trường hợp thuê đất xây dựng nhà để bán, kể từ ngày 01/7/2014 thực hiện theo quy định tại Luật Đất đai năm 2013.

Ví dụ 2.20: Công ty cổ phần VN-KR có ngành nghề kinh doanh đầu tư, kinh doanh hạ tầng sản xuất công nghiệp và dịch vụ. Công ty được Nhà nước cho thuê đất, thu tiền thuê đất 1 lần để đầu tư xây dựng hạ tầng khu công nghiệp để thực hiện dự án; thời hạn thuê đất là 50 năm. Diện tích đất thuê là 300.000 m^2 , giá thu tiền thuê đất nộp một lần cho cả thời gian thuê là $82.000\text{đ}/\text{m}^2$. Tổng số tiền thuê đất phải nộp là 24,6 tỷ đồng. Công ty không được miễn, giảm tiền thuê đất. Sau khi đầu tư xây dựng hạ tầng, Công ty ký hợp đồng cho nhà đầu tư thuê lại với thời gian thuê là 30 năm, diện tích đất cho thuê là 16.500 m^2 , đơn giá cho thuê tại thời điểm ký hợp đồng là $650.000\text{đ}/\text{m}^2$ cho cả thời gian thuê, giá đã bao gồm thuế GTGT).

Giá đã có thuế GTGT đối với tiền thu từ cho thuê hạ tầng trong cả thời gian cho thuê (30 năm) đối với Công ty cổ phần VN-KR cho nhà đầu tư thuê được xác định là:

$16.500 \text{ m}^2 \times (650.000 - (82.000\text{đ}/\text{m}^2 : 50 \text{ năm} \times 30 \text{ năm})) = 9,9132 \text{ tỷ}$ đồng.

Giá chưa có thuế GTGT được xác định là: $9,9132 / (1 + 10\%) = 9,012 \text{ tỷ}$ đồng.

Thuế GTGT là: $9,012 \times 10\% = 0,9012 \text{ tỷ}$ đồng.

(a.4) Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất của các tổ chức, cá nhân thì giá đất được trừ để tính thuế GTGT là giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất bao gồm cả giá trị cơ sở hạ tầng (nếu có); cơ sở kinh doanh không được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào của cơ sở hạ tầng đã tính trong giá trị quyền sử dụng đất được trừ không chịu thuế GTGT.

Nếu giá đất được trừ không bao gồm giá trị cơ sở hạ tầng thì cơ sở kinh doanh được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào của cơ sở hạ tầng chưa tính trong giá trị quyền sử dụng đất được trừ không chịu thuế GTGT.

Trường hợp không xác định được giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng thì giá đất được trừ để tính thuế GTGT là giá đất do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương quy định tại thời điểm ký hợp đồng nhận chuyển nhượng.

Ví dụ 2.21: Tháng 11/2013, Công ty TNHH A nhận chuyển nhượng 300m² đất kèm theo nhà xưởng trên đất của cá nhân B với trị giá là 10 tỷ đồng và không có đủ hồ sơ giấy tờ để xác định giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng. Đến tháng 4/2014 Công ty TNHH A chuyển nhượng 300m² đất này kèm nhà xưởng trên đất với trị giá là 14 tỷ đồng thì giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá đất do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương quy định tại thời điểm nhận chuyển nhượng (tháng 11/2013).

Ví dụ 2.22: Tháng 9 năm 2013 Công ty B mua 2000 m² đất đã có một phần cơ sở hạ tầng từ Công ty kinh doanh bất động sản A tổng giá thanh toán là 62 tỷ đồng (trong đó giá đất không chịu thuế GTGT là 40 tỷ đồng, đơn giá là 20 triệu đồng/1m²). Trên hoá đơn Công ty A ghi:

- Giá chuyển nhượng chưa có thuế GTGT: 60 tỷ đồng
- Giá đất không chịu thuế GTGT: 40 tỷ đồng
- Thuế GTGT đối với cơ sở hạ tầng: 2 tỷ đồng
- Tổng giá thanh toán: 62 tỷ đồng

Công ty A phải kê khai thuế GTGT phải nộp như sau:

Thuế GTGT phải nộp = Thuế GTGT đầu ra - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Giá sử dụng thuế GTGT đầu vào để xây dựng cơ sở hạ tầng của Công ty A là 1,5 tỷ đồng đủ điều kiện để khấu trừ thì:

$$\text{Thuế GTGT phải nộp} = 2 \text{ tỷ} - 1,5 \text{ tỷ} = 0,5 \text{ tỷ (đồng)}$$

Công ty B tiếp tục xây dựng cơ sở hạ tầng và xây dựng 10 căn biệt thự (diện tích sàn 200 m²/biệt thự) để bán. Tổng số thuế GTGT đầu vào để xây biệt thự là 3 tỷ đồng.

Ngày 01/4/2015, Công ty B ký hợp đồng bán 01 căn biệt thự cho khách hàng C, giá chuyển nhượng 01 căn biệt thự chưa có thuế GTGT là 10 tỷ đồng,

giá đất được trừ khi xác định giá tính thuế GTGT đối với 01 căn biệt thự bán ra:

- Giá trị quyền sử dụng đất (chưa bao gồm giá trị cơ sở hạ tầng) tại thời điểm nhận chuyển nhượng từ Công ty A cho 01 căn biệt thự là: $20 \text{ triệu} \times 200 \text{ m}^2 = 4 \text{ tỷ} (\text{đồng})$

- Giá trị cơ sở hạ tầng phân bổ cho 01 căn biệt thự là:

$(20 \text{ tỷ} : 2000 \text{ m}^2) \times 200 \text{ m}^2 = 2 \text{ tỷ} (\text{đồng})$

- Giá trị quyền sử dụng đất (bao gồm cả giá trị cơ sở hạ tầng) tại thời điểm nhận chuyển nhượng từ Công ty A được trừ khi xác định giá tính thuế của 01 căn biệt thự bán ra là: 6 tỷ đồng.

Trên hoá đơn Công ty B ghi:

- Giá chuyển nhượng 01 căn biệt thự: 10 tỷ đồng

- Giá đất được trừ không chịu thuế GTGT: 6 tỷ đồng

- Thuế GTGT là 0,4 tỷ đồng $[(10 \text{ tỷ} - 6 \text{ tỷ}) \times 10\%]$

- Tổng giá thanh toán: 10,4 tỷ đồng

Giả sử trong tháng Công ty B bán hết 10 căn biệt thự. Khi Công ty B kê khai, nộp thuế GTGT, số thuế GTGT phải nộp = số thuế GTGT đầu ra - số thuế đầu vào được khấu trừ = $0,4 \text{ tỷ} \times 10 \text{ căn} - 3 \text{ tỷ} = 1 \text{ tỷ} (\text{đồng})$.

Tiền thuế GTGT đối với giá trị cơ sở hạ tầng ghi trên hoá đơn nhận chuyển nhượng từ Công ty A đối với 10 biệt thự là 2 tỷ đồng không được kê khai, khấu trừ.

Trường hợp Công ty B xác định giá trị quyền sử dụng đất không bao gồm cả giá trị cơ sở hạ tầng tại thời điểm nhận chuyển nhượng từ Công ty A được trừ khi xác định giá tính thuế của 01 căn biệt thự bán ra là 4 tỷ đồng. Trên hoá đơn Công ty B ghi:

- Giá chuyển nhượng 01 căn biệt thự: 10 tỷ đồng

- Giá đất được trừ không chịu thuế GTGT: 4 tỷ đồng

- Thuế GTGT là 0,6 tỷ đồng $[(10 \text{ tỷ} - 4 \text{ tỷ}) \times 10\%]$

- Tổng giá thanh toán: 10,6 tỷ đồng

Giả sử trong tháng 4/2015, Công ty B bán hết 10 căn biệt thự. Khi Công ty B kê khai, nộp thuế GTGT, số thuế GTGT phải nộp = số thuế GTGT đầu ra - số thuế đầu vào được khấu trừ (gồm thuế GTGT đầu vào để xây biệt thự và thuế GTGT đầu vào đối với giá trị cơ sở hạ tầng) = $0,6 \text{ tỷ đồng} \times 10 \text{ căn biệt thự} - 3 \text{ tỷ đồng} - 2 \text{ tỷ đồng} (\text{thuế GTGT đầu vào của cơ sở hạ tầng}) = 1 \text{ tỷ đồng}$.

(a.5) Trường hợp cơ sở kinh doanh bất động sản thực hiện theo hình thức xây dựng - chuyển giao (BT) thanh toán bằng giá trị quyền sử dụng đất thì giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá tại thời điểm ký hợp đồng BT theo quy định của pháp luật; nếu tại thời điểm ký hợp đồng BT chưa xác định được giá thì giá đất được trừ là giá để thanh toán công trình do Ủy ban nhân dân

cấp tỉnh quyết định theo quy định của pháp luật.

Ví dụ 2.23: Công ty cổ phần P ký hợp đồng BT với UBND tỉnh A về việc xây dựng cầu đổi lấy giá trị đất; giá thanh toán công trình được UBND tỉnh A xác định tại thời điểm ký hợp đồng theo quy định của pháp luật là 2.000 tỷ đồng, đổi lại Công ty cổ phần P được UBND tỉnh A giao cho 500 ha đất tại huyện Y thuộc địa bàn tỉnh. Công ty cổ phần P sử dụng 500 ha đất để xây nhà để bán thì giá đất được trừ để tính thuế GTGT được xác định là 2.000 tỷ đồng.

(a.6) Trường hợp doanh nghiệp kinh doanh bất động sản có nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất nông nghiệp của người dân theo hợp đồng chuyển nhượng, sau đó được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cho phép chuyển mục đích sử dụng sang thành đất ở để xây dựng chung cư, nhà ở... để bán thì giá đất được trừ khi tính thuế GTGT là giá đất nông nghiệp nhận chuyển nhượng từ người dân và các chi phí khác bao gồm: khoản tiền sử dụng đất nộp NSNN để chuyển mục đích sử dụng đất từ đất nông nghiệp sang đất ở, thuế thu nhập cá nhân nộp thay người dân có đất chuyển nhượng (nếu các bên có thỏa thuận doanh nghiệp kinh doanh bất động sản nộp thay).

(a.7) Trường hợp xây dựng nhà nhiều tầng nhiều hộ ở, nhà chung cư để bán thì giá đất được trừ tính cho $1m^2$ nhà để bán được xác định bằng giá đất được trừ theo quy định từ điểm a.1 đến a.6 nêu trên chia cho số m^2 sàn xây dựng không bao gồm diện tích dùng chung như hành lang, cầu thang, tầng hầm, công trình xây dựng dưới mặt đất.

(a.8) Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận góp vốn bằng quyền sử dụng đất của tổ chức, cá nhân theo quy định của pháp luật thì giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá ghi trong hợp đồng góp vốn. Trường hợp giá chuyển nhượng quyền sử dụng đất thấp hơn giá đất nhận góp vốn thì chỉ được trừ giá đất theo giá chuyển nhượng.

(a.9) Trường hợp cơ sở kinh doanh bất động sản ký hợp đồng với hộ gia đình, cá nhân có đất nông nghiệp để hoán đổi đất nông nghiệp thành đất ở, việc hoán đổi này phù hợp với quy định của pháp luật về đất đai thì khi giao đất ở cho các hộ gia đình, cá nhân, giá tính thuế GTGT là giá chuyển nhượng trừ (-) giá đất được trừ theo quy định. Giá chuyển nhượng là giá đền bù tương ứng với diện tích đất nông nghiệp bị thu hồi theo phương án do cơ quan chức năng phê duyệt.

(b) Trường hợp xây dựng, kinh doanh cơ sở hạ tầng, xây dựng nhà để bán, chuyển nhượng hoặc cho thuê, giá tính thuế GTGT là số tiền thu được theo tiến độ thực hiện dự án hoặc tiến độ thu tiền ghi trong hợp đồng trừ (-) giá đất được trừ tương ứng với tỷ lệ % số tiền thu được trên tổng giá trị hợp đồng.

(11) Đối với hoạt động đại lý, môi giới mua bán hàng hoá và dịch vụ, ủy thác xuất nhập khẩu hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng, giá tính thuế là tiền công, tiền hoa hồng thu được từ các hoạt động này chưa có thuế GTGT.

(12) Đối với hàng hóa, dịch vụ được sử dụng chứng từ thanh toán ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT như tem, vé cước vận tải, vé xổ số kiến thiết...

thì giá chưa có thuế được xác định như sau:

$$\text{Giá chưa có thuế GTGT} = \frac{\text{Giá thanh toán (tiền bán vé, bán tem...)}}{1 + \text{Thuế suất của hàng hóa, dịch vụ (\%)}}$$

(13) Đối với điện của các nhà máy thủy điện hạch toán phụ thuộc Tập đoàn Điện lực Việt Nam, bao gồm cả điện của nhà máy thủy điện hạch toán phụ thuộc các tổng công ty phát điện thuộc Tập đoàn Điện lực Việt Nam, giá tính thuế GTGT để xác định số thuế GTGT nộp tại địa phương nơi có nhà máy được tính bằng 60% giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước, chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng. Trường hợp chưa xác định được giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước thì theo giá tạm tính của Tập đoàn thông báo nhưng không thấp hơn giá bán điện thương phẩm bình quân của năm trước liền kề. Khi xác định được giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước thì kê khai điều chỉnh chênh lệch vào kỳ kê khai của tháng đã có giá chính thức. Việc xác định giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước chậm nhất không quá ngày 31/3 của năm sau.

(14) Đối với dịch vụ casino, trò chơi điện tử, kinh doanh giải trí có đặt cược, là số tiền thu từ hoạt động này đã bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt trừ số tiền đã trả thưởng cho khách.

Giá tính thuế được tính theo công thức sau:

$$\text{Giá tính thuế} = \frac{\text{Số tiền thu được}}{1 + \text{Thuế suất}}$$

Ví dụ 2.24: Cơ sở kinh doanh dịch vụ casino trong kỳ tính thuế có số liệu sau:

- Số tiền thu được do đổi cho khách hàng trước khi chơi tại quầy đổi tiền là: 43 tỷ đồng.

- Số tiền đổi trả lại cho khách hàng sau khi chơi là: 10 tỷ đồng.

Số tiền cơ sở kinh doanh thực thu: 43 tỷ đồng - 10 tỷ đồng = 33 tỷ đồng

Số tiền 33 tỷ đồng là doanh thu của cơ sở kinh doanh đã bao gồm thuế GTGT và thuế TTĐB.

Giá tính thuế GTGT được tính như sau:

$$\text{Giá tính thuế} = 33 \text{ tỷ đồng} / (1 + 10\%) = 30 \text{ tỷ đồng}$$

(15) Đối với vận tải, bốc xếp là giá cước vận tải, bốc xếp chưa có thuế GTGT, không phân biệt cơ sở trực tiếp vận tải, bốc xếp hay thuê lại.

(16) Đối với dịch vụ du lịch theo hình thức lữ hành, hợp đồng ký với khách hàng theo giá trọn gói (ăn, ở, đi lại) thì giá trọn gói được xác định là giá đã có thuế GTGT.

Giá tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Giá tính thuế} = \frac{\text{Giá trọn gói}}{1 + \text{Thuế suất}}$$

Trường hợp giá trọn gói bao gồm cả các khoản chi vé máy bay vận chuyển khách du lịch từ nước ngoài vào Việt Nam, từ Việt Nam đi nước ngoài, các chi phí ăn, nghỉ, thăm quan và một số khoản chi ở nước ngoài khác (nếu có chứng từ hợp pháp) thì các khoản thu của khách hàng để chi cho các khoản trên được tính giảm trừ trong giá (doanh thu) tính thuế GTGT. Thuế GTGT đầu vào phục vụ hoạt động du lịch trọn gói được kê khai, khấu trừ toàn bộ theo quy định.

Ví dụ 2.25: Công ty Du lịch Thành phố Hồ Chí Minh thực hiện hợp đồng du lịch với Thái Lan theo hình thức trọn gói 50 khách du lịch trong 05 ngày tại Việt Nam với tổng số tiền thanh toán là 32.000 USD. Phía Việt Nam phải lo chi phí toàn bộ vé máy bay, ăn, ở, thăm quan theo chương trình thoả thuận; trong đó riêng tiền vé máy bay đi từ Thái Lan sang Việt Nam và ngược lại hết 10.000 USD. Tỷ giá tính thuế 1USD = 20.000 đồng Việt Nam.

Giá tính thuế GTGT theo hợp đồng này được xác định như sau:

+ Doanh thu chịu thuế GTGT là:

$$(32.000 \text{ USD} - 10.000 \text{ USD}) \times 20.000 \text{ đồng} = 440.000.000 \text{ đồng}$$

+ Giá tính thuế GTGT là:

$$\frac{440.000.000 \text{ đồng}}{1 + 10\%} = 400.000.000 \text{ đồng}$$

Công ty Du lịch Thành phố Hồ Chí Minh được kê khai khấu trừ toàn bộ thuế GTGT đầu vào phục vụ hoạt động du lịch chịu thuế GTGT.

Ví dụ 2.26: Công ty du lịch Hà Nội thực hiện hợp đồng đưa khách du lịch từ Việt Nam đi Trung Quốc thu theo giá trọn gói là 400 USD/người đi trong năm ngày, Công ty du lịch Hà Nội phải chi trả cho Công ty du lịch Trung Quốc 300 USD/người thì giá (doanh thu) làm căn cứ tính thuế GTGT của Công ty du lịch Hà Nội là 100 USD/người (400 USD - 300 USD). Tỷ giá tính thuế 1USD = 22.000 đồng Việt Nam thì giá tính thuế GTGT là $(100 \times 22.000)/(1 + 10\%) = 2.000.000$ đồng.

(17) Đối với dịch vụ cầm đồ, số tiền phải thu từ dịch vụ này bao gồm tiền lãi phải thu từ cho vay cầm đồ và khoản thu khác phát sinh từ việc bán hàng cầm đồ (nếu có) được xác định là giá đã có thuế GTGT.

Giá tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Giá tính thuế} = \frac{\text{Số tiền phải thu}}{1 + \text{Thuế suất}}$$

Ví dụ 2.27: Công ty kinh doanh cầm đồ trong kỳ tính thuế có doanh thu cầm đồ là 110 triệu đồng.

Giá tính thuế GTGT được xác định bằng:

$$\frac{110 \text{ triệu đồng}}{1 + 10\%} = 100 \text{ triệu đồng}$$

(18) Đối với sách chịu thuế GTGT bán theo đúng giá phát hành (giá bìa) theo quy định của Luật Xuất bản thì giá bán đó được xác định là giá đã có thuế GTGT để tính thuế GTGT và doanh thu của cơ sở kinh doanh. Các trường hợp bán không theo giá bìa thì thuế GTGT tính trên giá bán ra.

(19) Đối với hoạt động in, giá tính thuế là tiền công in. Trường hợp cơ sở in thực hiện các hợp đồng in, giá thanh toán bao gồm cả tiền công in và tiền giấy in thì giá tính thuế bao gồm cả tiền giấy.

(20) Đối với dịch vụ đại lý giám định, đại lý xét bồi thường, đại lý đòi người thứ ba bồi hoàn, đại lý xử lý hàng bồi thường 100% hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng thì giá tính thuế GTGT là tiền công hoặc tiền hoa hồng được hưởng (chưa trừ một khoản phí tổn nào) mà doanh nghiệp bảo hiểm thu được, chưa có thuế GTGT.

Giá tính thuế GTGT đối với các loại hàng hóa, dịch vụ bao gồm cả khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở kinh doanh được hưởng.

Trường hợp cơ sở kinh doanh áp dụng hình thức chiết khấu thương mại dành cho khách hàng (nếu có) thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã chiết khấu thương mại dành cho khách hàng. Trường hợp việc chiết khấu thương mại căn cứ vào số lượng, doanh số hàng hoá, dịch vụ thì số tiền chiết khấu của hàng hoá đã bán được tính điều chỉnh trên hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ của lần mua cuối cùng hoặc kỳ tiếp sau. Trường hợp số tiền chiết khấu được lập khi kết thúc chương trình (kỳ) chiết khấu hàng bán thì được lập hoá đơn điều chỉnh kèm bảng kê các số hoá đơn cần điều chỉnh, số tiền, tiền thuế điều chỉnh. Căn cứ vào hoá đơn điều chỉnh, bên bán và bên mua kê khai điều chỉnh doanh thu mua, bán, thuế đầu ra, đầu vào.

Giá tính thuế được xác định bằng đồng Việt Nam. Trường hợp người nộp thuế có doanh thu bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh doanh thu để xác định giá tính thuế.

2.3.2. Thuế suất thuế GTGT

Luật thuế GTGT quy định 3 mức thuế suất: 0%, 5% và 10%. Cụ thể như sau:

a) *Mức thuế suất 0%*: Áp dụng đối với hàng hoá xuất khẩu và được coi là xuất khẩu theo quy định của pháp luật hiện hành; dịch vụ xuất khẩu, bao gồm dịch vụ được cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan; vận tải quốc tế và hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT (quy định tại Điều 5 của Luật thuế GTGT) khi xuất khẩu.

* Danh mục hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu được áp dụng mức thuế suất 0% (Xem phụ lục số 02-GTGT).

* *Một số trường hợp đặc thù không được áp dụng thuế suất 0%*:

- Tái bảo hiểm ra nước ngoài; chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài; chuyển nhượng vốn, cấp tín dụng, đầu tư chứng khoán ra nước ngoài; dịch vụ tài chính phái sinh; dịch vụ bưu chính, viễn thông chiều đi ra nước ngoài (bao gồm cả dịch vụ bưu chính viễn thông cung cấp cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan; cung cấp thẻ cào điện thoại di động đã có mã số, mệnh giá đưa ra nước ngoài hoặc đưa vào khu phi thuế quan); sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản hướng dẫn tại Khoản 23 Điều 4 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 130/2016/TT-BTC và Thông tư 25/2018/TT-BTC; thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu; hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho cá nhân không đăng ký kinh doanh trong khu phi thuế quan, trừ các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu thì khi xuất khẩu không phải tính thuế GTGT đầu ra nhưng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

- Xăng, dầu bán cho xe ô tô của cơ sở kinh doanh trong khu phi thuế quan mua tại nội địa.

- Xe ô tô bán cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan.

- Các dịch vụ do cơ sở kinh doanh cung cấp cho tổ chức, cá nhân ở trong khu phi thuế quan bao gồm: cho thuê nhà, hội trường, văn phòng, khách sạn, kho bãi; dịch vụ vận chuyển đưa đón người lao động; dịch vụ ăn uống (trừ dịch vụ cung cấp suất ăn công nghiệp, dịch vụ ăn uống trong khu phi thuế quan).

- Các dịch vụ sau cung ứng tại Việt Nam cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài không được áp dụng thuế suất 0% gồm:

+ Thi đấu thể thao, biểu diễn nghệ thuật, văn hóa, giải trí, hội nghị, khách sạn, đào tạo, quảng cáo, du lịch lữ hành;

+ Dịch vụ thanh toán qua mạng;

+ Dịch vụ cung cấp gắn với việc bán, phân phối, tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa tại Việt Nam.

Các trường hợp không áp dụng thuế suất 0% nêu trên áp dụng theo thuế suất tương ứng của hàng hoá, dịch vụ khi bán ra, cung ứng trong nước.

* *Điều kiện để được áp dụng thuế suất 0%*:

- *Đối với hàng hóa xuất khẩu:*

+ Có hợp đồng bán, gia công hàng hoá xuất khẩu; hợp đồng uỷ thác xuất khẩu;

+ Có chứng từ thanh toán tiền hàng hoá xuất khẩu qua ngân hàng và các chứng từ khác theo quy định của pháp luật;

+ Có tờ khai hải quan theo quy định tại khoản 2 Điều 16 Thông tư 219/2013/TT-BTC.

- *Đối với dịch vụ xuất khẩu:*

+ Có hợp đồng cung ứng dịch vụ với tổ chức, cá nhân ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan;

+ Có chứng từ thanh toán tiền dịch vụ xuất khẩu qua ngân hàng và các chứng từ khác theo quy định của pháp luật;

Riêng đối với dịch vụ sửa chữa tàu bay, tàu biển cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, để được áp dụng thuế suất 0%, ngoài các điều kiện về hợp đồng và chứng từ thanh toán nêu trên, tàu bay, tàu biển đưa vào Việt Nam phải làm thủ tục nhập khẩu, khi sửa chữa xong thì phải làm thủ tục xuất khẩu.

Đối với các trường hợp khác, chẳng hạn như vận tải quốc tế, dịch vụ của ngành hàng không, hàng hải được áp dụng thuế suất 0%...: Cần thỏa mãn các điều kiện cụ thể quy định tại Khoản 2 Điều 9 Thông tư 219/2013/TT-BTC.

b) Mức thuế suất 5%

Theo quy định hiện hành, Danh mục hàng hoá, dịch vụ áp dụng mức thuế suất 5% gồm 14 nhóm (Xem Phụ lục số 03-GTGT).

c) Mức thuế suất 10%

Áp dụng đối với các hàng hoá, dịch vụ còn lại không thuộc nhóm hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT; không thuộc những trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT; không thuộc nhóm áp dụng thuế suất 0%; không thuộc nhóm áp dụng thuế suất 5%.

d) Nguyên tắc áp dụng các mức thuế suất

- Các mức thuế suất thuế GTGT nêu trên đây được áp dụng thống nhất cho từng loại hàng hóa, dịch vụ ở các khâu nhập khẩu, sản xuất, gia công hay kinh doanh thương mại.

- Cơ sở kinh doanh nhiều loại hàng hoá, dịch vụ có mức thuế suất GTGT khác nhau phải khai thuế GTGT theo từng mức thuế suất quy định đối với từng loại hàng hoá, dịch vụ; nếu không xác định theo từng mức thuế suất thì tính thuế theo mức thuế suất cao nhất của hàng hoá, dịch vụ mà cơ sở sản xuất, kinh doanh.

- Đối với hàng hoá nhập khẩu thì thực hiện theo mức thuế quy định cụ thể tại Biểu thuế suất thuế GTGT theo Danh mục Biểu thuế nhập khẩu ưu đãi (ban hành kèm theo Thông tư hướng dẫn riêng của Bộ Tài chính).

- Trong quá trình thực hiện, nếu có trường hợp mức thuế GTGT áp dụng không thống nhất đối với cùng một loại hàng hoá nhập khẩu và sản xuất trong nước thì cơ quan thuế và cơ quan hải quan địa phương báo cáo về Bộ Tài chính để được hướng dẫn thực hiện thống nhất.

2.4. Thời điểm tính thuế GTGT

Thời điểm xác định thuế GTGT (thời điểm phát sinh nghĩa vụ thuế) được quy định như sau:

+ Đối với bán hàng hoá là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hoá cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

+ Đối với cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

+ Dịch vụ viễn thông tính theo thời điểm hoàn thành việc đối soát dữ liệu về cước dịch vụ kết nối viễn thông theo hợp đồng kinh tế giữa các cơ sở kinh doanh dịch vụ viễn thông nhưng chậm nhất không quá 2 tháng kể từ tháng phát sinh cước dịch vụ kết nối viễn thông.

+ Đối với hoạt động cung cấp điện, nước sạch là ngày ghi chỉ số điện, nước tiêu thụ trên đồng hồ để ghi trên hoá đơn tính tiền.

+ Đối với hoạt động kinh doanh bất động sản, xây dựng cơ sở hạ tầng, xây dựng nhà để bán, chuyển nhượng hoặc cho thuê là thời điểm thu tiền theo tiến độ thực hiện dự án hoặc tiến độ thu tiền ghi trong hợp đồng. Căn cứ số tiền thu được, cơ sở kinh doanh thực hiện khai thuế GTGT đầu ra phát sinh trong kỳ.

+ Đối với xây dựng, lắp đặt, bao gồm cả đóng tàu, là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình, hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

+ Đối với hàng hoá nhập khẩu là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan.

2.5. Phương pháp tính thuế GTGT

Luật thuế GTGT quy định 2 phương pháp tính thuế: phương pháp khấu trừ thuế (sau đây gọi là phương pháp khấu trừ) và phương pháp tính trực tiếp trên GTGT (sau đây gọi là phương pháp trực tiếp).

2.5.1. Phương pháp khấu trừ thuế

2.5.1.1. Đối tượng áp dụng

Đối tượng áp dụng phương pháp khấu trừ thuế là cơ sở kinh doanh thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ, bao gồm các trường hợp sau:

(i) Cơ sở kinh doanh đang hoạt động có doanh thu hàng năm từ bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ từ 1 tỷ đồng trở lên và thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ. Không áp dụng phương pháp khấu trừ thuế đối với hộ, cá nhân kinh doanh mà chuyển sang nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp hướng dẫn tại Thông tư số 92/2015/TT-BTC).

(ii) Cơ sở kinh doanh đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế (trừ hộ, cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp). Bao gồm: (a) DN, HTX đang hoạt động có doanh thu hàng năm từ bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ chịu thuế GTGT dưới 1 tỷ đồng đã thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, sổ sách, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ; (b) Doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh đang hoạt động nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ; và (c) Doanh nghiệp, HTX mới thành lập có thực hiện đầu tư, mua sắm, nhận góp vốn bằng tài sản cố định, máy móc, thiết bị, công cụ, dụng cụ hoặc có hợp đồng thuê địa điểm kinh doanh; (d) Tổ chức nước ngoài, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam theo hợp đồng nhà thầu, hợp đồng nhà thầu phụ; (e) Tổ chức kinh tế khác hạch toán được thuế GTGT đầu vào, đầu ra không bao gồm doanh nghiệp, hợp tác xã.

(iii) Tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu, khí nộp thuế theo phương pháp khấu trừ do bên Việt Nam kê khai khấu trừ nộp thay.

(iv) Các trường hợp khác:

(a) Trường hợp cơ sở kinh doanh có hoạt động mua, bán, chế tác vàng, bạc, đá quý thì cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng hoạt động này để nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng hướng dẫn tại Điều 13 Thông tư 219/2013/TT-BTC.

(b) Đối với doanh nghiệp đang nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có thành lập chi nhánh (bao gồm cả chi nhánh được thành lập từ dự án đầu tư của doanh nghiệp), nếu chi nhánh thuộc trường hợp khai thuế GTGT riêng theo quy định của pháp luật về quản lý thuế thì xác định phương pháp tính thuế của Chi nhánh theo phương pháp tính thuế của doanh nghiệp đang hoạt động. Trường hợp chi nhánh không trực tiếp bán hàng, không phát sinh doanh thu hoặc chi nhánh ở địa phương cấp tỉnh, thành phố cùng nơi doanh nghiệp có trụ sở chính nhưng không thực hiện kê khai riêng thì thực hiện khai thuế tập trung tại trụ sở chính của doanh nghiệp.

(c) Đối với doanh nghiệp, hợp tác xã mới thành lập khác không thuộc các trường hợp đã nêu trên thì áp dụng phương pháp tính trực tiếp.

Phương pháp tính thuế của cơ sở kinh doanh xác định theo Hồ sơ khai thuế GTGT hướng dẫn tại Điều 11 Thông tư 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính (Đã được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư 119/2014/TT-BTC

ngày 25/8/2014 và Điều 2 Thông tư 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính).

2.5.1.2. Cách xác định thuế GTGT phải nộp

$$\begin{array}{rcccl} \text{Số thuế GTGT phải} & & \text{Thuế GTGT} & & \text{Thuế GTGT đầu vào} \\ \text{nộp trong kỳ} & = & \text{đầu ra} & - & \text{được khấu trừ} \end{array}$$

Trong đó:

- *Thuế GTGT đầu ra*: Bằng tổng số thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ bán ra ghi trên hoá đơn giá trị gia tăng, được xác định bằng giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế bán ra nhân với thuế suất thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ đó.

Cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khấu trừ khi bán hàng hóa, dịch vụ phải tính và thu thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ bán ra. Khi lập hoá đơn bán hàng hóa, dịch vụ, cơ sở kinh doanh phải ghi rõ giá bán chưa có thuế GTGT, số thuế GTGT và tổng số tiền người mua phải thanh toán. Trường hợp hoá đơn GTGT chỉ ghi giá thanh toán, không ghi giá chưa có thuế và thuế GTGT thì thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ bán ra phải tính trên giá thanh toán ghi trên hoá đơn, chứng từ.

Cơ sở kinh doanh phải chấp hành chế độ kế toán, sổ sách, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ. Trường hợp hoá đơn ghi sai mức thuế suất thuế giá trị gia tăng mà cơ sở kinh doanh chưa tự điều chỉnh, cơ quan thuế kiểm tra, phát hiện thì xử lý như sau:

- Đối với cơ sở kinh doanh bán hàng hoá, dịch vụ: (1) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn cao hơn thuế suất đã được quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo thuế suất đã ghi trên hoá đơn; (2) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn thấp hơn thuế suất đã được quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo thuế suất thuế GTGT quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT.

- Đối với cơ sở kinh doanh mua hàng hoá, dịch vụ: (1) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn mua vào cao hơn thuế suất đã được quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì khấu trừ thuế đầu vào theo thuế suất quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT; trường hợp xác định được bên bán đã kê khai, nộp thuế theo đúng thuế suất ghi trên hoá đơn thì được khấu trừ thuế đầu vào theo thuế suất ghi trên hoá đơn nhưng phải có xác nhận của cơ quan thuế trực tiếp quản lý người bán; (2) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn thấp hơn thuế suất quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì khấu trừ thuế đầu vào theo thuế suất ghi trên hoá đơn.

- *Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ*: Bằng tổng số thuế giá trị gia tăng ghi trên hoá đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ (bao gồm cả tài sản cố định), chứng từ nộp thuế GTGT của hàng hóa nhập khẩu, hoặc chứng từ nộp thuế

GTGT thay cho phía nước ngoài và đáp ứng đủ các điều kiện về khấu trừ thuế đầu vào theo quy định của Luật thuế GTGT và các văn bản hướng dẫn thi hành.

2.5.1.3. Nguyên tắc xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Các nguyên tắc này chỉ áp dụng cho các đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Cụ thể như sau:

Nguyên tắc 1: Thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT được khấu trừ toàn bộ, kể cả hàng hoá dịch vụ được sản xuất hay mua vào mà doanh nghiệp sử dụng để khuyến mại, quảng cáo dưới các hình thức phục vụ cho SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT, và thuế GTGT đầu vào không được bồi thường của hàng hoá chịu thuế GTGT bị tổn thất.

Thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ (kể cả tài sản cố định) sử dụng đồng thời cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế GTGT thì chỉ được khấu trừ số thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT. Cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng thuế GTGT đầu vào được khấu trừ và không được khấu trừ; trường hợp không hạch toán riêng được thì thuế đầu vào được khấu trừ tính theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu chịu thuế GTGT, doanh thu không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT so với tổng doanh thu của hàng hóa, dịch vụ bán ra bao gồm cả doanh thu không phải kê khai, tính nộp thuế không hạch toán riêng được.

Cơ sở kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế GTGT hàng tháng/quý tạm phân bổ số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định mua vào được khấu trừ trong tháng/quý, cuối năm cơ sở kinh doanh thực hiện tính phân bổ số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ của năm để kê khai điều chỉnh thuế GTGT đầu vào đã tạm phân bổ khấu trừ theo tháng/quý.

Số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, cơ sở kinh doanh được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc tính vào nguyên giá của tài sản cố định, trừ số thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mua vào từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt.

Một số trường hợp ngoại lệ của nguyên tắc 1 được quy định như sau:

- Thuế GTGT đầu vào của TSCĐ, máy móc, thiết bị, kể cả thuế GTGT đầu vào của hoạt động đi thuê những tài sản, máy móc, thiết bị này và thuế GTGT đầu vào khác liên quan đến tài sản, máy móc, thiết bị như bảo hành, sửa chữa trong các trường hợp sau đây không được khấu trừ mà tính vào nguyên giá của tài sản cố định hoặc chi phí được trừ theo quy định của Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn thi hành: TSCĐ chuyên dùng phục vụ sản xuất vũ khí, khí tài phục vụ quốc phòng, an ninh; TSCĐ, máy móc, thiết bị của các tổ chức tín dụng, DN kinh doanh tái bảo hiểm, bảo hiểm nhân thọ, kinh doanh chứng khoán, cơ sở khám, chữa bệnh, cơ sở đào tạo; tàu bay dân dụng, du thuyền không sử

dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hóa, hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn.

- Tài sản cố định là ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống (trừ ô tô sử dụng vào kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn và ô tô dùng để làm mẫu và lái thử cho hoạt động kinh doanh ô tô) có trị giá vượt trên 1,6 tỷ đồng (giá chưa có thuế GTGT) thì số thuế GTGT đầu vào tương ứng với phần trị giá vượt trên 1,6 tỷ đồng không được khấu trừ.

- Thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mà cơ sở kinh doanh mua vào để sản xuất hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, tổ chức quốc tế để viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại cho Việt Nam thì được khấu trừ toàn bộ.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu khí đến ngày khai thác đầu tiên hoặc ngày sản xuất đầu tiên được khấu trừ toàn bộ.

Một số trường hợp cụ thể về vận dụng nguyên tắc 1 như sau:

- Trường hợp hàng hoá có hao hụt tự nhiên do tính chất lý hoá trong quá trình vận chuyển, bơm rót như xăng, dầu... thì được kê khai, khấu trừ số thuế GTGT đầu vào của số lượng hàng hoá thực tế hao hụt tự nhiên không vượt quá định mức hao hụt theo quy định. Số thuế GTGT đầu vào của số lượng hàng hoá hao hụt vượt định mức không được khấu trừ, hoàn thuế.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ hình thành tài sản cố định là nhà ăn ca, nhà nghỉ giữa ca, phòng thay quần áo, nhà để xe, nhà vệ sinh, bể nước phục vụ cho người lao động trong khu vực sản xuất, kinh doanh và nhà ở, trạm y tế cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp được khấu trừ toàn bộ.

- Trường hợp nhà ở cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp do cơ sở kinh doanh đi thuê thực hiện theo quy định của pháp luật về tiêu chuẩn thiết kế và giá cho thuê nhà ở công nhân khu công nghiệp thì thuế GTGT đối với khoản tiền thuê nhà trong trường hợp này được khấu trừ theo quy định. Trường hợp cơ sở kinh doanh xây dựng hoặc mua nhà ở ngoài khu công nghiệp phục vụ cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp, nhà xây dựng hoặc nhà mua thực hiện theo quy định của pháp luật về tiêu chuẩn thiết kế nhà ở công nhân khu công nghiệp thì thuế GTGT của nhà xây dựng, nhà mua phục vụ cho công nhân được khấu trừ toàn bộ.

- Trường hợp cơ sở kinh doanh có các chuyên gia nước ngoài sang Việt Nam công tác, giữ các chức vụ quản lý tại Việt Nam, hưởng lương tại Việt Nam theo hợp đồng lao động ký với cơ sở kinh doanh tại Việt Nam thì cơ sở kinh doanh không được khấu trừ thuế GTGT của khoản tiền thuê nhà cho các chuyên gia nước ngoài này.

- Trường hợp các chuyên gia nước ngoài vẫn là nhân viên của doanh nghiệp ở nước ngoài, chịu sự điều động của doanh nghiệp ở nước ngoài, được doanh nghiệp ở nước ngoài trả lương và hưởng các chế độ của doanh nghiệp ở

nước ngoài trong thời gian sang Việt Nam công tác, giữa doanh nghiệp ở nước ngoài và cơ sở kinh doanh tại Việt Nam có hợp đồng bằng văn bản nêu rõ doanh nghiệp tại Việt Nam phải chịu các chi phí về chỗ ở cho các chuyên gia nước ngoài trong thời gian công tác ở Việt Nam thì thuế GTGT của khoản tiền thuê nhà cho các chuyên gia nước ngoài làm việc tại Việt Nam do cơ sở kinh doanh tại Việt Nam chi trả được khấu trừ.

- Đối với cơ sở sản xuất kinh doanh tổ chức sản xuất khép kín, hạch toán tập trung có sử dụng sản phẩm thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT qua các khâu để sản xuất ra mặt hàng chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT đầu vào tại các khâu được khấu trừ toàn bộ.

- Đối với cơ sở sản xuất kinh doanh có dự án đầu tư thực hiện đầu tư theo nhiều giai đoạn, bao gồm cả cơ sở sản xuất, kinh doanh mới thành lập, có phương án sản xuất, kinh doanh tổ chức sản xuất khép kín, hạch toán tập trung và sử dụng sản phẩm thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT để sản xuất ra mặt hàng chịu thuế GTGT nhưng trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản có cung cấp hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT đầu vào trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định được khấu trừ toàn bộ. Cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng số thuế GTGT đầu vào không sử dụng cho đầu tư tài sản cố định phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT để kê khai khấu trừ theo tỷ lệ (%) giữa doanh số chịu thuế GTGT so với tổng doanh số hàng hoá, dịch vụ bán ra. Đối với cơ sở kinh doanh có dự án đầu tư để tiếp tục sản xuất, chế biến và có văn bản cam kết tiếp tục sản xuất sản phẩm chịu thuế GTGT thì được kê khai, khấu trừ thuế GTGT ngay từ giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản. Đối với thuế GTGT đầu vào phát sinh trong giai đoạn đầu tư XD CB, doanh nghiệp đã kê khai, khấu trừ, hoàn thuế nhưng sau đó xác định không đủ điều kiện, khấu trừ, hoàn thuế thì doanh nghiệp phải kê khai, điều chỉnh nộp lại tiền thuế GTGT đã khấu trừ, hoàn thuế. Trường hợp doanh nghiệp không thực hiện điều chỉnh, qua thanh tra, kiểm tra cơ quan thuế phát hiện ra thì cơ quan thuế sẽ thực hiện truy thu, truy hoàn và xử phạt theo quy định. Doanh nghiệp phải hoàn toàn chịu trách nhiệm trước pháp luật về các nội dung đã báo cáo, cam kết giải trình với cơ quan thuế liên quan đến việc khấu trừ, hoàn thuế.

- Trường hợp cơ sở có bán hàng hóa là sản phẩm nông, lâm, thủy hải sản chưa qua chế biến hoặc mới qua sơ chế thông thường thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào được tính khấu trừ theo tỷ lệ (%) doanh số hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT so với tổng doanh số của hàng hóa, dịch vụ bán ra.

- Đối với cơ sở sản xuất kinh doanh có dự án đầu tư, bao gồm cả cơ sở sản xuất, kinh doanh mới thành lập, vừa đầu tư vào sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT, vừa đầu tư vào sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT đầu vào của tài sản cố định trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản được tạm khấu trừ theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu của

hàng hoá, dịch vụ bán ra theo phương án sản xuất, kinh doanh của cơ sở kinh doanh. Số thuế tạm khấu trừ được điều chỉnh theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu của hàng hoá, dịch vụ bán ra trong ba năm kể từ năm đầu tiên có doanh thu.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá (kể cả hàng hoá mua ngoài hoặc hàng hoá do doanh nghiệp tự sản xuất) mà doanh nghiệp sử dụng để cho, biếu, tặng, khuyến mại, quảng cáo dưới các hình thức, phục vụ cho sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì được khấu trừ.

- Số thuế GTGT đã nộp theo Quyết định ấn định thuế của cơ quan hải quan được khấu trừ toàn bộ, trừ trường hợp cơ quan hải quan xử phạt về gian lận, trốn thuế.

- Văn phòng Tổng công ty, tập đoàn không trực tiếp hoạt động kinh doanh và các đơn vị hành chính sự nghiệp trực thuộc như: Bệnh viện, Trạm xá, Nhà nghỉ điều dưỡng, Viện, Trường đào tạo... không phải là người nộp thuế GTGT thì không được khấu trừ hay hoàn thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ mua vào phục vụ cho hoạt động của các đơn vị này.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho các hoạt động cung cấp hàng hoá, dịch vụ không kê khai, tính nộp thuế GTGT hướng dẫn tại Điều 5 Thông tư 219/2013/TT-BTC (trừ khoản 2, khoản 3 Điều 5) được khấu trừ toàn bộ.

- Cơ sở kinh doanh được kê khai, khấu trừ thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mua vào dưới hình thức uỷ quyền cho tổ chức, cá nhân khác mà hoá đơn mang tên tổ chức, cá nhân được uỷ quyền bao gồm các trường hợp sau đây:

+ Doanh nghiệp bảo hiểm uỷ quyền cho người tham gia bảo hiểm sửa chữa tài sản; chi phí sửa chữa tài sản cùng các vật tư, phụ tùng thay thế có hóa đơn GTGT ghi tên người tham gia bảo hiểm, doanh nghiệp bảo hiểm thực hiện thanh toán cho người tham gia bảo hiểm phí bảo hiểm tương ứng theo hợp đồng bảo hiểm thì doanh nghiệp bảo hiểm được kê khai khấu trừ thuế GTGT tương ứng với phần bồi thường bảo hiểm thanh toán theo hóa đơn GTGT đứng tên người tham gia bảo hiểm; trường hợp phần bồi thường bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm thanh toán cho người tham gia bảo hiểm có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì phải thực hiện thanh toán qua ngân hàng.

+ Trước khi thành lập doanh nghiệp, các sáng lập viên có văn bản uỷ quyền cho tổ chức, cá nhân thực hiện chi hộ một số khoản chi phí liên quan đến việc thành lập doanh nghiệp, mua sắm hàng hóa, vật tư thì doanh nghiệp được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào theo hóa đơn GTGT đứng tên tổ chức, cá nhân được uỷ quyền và phải thực hiện thanh toán cho tổ chức, cá nhân được uỷ quyền qua ngân hàng đối với những hóa đơn có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên.

- Trường hợp cá nhân, tổ chức không kinh doanh có góp vốn bằng tài sản vào công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần thì chứng từ đối với tài sản

góp vốn là biên bản chứng nhận góp vốn, biên bản giao nhận tài sản. Trường hợp tài sản góp vốn là tài sản mới mua, chưa sử dụng, có hoá đơn hợp pháp được hội đồng giao nhận vốn góp chấp nhận thì trị giá vốn góp được xác định theo trị giá ghi trên hoá đơn bao gồm cả thuế GTGT; Bên nhận vốn góp được kê khai khấu trừ thuế GTGT ghi trên hoá đơn mua tài sản của bên góp vốn.

- Cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng khi chuyển sang nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế được khấu trừ thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh kể từ kỳ đầu tiên kê khai, nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế.

- Cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế khi chuyển sang nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng được tính số thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh trong thời gian nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế mà chưa khấu trừ hết vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, trừ số thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh trong thời gian nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế được hoàn theo hướng dẫn tại Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC và theo quy định của văn bản quy phạm pháp luật có hiệu lực trước ngày Thông tư 219/2013/TT-BTC có hiệu lực thi hành.

- Số thuế giá trị gia tăng đầu vào của hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định phục vụ cho sản xuất: phân bón, máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp, tàu đánh bắt xa bờ, thức ăn gia súc, gia cầm, thủy sản và thức ăn cho vật nuôi khác tiêu thụ trong nước không được kê khai, khấu trừ mà tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, trừ số thuế giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định mua vào thể hiện trên hóa đơn giá trị gia tăng, chứng từ nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu phát sinh trước ngày 1/1/2015 đáp ứng điều kiện khấu trừ, hoàn thuế và thuộc diện hoàn thuế theo quy định tại Điều 18 Thông tư số 219/2013/TT-BTC và Thông tư 26/2015/TT-BTC.

- Cơ sở kinh doanh không được tính khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với hóa đơn không hợp pháp, cụ thể là các trường hợp sau: (1) Hoá đơn GTGT sử dụng không đúng quy định của pháp luật như: hóa đơn GTGT không ghi thuế GTGT (trừ trường hợp đặc thù được dùng hoá đơn GTGT ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT); (2) Hoá đơn không ghi hoặc ghi không đúng một trong các chỉ tiêu như tên, địa chỉ, mã số thuế của người bán nên không xác định được người bán; (3) Hoá đơn không ghi hoặc ghi không đúng một trong các chỉ tiêu như tên, địa chỉ, mã số thuế của người mua nên không xác định được người mua (trừ trường hợp uỷ quyền cho tổ chức, cá nhân khác mà hoá đơn mang tên tổ chức, cá nhân được uỷ quyền); (4) Hóa đơn, chứng từ nộp thuế GTGT giả, hóa đơn bị tẩy xóa, hóa đơn khống (không có hàng hóa, dịch vụ kèm theo); (5) Hóa đơn ghi giá trị không đúng giá trị thực tế của hàng hóa, dịch vụ mua, bán hoặc trao đổi.

Nguyên tắc 2: Thuế GTGT đầu vào phát sinh trong kỳ nào được kê khai,

khấu trừ khi xác định số thuế phải nộp của kỳ đó, không phân biệt đã xuất dùng hay còn để trong kho.

Trường hợp cơ sở kinh doanh phát hiện số thuế GTGT đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sai sót thì được kê khai, khấu trừ bổ sung trước khi cơ quan thuế, cơ quan có thẩm quyền công bố quyết định kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế.

2.5.1.4. Điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào

Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ được kê khai, khấu trừ thuế đầu vào nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

(1) *Có hoá đơn giá trị gia tăng hợp pháp* của hàng hoá, dịch vụ mua vào hoặc chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài theo hướng dẫn của Bộ Tài chính áp dụng đối với các tổ chức nước ngoài không có tư cách pháp nhân Việt Nam và cá nhân nước ngoài kinh doanh hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam.

(2) *Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt* đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào (bao gồm cả hàng hoá nhập khẩu) từ hai mươi triệu đồng trở lên, trừ trường hợp tổng giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào từng lần theo hóa đơn dưới hai mươi triệu đồng theo giá đã có thuế GTGT.

Chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt gồm chứng từ thanh toán qua ngân hàng và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt khác theo quy định của pháp luật.

Chứng từ thanh toán qua ngân hàng được hiểu là có chứng từ chứng minh việc chuyển tiền từ tài khoản của bên mua sang tài khoản của bên bán mở tại các tổ chức cung ứng dịch vụ thanh toán theo các hình thức thanh toán phù hợp với quy định của pháp luật hiện hành như séc, ủy nhiệm chi hoặc lệnh chi, ủy nhiệm thu, nhờ thu, thẻ ngân hàng, thẻ tín dụng, sim điện thoại (ví điện tử) và các hình thức thanh toán khác theo quy định (bao gồm cả trường hợp bên mua thanh toán từ tài khoản của bên mua sang tài khoản bên bán mang tên chủ doanh nghiệp tư nhân hoặc bên mua thanh toán từ tài khoản của bên mua mang tên chủ doanh nghiệp tư nhân sang tài khoản bên bán).

Các chứng từ bên mua nộp tiền mặt vào tài khoản của bên bán hoặc chứng từ thanh toán theo các hình thức không phù hợp với quy định của pháp luật hiện hành không đủ điều kiện để được khấu trừ, hoàn thuế GTGT đối với hàng hoá, dịch vụ mua vào từ hai mươi triệu đồng trở lên.

Đối với hàng hoá, dịch vụ mua trả chậm, trả góp có giá trị hàng hoá, dịch vụ mua từ hai mươi triệu đồng trở lên, cơ sở kinh doanh căn cứ vào hợp đồng mua hàng hoá, dịch vụ bằng văn bản, hoá đơn giá trị gia tăng và chứng từ thanh toán qua ngân hàng của hàng hoá, dịch vụ mua trả chậm, trả góp để kê khai, khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào. Trường hợp chưa có chứng từ thanh toán qua ngân hàng do chưa đến thời điểm thanh toán theo hợp đồng thì cơ sở kinh doanh vẫn được kê khai, khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào. Trường hợp khi

thanh toán, cơ sở kinh doanh không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng thì cơ sở kinh doanh phải kê khai, điều chỉnh giảm số thuế GTGT đã được khấu trừ đối với phần giá trị hàng hóa, dịch vụ không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng vào kỳ tính thuế phát sinh việc thanh toán bằng tiền mặt (kể cả trong trường hợp cơ quan thuế và các cơ quan chức năng đã có quyết định thanh tra, kiểm tra kỳ tính thuế có phát sinh thuế GTGT đã kê khai, khấu trừ).

Các trường hợp *thanh toán không dùng tiền mặt khác* để khấu trừ thuế GTGT đầu vào gồm:

(a) Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào theo phương thức thanh toán bù trừ giữa giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào với giá trị hàng hoá, dịch vụ bán ra, vay mượn hàng mà phương thức thanh toán này được quy định cụ thể trong hợp đồng thì phải có biên bản đối chiếu số liệu và xác nhận giữa hai bên về việc thanh toán bù trừ giữa hàng hoá, dịch vụ mua vào với hàng hoá, dịch vụ bán ra, vay mượn hàng. Trường hợp bù trừ công nợ qua bên thứ ba phải có biên bản bù trừ công nợ của ba bên làm căn cứ khấu trừ thuế.

(b) Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào theo phương thức bù trừ công nợ như vay, mượn tiền; cần trừ công nợ qua người thứ ba mà phương thức thanh toán này được quy định cụ thể trong hợp đồng thì phải có hợp đồng vay, mượn tiền dưới hình thức văn bản được lập trước đó và có chứng từ chuyển tiền từ tài khoản của bên cho vay sang tài khoản của bên đi vay đối với khoản vay bằng tiền bao gồm cả trường hợp bù trừ giữa giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào với khoản tiền mà người bán hỗ trợ cho người mua, hoặc nhờ người mua chi hộ.

(c) Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào được thanh toán uỷ quyền qua bên thứ ba thanh toán qua ngân hàng (bao gồm cả trường hợp bên bán yêu cầu bên mua thanh toán tiền qua ngân hàng cho bên thứ ba do bên bán chỉ định) thì việc thanh toán theo uỷ quyền hoặc thanh toán cho bên thứ ba theo chỉ định của bên bán phải được quy định cụ thể trong hợp đồng dưới hình thức văn bản và bên thứ ba là một pháp nhân hoặc thể nhân đang hoạt động theo quy định của pháp luật. Trường hợp sau khi thực hiện các hình thức thanh toán nêu trên mà phần giá trị còn lại được thanh toán bằng tiền có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì chỉ được khấu trừ thuế đối với trường hợp có chứng từ thanh toán qua ngân hàng.

(d) Trường hợp hàng hóa, dịch vụ mua vào được thanh toán qua ngân hàng vào tài khoản của bên thứ ba mở tại Kho bạc Nhà nước để thực hiện cưỡng chế bằng biện pháp thu tiền, tài sản do tổ chức, cá nhân khác đang nắm giữ (theo Quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền) thì cũng được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

Một số trường hợp cụ thể về thanh toán không dùng tiền mặt:

- Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới hai mươi triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên thì chỉ được khấu trừ thuế đối với trường hợp có

chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Nhà cung cấp là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT.

- Trường hợp người nộp thuế là cơ sở kinh doanh có các cửa hàng là các đơn vị phụ thuộc sử dụng chung mã số thuế và mẫu hóa đơn của cơ sở kinh doanh, trên hoá đơn có tiêu thức “Cửa hàng số” để phân biệt các cửa hàng của cơ sở kinh doanh và có đóng dấu treo của từng cửa hàng thì mỗi cửa hàng là một nhà cung cấp.

(3) *Đối với hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu*, ngoài các điều kiện quy định nêu trên còn phải có hợp đồng ký kết với bên nước ngoài về việc bán, gia công hàng hoá, cung ứng dịch vụ, hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ, chứng từ thanh toán qua ngân hàng, tờ khai hải quan đối với hàng hoá xuất khẩu.

Việc thanh toán tiền hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu dưới hình thức thanh toán bù trừ giữa hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu với hàng hóa, dịch vụ nhập khẩu, trả nợ thay Nhà nước, một số trường hợp hàng hoá XK buộc phải tiêu huỷ tại nước ngoài hoặc người mua hàng nước ngoài bị giải thể, phá sản, mất khả năng thanh toán,... cũng được coi là thanh toán qua ngân hàng (thủ tục giấy tờ do Bộ Tài chính hướng dẫn).

2.5.2. Phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng

Có hai phương pháp cụ thể của phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng. Một là, xác định thuế GTGT trực tiếp trên GTGT. Hai là, xác định thuế GTGT trực tiếp trên doanh thu.

2.5.2.1. Phương pháp trực tiếp trên GTGT

a) *Đối tượng áp dụng*: Hoạt động mua, bán, chế tác vàng bạc, đá quý.

b) *Cách xác định*:

Thuế GTGT phải nộp = Giá trị gia tăng x Thuế suất thuế giá trị gia tăng

Giá trị gia tăng của vàng, bạc, đá quý được xác định bằng giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý bán ra trừ giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý mua vào tương ứng.

Giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý bán ra là giá thực tế bán ghi trên hoá đơn bán vàng, bạc, đá quý, bao gồm cả tiền công chế tác (nếu có), thuế giá trị gia tăng và các khoản phụ thu, phí thu thêm mà bên bán được hưởng.

Giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý mua vào được xác định bằng giá trị vàng, bạc, đá quý mua vào hoặc nhập khẩu, đã có thuế GTGT dùng cho mua bán, chế tác vàng, bạc, đá quý bán ra tương ứng.

Trường hợp trong kỳ tính thuế phát sinh giá trị gia tăng âm của vàng, bạc, đá quý thì được tính bù trừ vào giá trị gia tăng dương của vàng, bạc, đá quý. Trường hợp không có phát sinh giá trị gia tăng dương hoặc giá trị gia tăng dương không đủ bù trừ giá trị gia tăng âm thì được kết chuyển để trừ vào giá trị gia tăng của kỳ sau trong năm. Kết thúc năm dương lịch, giá trị gia tăng âm

không được kết chuyển tiếp sang năm sau.

2.5.2.2. Phương pháp trực tiếp trên doanh thu

a) Đối tượng áp dụng:

- Doanh nghiệp, hợp tác xã đang hoạt động có doanh thu hàng năm dưới 1 tỷ đồng, trừ trường hợp đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế quy định tại khoản 3 Điều 12 Thông tư số 219/2013/TT-BTC và Điều 3 Thông tư 119/2014/TT-BTC.

- Doanh nghiệp, hợp tác xã mới thành lập, trừ trường hợp đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ theo hướng dẫn tại khoản 3 Điều 12 Thông tư số 219/2013/TT-BTC và Điều 3 Thông tư 119/2014/TT-BTC.

- Hộ, cá nhân kinh doanh.

- Tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam không theo Luật Đầu tư và các tổ chức khác không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật, trừ các tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu khí.

- Tổ chức kinh tế khác không phải là doanh nghiệp hoặc/và hợp tác xã, trừ trường hợp đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ.

b) Công thức tính thuế GTGT phải nộp:

Thuế GTGT phải nộp = Tỷ lệ % x Doanh thu

◆ *Tỷ lệ % để tính thuế GTGT* trên doanh thu được quy định theo từng hoạt động như sau:

- Phân phối, cung cấp hàng hoá: 1%;

- Dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu: 5%;

- Sản xuất, vận tải, dịch vụ có gắn với hàng hoá, xây dựng có bao thầu nguyên vật liệu: 3%;

- Hoạt động kinh doanh khác: 2%.

◆ *Doanh thu để tính thuế GTGT* là tổng số tiền bán hàng hoá, dịch vụ thực tế ghi trên hoá đơn bán hàng đối với hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT bao gồm các khoản phụ thu, phí thu thêm mà cơ sở kinh doanh được hưởng.

Trường hợp cơ sở kinh doanh có doanh thu bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT và doanh thu hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu thì không áp dụng tỷ lệ (%) trên doanh thu đối với doanh thu này.

Cơ sở kinh doanh nhiều ngành nghề có mức tỷ lệ khác nhau phải khai thuế GTGT theo từng nhóm ngành nghề tương ứng với các mức tỷ lệ theo quy định; trường hợp người nộp thuế không xác định được doanh thu theo từng nhóm ngành nghề hoặc trong một hợp đồng kinh doanh trọn gói bao gồm các hoạt

động tại nhiều nhóm tỷ lệ khác nhau mà không tách được thì sẽ áp dụng mức tỷ lệ cao nhất của nhóm ngành nghề mà cơ sở sản xuất, kinh doanh.

c) Xác định thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp trên doanh thu đối với hộ, cá nhân kinh doanh

Đối với hộ, cá nhân kinh doanh, cách xác định thuế GTGT phải nộp được quy định tại Thông tư 92/2015/TT-BTC. Theo đó, cách thức xác định thuế GTGT phải nộp được chia thành các nhóm sau:

- (1) Cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán;
- (2) Cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh;
- (3) Cá nhân cho thuê tài sản.

Công thức chung để xác định thuế giá trị gia tăng phải nộp trong những trường hợp này đều được xác định như sau:

$$\text{Số thuế GTGT phải nộp} = \text{Doanh thu tính thuế GTGT} \times \text{Tỷ lệ thuế GTGT}$$

Cách thức và trình tự xác định doanh thu đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán, cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh hoặc đối với cá nhân cho thuê tài sản được quy định cụ thể cho từng trường hợp theo Thông tư 92/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính. Tỷ lệ thuế GTGT đối với hộ kinh doanh nộp thuế khoán được quy định cụ thể tại Thông tư 92/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính.

2.6. Quy định về hóa đơn chứng từ mua bán hàng hóa, dịch vụ

Cơ sở kinh doanh khi mua, bán hàng hóa, dịch vụ phải thực hiện chế độ hóa đơn, chứng từ theo quy định của Pháp luật.

(1) Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ khi bán hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT phải sử dụng hoá đơn GTGT, trừ trường hợp được dùng hoá đơn, chứng từ đặc thù ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT.

Khi lập hoá đơn GTGT, phải ghi đầy đủ, đúng các yếu tố quy định trên hoá đơn: giá bán chưa có thuế, phụ thu và phí tính ngoài giá bán (nếu có), thuế GTGT, tổng giá thanh toán đã có thuế; trường hợp hoá đơn không ghi tách riêng giá bán chưa có thuế và thuế GTGT, chỉ ghi chung giá thanh toán thì thuế GTGT đầu ra phải tính trên giá thanh toán.

Cơ sở kinh doanh cũng không được khấu trừ thuế đầu vào đối với trường hợp hoá đơn GTGT mua hàng hoá, dịch vụ không ghi tách riêng thuế GTGT.

(2) Cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế theo phương pháp trực tiếp khi bán hàng hoá, dịch vụ phải sử dụng hoá đơn bán hàng. Giá bán ghi trên hoá đơn là giá thực thanh toán đã có thuế GTGT (nếu là hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT).

(3) Cơ sở kinh doanh thực hiện chế độ hoá đơn, chứng từ theo Nghị định số 51/2010/NĐ-CP ngày 14/5/2010, Nghị định số 04/2014/NĐ-CP của Chính

phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 51/2010/NĐ-CP, Nghị định số 119/2018/NĐ-CP ngày 12/9/2018 của Chính phủ về hóa đơn điện tử khi bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ, Thông tư số 39/2014/TT-BTC và các thông tư của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Thông tư 39/2014/TT-BTC, Thông tư 26/2015/TT-BTC sửa đổi, bổ sung một số điều về thuế giá trị gia tăng và hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ.

Căn cứ vào hình thức thì hóa đơn được phân loại thành hoá đơn đặt in (cơ quan thuế đặt in và cơ sở kinh doanh tự đặt in), hoá đơn tự in và hoá đơn điện tử. Căn cứ vào đối tượng sử dụng hóa đơn thì hóa đơn được phân loại thành hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng và hóa đơn đặc thù. Hoá đơn có thể kiêm nhiệm các chức năng như kiêm phiếu thu tiền, kiêm bảo hành (chức năng kiêm nhiệm được thiết kế cỡ chữ nhỏ hơn, đặt trong dấu ngoặc đơn).

Doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế, cơ quan hành chính sự nghiệp (nếu có đủ điều kiện) chịu trách nhiệm tự in hoá đơn hoặc đặt in hoá đơn để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ của DN; trước khi sử dụng phải thực hiện thông báo phát hành hoá đơn gửi đến cơ quan Thuế (kèm mẫu hoá đơn), thực hiện công khai việc thông báo phát hành hoá đơn tại các điểm bán hàng, trụ sở giao dịch. DN có điều kiện kỹ thuật, nguồn lực tài chính và công nghệ quản lý được khuyến khích áp dụng hoá đơn điện tử. Cơ quan Thuế chịu trách nhiệm đặt in hoá đơn để bán cho các hộ kinh doanh và các cơ quan, tổ chức có hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ mà không được tự in hoá đơn.

Cơ sở kinh doanh thực hiện báo cáo tình hình quản lý, sử dụng hoá đơn với cơ quan thuế trực tiếp quản lý thuế theo thời hạn và theo mẫu quy định. Trường hợp vi phạm các quy định về quản lý, sử dụng hoá đơn thì tùy theo mức độ sẽ bị xử phạt hành chính theo quy định trong Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính.

2.7. Quy định về hoàn thuế giá trị gia tăng

2.7.1. Đối tượng và trường hợp được hoàn thuế

(1) Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết trong tháng (đối với trường hợp kê khai theo tháng) hoặc trong quý (đối với trường hợp kê khai theo quý) thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo.

Trường hợp cơ sở kinh doanh có số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết phát sinh trước kỳ tính thuế tháng 7/2016 (đối với trường hợp kê khai theo tháng) hoặc trước kỳ tính thuế quý 3/2016 (đối với trường hợp kê khai theo quý) đủ điều kiện hoàn thuế GTGT theo hướng dẫn tại Khoản 1 Điều 18 Thông tư số 219/2013/TT-BTC thì cơ quan thuế giải quyết hoàn thuế theo quy định của pháp luật.

Ví dụ 2.29: Doanh nghiệp A thực hiện khai thuế GTGT theo quý, tại kỳ tính thuế quý 3/2016 có số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết là 80 triệu thì

doanh nghiệp A được khấu trừ vào kỳ tính thuế quý 4/2016. Trường hợp các kỳ tính thuế quý 4/2016, quý 1/2017 và quý 2/2017 vẫn còn số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết thì doanh nghiệp A chuyển số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết để tiếp tục khấu trừ tại kỳ tính thuế quý 3/2017 và các kỳ tính thuế tiếp theo.

(2) Cơ sở kinh doanh mới thành lập từ dự án đầu tư đã đăng ký kinh doanh, đăng ký nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, hoặc dự án tìm kiếm thăm dò và phát triển mỏ dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, nếu thời gian đầu tư từ 01 năm trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho đầu tư theo từng năm, trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư 130/2016/TT-BTC. Trường hợp, nếu số thuế giá trị gia tăng lũy kế của hàng hóa, dịch vụ mua vào sử dụng cho đầu tư từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng.

(3) Hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư theo các trường hợp sau:

(a) Cơ sở kinh doanh đang hoạt động thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư (trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư 130/2016/TT-BTC và trừ dự án đầu tư xây dựng nhà để bán hoặc cho thuê mà không hình thành tài sản cố định) cùng tỉnh, thành phố, đang trong giai đoạn đầu tư thì cơ sở kinh doanh thực hiện kê khai riêng đối với dự án đầu tư và phải kết chuyển thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư để bù trừ với việc kê khai thuế GTGT của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện. Số thuế GTGT được kết chuyển của dự án đầu tư tối đa bằng số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của cơ sở kinh doanh.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mà chưa được khấu trừ hết nhỏ hơn 300 triệu đồng thì kết chuyển vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tiếp theo.

Ví dụ 2.28: Công ty A có trụ sở chính tại Hà Nội, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại Hà Nội, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty A thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 900 triệu đồng. Công ty A phải bù trừ 500 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (900 triệu đồng), vậy số thuế GTGT mà Công ty A còn phải nộp trong kỳ tính thuế tháng 8/2016 là 400 triệu đồng.

Ví dụ 2.29: Công ty B có trụ sở chính tại Hải Phòng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại Hải Phòng, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty B thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016,

số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 200 triệu đồng. Công ty B phải bù trừ 200 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (200 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty B có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết là 300 triệu đồng. Công ty B được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Ví dụ 2.30: Công ty C có trụ sở chính tại thành phố Hồ Chí Minh, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại thành phố Hồ Chí Minh, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty C thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 300 triệu đồng. Công ty C phải bù trừ 300 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (300 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty C có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết là 200 triệu đồng. Công ty C không thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, Công ty C thực hiện kết chuyển 200 triệu đồng vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tháng 9/2016.

Ví dụ 2.31: Công ty D có trụ sở chính tại thành phố Đà Nẵng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại thành phố Đà Nẵng, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty D thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 100 triệu đồng. Vậy, tại kỳ tính thuế tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư (500 triệu đồng) thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (100 triệu đồng) thì được khấu trừ vào kỳ tính thuế tháng 9/2016.

(b) Trường hợp cơ sở kinh doanh đang hoạt động thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư mới (trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư 130/2016/TT-BTC và trừ dự án đầu tư xây dựng nhà để bán hoặc cho thuê mà không hình thành tài sản cố định) tại địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính, đang trong giai đoạn đầu tư chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế thì cơ sở kinh doanh lập hồ sơ khai thuế riêng cho dự án đầu tư đồng thời phải kết chuyển thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư để bù trừ với việc kê khai thuế GTGT của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện. Số thuế GTGT được kết chuyển của dự án đầu tư tối đa bằng số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của cơ sở kinh doanh.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết nhỏ hơn 300 triệu đồng thì kết chuyển vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tiếp theo.

Trường hợp cơ sở kinh doanh có quyết định thành lập các Ban Quản lý dự án hoặc chi nhánh đóng tại các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính để thay mặt người nộp thuế trực tiếp quản lý một hoặc nhiều dự án đầu tư tại nhiều địa phương; Ban Quản lý dự án, chi nhánh có con dấu theo quy định của pháp luật, lưu giữ sổ sách chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, có tài Khoản gửi tại ngân hàng, đã đăng ký thuế và được cấp mã số thuế thì Ban Quản lý dự án, chi nhánh phải lập hồ sơ khai thuế, hoàn thuế riêng với cơ quan thuế địa phương nơi đăng ký thuế. Khi dự án đầu tư để thành lập doanh nghiệp đã hoàn thành và hoàn tất các thủ tục về đăng ký kinh doanh, đăng ký nộp thuế, cơ sở kinh doanh là chủ dự án đầu tư phải tổng hợp số thuế giá trị gia tăng phát sinh, số thuế giá trị gia tăng đã hoàn, số thuế giá trị gia tăng chưa được hoàn của dự án để bàn giao cho doanh nghiệp mới thành lập để doanh nghiệp mới thực hiện kê khai, nộp thuế.

Dự án đầu tư được hoàn thuế GTGT theo quy định tại Khoản 2, Khoản 3 Điều này là dự án đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

Ví dụ 2.32: Công ty A có trụ sở chính tại Hà Nội, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Hưng Yên, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty A thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại Hà Nội trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 900 triệu đồng. Công ty A phải bù trừ 500 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (900 triệu đồng), vậy Công ty A còn phải nộp trong kỳ tính thuế tháng 8/2016 là 400 triệu đồng.

Ví dụ 2.33: Công ty B có trụ sở chính tại Hải Phòng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Thái Bình, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty B thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại Hải Phòng trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 200 triệu đồng. Công ty B phải bù trừ 200 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (200 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty B có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư

mới chưa được khấu trừ hết là 300 triệu đồng. Công ty B được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Ví dụ 2.34: Công ty C có trụ sở chính tại thành phố Hồ Chí Minh, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Đồng Nai, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty C thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại TP. Hồ Chí Minh trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 300 triệu đồng. Công ty C phải bù trừ 300 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (300 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty C có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết là 200 triệu đồng. Công ty C không thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, Công ty C thực hiện kết chuyển 200 triệu đồng vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tháng 9/2016.

Ví dụ 2.35: Công ty D có trụ sở chính tại thành phố Đà Nẵng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Quảng Nam, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty D thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại thành phố Đà Nẵng trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 100 triệu đồng. Vậy, tại kỳ tính thuế tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư (500 triệu đồng) thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (100 triệu đồng) thì được khấu trừ vào kỳ tính thuế tháng 9/2016.

(c) Cơ sở kinh doanh ***không được hoàn thuế giá trị gia tăng*** mà được kết chuyển số thuế chưa được khấu trừ của dự án đầu tư theo pháp luật về đầu tư sang kỳ tiếp theo đối với các trường hợp:

(c.1) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký theo quy định của pháp luật. Các hồ sơ đề nghị hoàn thuế dự án đầu tư nộp từ ngày 01/7/2016 của cơ sở kinh doanh nhưng tính đến ngày nộp hồ sơ không góp đủ số vốn điều lệ như đăng ký theo quy định của pháp luật thì không được hoàn thuế.

(c.2) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có Điều kiện khi chưa đủ các điều kiện kinh doanh theo quy định của Luật đầu tư là dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện nhưng cơ sở kinh doanh chưa được cấp giấy phép kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; chưa được cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; chưa có văn bản của cơ

quan nhà nước có thẩm quyền cho phép đầu tư kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; hoặc chưa đáp ứng được điều kiện để thực hiện đầu tư kinh doanh có điều kiện mà không cần phải có xác nhận, chấp thuận dưới hình thức văn bản theo quy định của pháp luật về đầu tư.

(c.3) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện không bảo đảm duy trì đủ điều kiện kinh doanh trong quá trình hoạt động là dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện nhưng trong quá trình hoạt động cơ sở kinh doanh bị thu hồi giấy phép kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; bị thu hồi giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; bị thu hồi văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền về đầu tư kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; hoặc trong quá trình hoạt động cơ sở kinh doanh không đáp ứng được điều kiện để thực hiện đầu tư kinh doanh có điều kiện theo quy định của pháp luật về đầu tư thì thời điểm không hoàn thuế giá trị gia tăng được tính từ thời điểm cơ sở kinh doanh bị thu hồi một trong các loại giấy tờ nêu trên hoặc từ thời điểm cơ quan nhà nước có thẩm quyền kiểm tra, phát hiện cơ sở kinh doanh không đáp ứng được các điều kiện về đầu tư kinh doanh có điều kiện.

(c.4) Dự án đầu tư khai thác tài nguyên, khoáng sản được cấp phép từ ngày 01/7/2016 hoặc dự án đầu tư sản xuất sản phẩm hàng hóa mà tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên theo dự án đầu tư.

(4) Hoàn thuế đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu

(a) Cơ sở kinh doanh trong tháng (đối với trường hợp kê khai theo tháng), quý (đối với trường hợp kê khai theo quý) có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu bao gồm cả trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu vào khu phi thuế quan; hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu ra nước ngoài, có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý; trường hợp trong tháng, quý số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ chưa đủ 300 triệu đồng thì được khấu trừ vào tháng, quý tiếp theo.

Cơ sở kinh doanh trong tháng/quý vừa có hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, vừa có hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ nội địa thì cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng số thuế GTGT đầu vào sử dụng cho sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Trường hợp không hạch toán riêng được thì số thuế giá trị gia tăng đầu vào của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu được xác định theo tỷ lệ giữa doanh thu của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu trên tổng doanh thu hàng hóa, dịch vụ của các kỳ khai thuế giá trị gia tăng tính từ kỳ khai thuế tiếp theo kỳ hoàn thuế liền trước đến kỳ đề nghị hoàn thuế hiện tại.

Số thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu (bao gồm số thuế GTGT đầu vào hạch toán riêng được và số thuế GTGT đầu vào được phân bổ theo tỷ lệ nêu trên) nếu sau khi bù trừ với số thuế GTGT phải nộp của hàng hóa,

dịch vụ tiêu thụ nội địa còn lại từ 300 triệu đồng trở lên thì cơ sở kinh doanh được hoàn thuế cho hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Số thuế GTGT được hoàn của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu không vượt quá doanh thu của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nhân (x) với 10%.

Đối tượng được hoàn thuế trong một số trường hợp xuất khẩu như sau: Đối với trường hợp ủy thác xuất khẩu, là cơ sở có hàng hóa ủy thác xuất khẩu; đối với gia công chuyển tiếp, là cơ sở ký hợp đồng gia công xuất khẩu với phía nước ngoài; đối với hàng hóa xuất khẩu để thực hiện công trình xây dựng ở nước ngoài, là doanh nghiệp có hàng hóa, vật tư xuất khẩu thực hiện công trình xây dựng ở nước ngoài; đối với hàng hóa xuất khẩu tại chỗ là cơ sở kinh doanh có hàng hóa xuất khẩu tại chỗ.

(b) Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế giá trị gia tăng đối với trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu mà hàng hóa xuất khẩu đó không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan; hàng hóa xuất khẩu không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan.

(c) Cơ quan thuế thực hiện hoàn thuế trước, kiểm tra sau đối với người nộp thuế sản xuất hàng hóa xuất khẩu không bị xử lý đối với hành vi buôn lậu, vận chuyển trái phép hàng hóa qua biên giới, trốn thuế, gian lận thuế, gian lận thương mại trong thời gian hai năm liên tục; người nộp thuế không thuộc đối tượng rủi ro cao theo quy định của Luật quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

5. Cơ sở kinh doanh trong giai đoạn đầu tư chưa đi vào hoạt động sản xuất kinh doanh nhưng phải giải thể, phá sản hoặc chấm dứt hoạt động chưa phát sinh thuế giá trị gia tăng đầu ra của hoạt động kinh doanh chính theo dự án đầu tư thì chưa phải Điều chỉnh lại số thuế giá trị gia tăng đã kê khai, khấu trừ hoặc đã được hoàn. Cơ sở kinh doanh phải thông báo với cơ quan thuế quản lý trực tiếp về việc giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động theo quy định.

Trường hợp cơ sở kinh doanh sau khi làm đầy đủ thủ tục theo quy định của pháp luật về giải thể, phá sản thì đối với số thuế GTGT đã được hoàn thực hiện theo quy định của pháp luật về giải thể, phá sản và quản lý thuế; đối với số thuế GTGT chưa được hoàn thì không được giải quyết hoàn thuế.

Trường hợp cơ sở kinh doanh chấm dứt hoạt động và không phát sinh thuế GTGT đầu ra của hoạt động kinh doanh chính thì phải nộp lại số thuế đã được hoàn vào ngân sách nhà nước. Trường hợp có phát sinh bán tài sản chịu thuế GTGT thì không phải điều chỉnh lại số thuế GTGT đầu vào tương ứng của tài sản bán ra.

Ví dụ 2.36: Năm 2015, doanh nghiệp A trong giai đoạn đầu tư chưa đi vào hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp A có phát sinh số thuế GTGT đầu vào của giai đoạn đầu tư đã được cơ quan thuế hoàn trong tháng 8/2015 là 700 triệu đồng. Do khó khăn, tháng 2/2016 doanh nghiệp A quyết định giải thể và có văn bản gửi cơ quan thuế về việc sẽ giải thể thì trong giai đoạn doanh nghiệp A

chưa hoàn thành thủ tục pháp lý để giải thể, cơ quan thuế chưa thu hồi lại thuế GTGT đã hoàn. Hai mươi ngày trước khi doanh nghiệp A có đủ thủ tục pháp lý để giải thể chính thức vào tháng 10/2016, doanh nghiệp thực hiện bán một tài sản đã đầu tư thì doanh nghiệp A không phải điều chỉnh lại số thuế GTGT đầu vào tương ứng của tài sản bán ra (số thuế đã được cơ quan thuế hoàn). Đối với những tài sản không bán ra, doanh nghiệp A phải kê khai Điều chỉnh để nộp lại số thuế GTGT đã được hoàn.

6. Hoàn thuế GTGT đối với các chương trình, dự án sử dụng nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) không hoàn lại hoặc viện trợ không hoàn lại, viện trợ nhân đạo.

(a) Đối với dự án sử dụng vốn ODA không hoàn lại: chủ chương trình, dự án hoặc nhà thầu chính, tổ chức do phía nhà tài trợ nước ngoài chỉ định việc quản lý chương trình, dự án được hoàn lại số thuế GTGT đã trả đối với hàng hoá, dịch vụ mua ở Việt Nam để sử dụng cho chương trình, dự án.

(b) Tổ chức ở Việt Nam sử dụng tiền viện trợ nhân đạo của tổ chức, cá nhân nước ngoài để mua hàng hoá, dịch vụ phục vụ cho chương trình, dự án viện trợ không hoàn lại, viện trợ nhân đạo tại Việt Nam thì được hoàn thuế GTGT đã trả của hàng hoá, dịch vụ đó.

Ví dụ 2.37: Hội chữ thập đỏ được Tổ chức quốc tế viện trợ tiền để mua hàng viện trợ nhân đạo cho nhân dân các tỉnh bị thiên tai là 200 triệu đồng. Giá trị hàng mua chưa có thuế là 200 triệu đồng, thuế GTGT là 20 triệu đồng. Hội chữ thập đỏ sẽ được hoàn thuế theo quy định là 20 triệu đồng.

Việc hoàn thuế GTGT đã trả đối với các chương trình, dự án sử dụng nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) không hoàn lại thực hiện theo hướng dẫn của Bộ Tài chính.

(7) Đối tượng được hưởng quyền ưu đãi miễn trừ ngoại giao theo quy định của pháp luật về ưu đãi miễn trừ ngoại giao mua hàng hóa, dịch vụ tại Việt Nam để sử dụng được hoàn số thuế GTGT đã trả ghi trên hoá đơn giá trị gia tăng hoặc trên chứng từ thanh toán ghi giá thanh toán đã có thuế GTGT.

(8) Người nước ngoài, người Việt Nam định cư ở nước ngoài mang hộ chiếu hoặc giấy tờ nhập cảnh do cơ quan có thẩm quyền nước ngoài cấp được hoàn thuế đối với hàng hoá mua tại Việt Nam mang theo người khi xuất cảnh. Việc hoàn thuế GTGT thực hiện theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về hoàn thuế GTGT đối với hàng hoá của người nước ngoài, người Việt Nam định cư ở nước ngoài mua tại Việt Nam mang theo khi xuất cảnh.

(9) Cơ sở kinh doanh có quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật và trường hợp hoàn thuế GTGT theo Điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

2.7.2. Điều kiện, thủ tục được hoàn thuế GTGT

(1) Các cơ sở kinh doanh, tổ chức thuộc đối tượng được hoàn thuế GTGT theo hướng dẫn nêu trên phải là cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương pháp

khấu trừ, đã được cấp giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy phép đầu tư (giấy phép hành nghề) hoặc quyết định thành lập của cơ quan có thẩm quyền, có con dấu theo đúng quy định của pháp luật, lập và lưu giữ sổ kế toán, chứng từ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán; có tài khoản tiền gửi tại ngân hàng theo mã số thuế của cơ sở kinh doanh.

(2) Các trường hợp cơ sở kinh doanh đã kê khai đề nghị hoàn thuế trên Tờ khai thuế GTGT thì không được kết chuyển số thuế đầu vào đã đề nghị hoàn thuế vào số thuế được khấu trừ của tháng/quý tiếp sau.

(3) Thủ tục hoàn thuế GTGT thực hiện theo quy định tại Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

2.8. Quy định về nơi nộp thuế GTGT

(1) Người nộp thuế kê khai, nộp thuế GTGT tại địa phương nơi sản xuất, kinh doanh.

(2) Người nộp thuế kê khai, nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc đóng trên địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính thì phải nộp thuế GTGT tại địa phương nơi có cơ sở sản xuất và địa phương nơi đóng trụ sở chính.

(3) Trường hợp doanh nghiệp, hợp tác xã áp dụng phương pháp trực tiếp có cơ sở sản xuất ở tỉnh, thành phố khác nơi đóng trụ sở chính hoặc có hoạt động bán hàng vắng lai ngoài tỉnh thì doanh nghiệp, hợp tác xã thực hiện kê khai, nộp thuế GTGT theo tỷ lệ % trên doanh thu đối với doanh thu phát sinh ở ngoài tỉnh tại địa phương nơi có cơ sở sản xuất, nơi bán hàng vắng lai. Doanh nghiệp, hợp tác xã không phải nộp thuế GTGT theo tỷ lệ % trên doanh thu tại trụ sở chính đối với doanh thu phát sinh ở ngoài tỉnh đã kê khai, nộp thuế.

(4) Trường hợp cơ sở kinh doanh dịch vụ viễn thông có kinh doanh dịch vụ viễn thông cước trả sau tại địa phương cấp tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính và thành lập chi nhánh hạch toán phụ thuộc nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ cùng tham gia kinh doanh dịch vụ viễn thông cước trả sau tại địa phương đó thì cơ sở kinh doanh dịch vụ viễn thông thực hiện kê khai, nộp thuế GTGT đối với dịch vụ viễn thông cước trả sau như sau:

- Khai thuế GTGT đối với doanh thu dịch vụ viễn thông cước trả sau của toàn cơ sở kinh doanh với cơ quan thuế quản lý trực tiếp trụ sở chính.

- Nộp thuế GTGT tại địa phương nơi đóng trụ sở chính và tại địa phương nơi có chi nhánh hạch toán phụ thuộc.

Số thuế GTGT phải nộp tại địa phương nơi có chi nhánh hạch toán phụ thuộc được xác định theo tỷ lệ 2% (đối với dịch vụ viễn thông cước trả sau chịu thuế GTGT với thuế suất 10%) trên doanh thu (chưa có thuế GTGT) dịch vụ viễn thông cước trả sau tại địa phương nơi có chi nhánh hạch toán phụ thuộc.

(5) Việc khai thuế, nộp thuế GTGT được thực hiện theo quy định tại Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế.

2.9. Quy định về quản lý thuế GTGT

Kể từ ngày 01/07/2007, Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006 có hiệu lực thi hành, toàn bộ các nội dung về quản lý thuế trong đó có quản lý thuế GTGT được thực hiện theo quy định tại các văn bản pháp luật hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế. Theo Luật Quản lý thuế và các văn bản quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế thì các nội dung chủ yếu liên quan trực tiếp đến quản lý thuế GTGT gồm có kê khai thuế, nộp thuế, hoàn thuế GTGT. Ngoài ra, còn có các quy định chung khác như: đăng ký thuế, xóa nợ thuế, kiểm tra thuế, thanh tra thuế, trách nhiệm hoàn thành nghĩa vụ thuế... Các nội dung cụ thể về quản lý thuế GTGT được trình bày tại mục 7 tài liệu này.

Tham khảo thêm các văn bản hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế hiện đang có hiệu lực thi hành tại mục 7 tài liệu này.

2.10. Văn bản pháp luật về thuế GTGT

Các văn bản pháp luật về thuế GTGT đã ban hành tính đến ngày 31/3/2017 áp dụng cho kỳ thi kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề năm 2017 bao gồm:

- Luật Thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 ngày 03 tháng 6 năm 2008;
- Luật số 31/2013/QH13 ngày 19 tháng 6 năm 2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng 13/2008;
- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế giá trị gia tăng;
- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ về việc sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về thuế;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Nghị định 100/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Nghị định 146/2017/NĐ-CP ngày 15/12/2017 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung Nghị định 12/2015/NĐ-CP và nghị định 100/2016/NĐ-CP về thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Nghị định 119/2018/NĐ-CP ngày 12/9/2018 của Chính phủ về hóa đơn điện tử khi bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ;

- Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Thuế GTGT và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT;

- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số thông tư hướng dẫn về thuế và quản lý thuế;

- Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ;

- Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 6/8/2014 hướng dẫn chế độ thuế áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam;

- Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế giá trị gia tăng và quản lý thuế tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ;

- Thông tư số 92/2015/TT-BTC ngày 15/6/2015 của Bộ Tài chính Hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh; hướng dẫn thực hiện một số nội dung sửa đổi, bổ sung về thuế thu nhập cá nhân quy định tại Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế số 71/2014/QH13 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế;

- Thông tư số 193/2015/TT-BTC ngày 25/11/2015 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Thuế GTGT và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT;

- Thông tư số 99/2016/TT-BTC ngày 29/6/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn về quản lý hoàn thuế giá trị gia tăng;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế và sửa đổi một số điều tại các Thông tư về thuế;

- Thông tư số 173/2016/TT-BTC ngày 28/10/2016 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Thông tư hướng dẫn về thuế giá trị gia tăng;

- Thông tư số 06/2017/TT-BTC ngày 20/1/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 10 Điều 2 Thông tư 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính.

- Thông tư 31/2017/TT-BTC ngày 28/4/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư 99/2016/TT-BTC về quản lý hoàn thuế giá trị gia tăng.

- Thông tư 93/2017/TT-BTC ngày 19/9/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 3, Khoản 4 Điều 12 Thông tư 219/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính (đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 119/2014/TT-BTC) và bãi bỏ Khoản 7 Điều 11 Thông tư 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính.

- Thông tư 25/2018/TT-BTC ngày 16/3/2018 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 146/2017/NĐ-CP và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18 tháng 6 năm 2014 của Bộ Tài chính, Thông tư số 111/2013/TT-BTC ngày 15 tháng 8 năm 2013 của Bộ Tài chính.

- Thông tư số 82/2018/TT-BTC ngày 30/8/2018 bãi bỏ nội dung ví dụ 37 quy định tại Điểm a.4 Khoản 10 Điều 7 Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Thuế GTGT và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT.

PHỤ LỤC 01-GTGT - ĐỐI TƯỢNG KHÔNG CHỊU THUẾ GTGT

1. Sản phẩm trồng trọt (bao gồm cả sản phẩm rừng trồng), chăn nuôi, thủy sản, hải sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường của tổ chức, cá nhân tự sản xuất, đánh bắt bán ra và ở khâu nhập khẩu.

Các sản phẩm mới qua sơ chế thông thường là sản phẩm mới được làm sạch, phơi, sấy khô, bóc vỏ, xay, xay bỏ vỏ, xát bỏ vỏ, tách hạt, tách cọng, cắt, ướp muối, bảo quản lạnh (ướp lạnh, đông lạnh), bảo quản bằng khí sunfuro, bảo quản theo phương thức cho hóa chất để tránh thối rữa, ngâm trong dung dịch lưu huỳnh hoặc ngâm trong dung dịch bảo quản khác và các hình thức bảo quản thông thường khác.

2. Sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng, bao gồm trứng giống, con giống, cây giống, hạt giống, cành giống, củ giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền ở các khâu nuôi trồng, nhập khẩu và kinh doanh thương mại. Sản phẩm giống vật nuôi, giống cây trồng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT là sản phẩm do các cơ sở nhập khẩu, kinh doanh thương mại có giấy đăng ký kinh doanh giống vật nuôi, giống cây trồng do cơ quan quản lý nhà nước cấp. Đối với sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng thuộc loại Nhà nước ban hành tiêu chuẩn, chất lượng phải đáp ứng các điều kiện do nhà nước quy định.

3. Tuổi, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng phục vụ sản xuất nông nghiệp; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp; Phân bón; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; tàu đánh bắt xa bờ; thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác.

Phân bón là các loại phân hữu cơ và phân vô cơ như: phân lân, phân đạm (urê), phân NPK, phân đạm hỗn hợp, phân photphát, bô tạt; phân vi sinh và các loại phân bón khác;

Thức ăn cho gia súc, gia cầm, thủy sản và thức ăn cho vật nuôi khác, bao gồm các loại sản phẩm đã qua chế biến hoặc chưa qua chế biến như cám, bã, khô dầu các loại, bột cá, bột xương, bột tôm, các loại thức ăn khác dùng cho gia súc, gia cầm, thủy sản và vật nuôi khác, các chất phụ gia thức ăn chăn nuôi (như premix, hoạt chất và chất mang) theo quy định tại khoản 1 Điều 3 Nghị định số 08/2010/NĐ-CP ngày 5/2/2010 của Chính phủ về quản lý thức ăn chăn nuôi và khoản 2, khoản 3 Điều 1 Thông tư số 50/2014/TT-BNNPTNT ngày 24/12/2014 của Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn;

Tàu đánh bắt xa bờ là tàu có công suất máy chính từ 90CV trở lên làm nghề khai thác hải sản hoặc dịch vụ hậu cần phục vụ khai thác hải sản; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ khai thác, bảo quản sản phẩm cho tàu cá có tổng công suất máy chính từ 90CV trở lên làm nghề khai thác hải sản hoặc dịch vụ hậu cần phục vụ khai thác hải sản;

Máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp gồm: máy cày; máy bừa; máy phay; máy rạch hàng; máy bạt gốc; thiết bị san phẳng đồng ruộng; máy gieo hạt; máy cấy; máy trồng mía; hệ thống máy sản xuất mạ thảm; máy xới, máy vun luống, máy vãi, rắc phân, bón phân; máy, bình phun thuốc bảo vệ thực vật; máy thu hoạch lúa, ngô, mía, cà phê, bông; máy thu hoạch củ, quả, rễ; máy đốn chè, máy hái chè; máy tuốt đập lúa; máy bóc bẹ tẻ hạt ngô; máy tẻ ngô; máy đập đậu tương; máy bóc vỏ lạc; xát vỏ cà phê; máy, thiết bị sơ chế cà phê, thóc ướt; máy sấy nông sản (lúa, ngô, cà phê, tiêu, điều...), thủy sản; máy thu gom, bóc mía, lúa, rơm rạ trên đồng; máy áp, nở trứng gia cầm; máy thu hoạch cỏ, máy đóng kiện rơm, cỏ; máy vắt sữa và các loại máy chuyên dùng khác.

4. Sản phẩm muối được sản xuất từ nước biển, muối mỏ tự nhiên, muối tinh, muối i-ốt mà thành phần chính là Na-tri-clo-rua (NaCl).

5. Nhà ở thuộc sở hữu nhà nước do Nhà nước bán cho người đang thuê.

6. Chuyển quyền sử dụng đất.

7. Bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm sức khỏe, bảo hiểm người học, các dịch vụ bảo hiểm khác liên quan đến con người; bảo hiểm vật nuôi, bảo hiểm cây trồng, các dịch vụ bảo hiểm nông nghiệp khác; bảo hiểm tàu, thuyền, trang thiết bị và các dụng cụ cần thiết khác phục vụ trực tiếp đánh bắt thủy sản; tái bảo hiểm.

8. Các dịch vụ tài chính, ngân hàng, kinh doanh chứng khoán sau đây:

a) Dịch vụ cấp tín dụng gồm các hình thức:

- Cho vay;
- Chiết khấu, tái chiết khấu công cụ chuyển nhượng và các giấy tờ có giá khác;
- Bảo lãnh ngân hàng;
- Cho thuê tài chính;
- Phát hành thẻ tín dụng.

Trường hợp tổ chức tín dụng thu các loại phí liên quan đến phát hành thẻ tín dụng thì các khoản phí thu từ khách hàng thuộc quy trình dịch vụ cấp tín dụng (phí phát hành thẻ) theo quy chế cho vay của tổ chức tín dụng đối với khách hàng như phí trả nợ trước hạn, phạt chậm trả nợ, cơ cấu lại nợ, quản lý khoản vay và các khoản phí khác thuộc quy trình cấp tín dụng thuộc đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng (GTGT).

Các khoản phí giao dịch thẻ thông thường không thuộc quy trình cấp tín dụng như phí cấp lại mã pin cho thẻ tín dụng, phí cung cấp bản sao hoá đơn giao dịch, phí đòi bồi hoàn khi sử dụng thẻ, phí thông báo mất cắp, thất lạc thẻ tín dụng, phí huỷ thẻ tín dụng, phí chuyển đổi loại thẻ tín dụng và các khoản phí khác thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

- Bao thanh toán trong nước; bao thanh toán quốc tế đối với các ngân hàng được phép thực hiện thanh toán quốc tế;

- Bán tài sản bảo đảm tiền vay do tổ chức tín dụng hoặc do cơ quan thi hành án hoặc bên đi vay vốn tự bán tài sản bảo đảm theo ủy quyền của bên cho vay để trả nợ khoản vay có bảo đảm. Cụ thể như sau:

- + Tài sản đảm bảo tiền vay được bán là tài sản thuộc giao dịch bảo đảm đã được đăng ký với cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật về đăng ký giao dịch bảo đảm.

- + Việc xử lý tài sản đảm bảo tiền vay thực hiện theo quy định của pháp luật về giao dịch bảo đảm.

Trường hợp hết thời gian trả nợ, người có tài sản bảo đảm không có khả năng trả nợ và phải bàn giao tài sản cho tổ chức tín dụng để tổ chức tín dụng xử lý tài sản bảo đảm tiền vay theo quy định của pháp luật, các bên thực hiện thủ tục bàn giao tài sản bảo đảm theo quy định của pháp luật thì không phải xuất hóa đơn GTGT.

Trường hợp tổ chức tín dụng nhận tài sản bảo đảm để thay thế cho việc thực hiện nghĩa vụ trả nợ thì tổ chức tín dụng thực hiện hạch toán tăng giá trị tài sản phục vụ sản xuất kinh doanh theo quy định. Khi tổ chức tín dụng bán tài sản phục vụ hoạt động kinh doanh nếu tài sản thuộc đối tượng chịu thuế GTGT thì tổ chức tín dụng phải kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

- Dịch vụ cung cấp thông tin tín dụng do đơn vị, tổ chức thuộc Ngân hàng nhà nước cung cấp cho các tổ chức tín dụng để sử dụng trong hoạt động cấp tín dụng theo quy định của Luật Ngân hàng nhà nước.

- Hình thức cấp tín dụng khác theo quy định của pháp luật.

b) Hoạt động cho vay riêng lẻ, không phải hoạt động kinh doanh, cung ứng thường xuyên của người nộp thuế không phải là tổ chức tín dụng.

c) Kinh doanh chứng khoán bao gồm: Môi giới chứng khoán, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, tư vấn đầu tư chứng khoán, lưu ký chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư chứng khoán, quản lý công ty đầu tư chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư chứng khoán, dịch vụ tổ chức thị trường của sở giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán, dịch vụ liên quan đến chứng khoán đăng ký, lưu ký tại Trung tâm Lưu ký Chứng khoán Việt Nam, cho khách hàng vay tiền để thực hiện giao dịch ký quỹ, ứng trước tiền bán chứng khoán và hoạt động kinh doanh chứng khoán khác theo quy định của pháp luật về chứng khoán.

Hoạt động cung cấp thông tin, tổ chức bán đấu giá cổ phần của các tổ chức phát hành, hỗ trợ kỹ thuật phục vụ giao dịch chứng khoán trực tuyến của Sở Giao dịch chứng khoán.

d) Chuyển nhượng vốn bao gồm việc chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn đã đầu tư vào tổ chức kinh tế khác (không phân biệt có thành lập hay không thành lập pháp nhân mới), chuyển nhượng chứng khoán, chuyển nhượng quyền góp vốn và các hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật, kể cả trường hợp bán DN cho doanh nghiệp khác để sản xuất kinh doanh và doanh nghiệp mua kế thừa toàn bộ quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp bán theo quy định của pháp luật.

đ) Bán nợ;

e) Kinh doanh ngoại tệ;

g) Dịch vụ tài chính phái sinh bao gồm: hoán đổi lãi suất; hợp đồng kỳ hạn; hợp đồng tương lai; quyền chọn mua, bán ngoại tệ; các dịch vụ tài chính phái sinh khác theo quy định của pháp luật;

h) Bán tài sản bảo đảm của khoản nợ của tổ chức mà Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ do Chính phủ thành lập để xử lý nợ xấu của các tổ chức tín dụng Việt Nam.

9 Dịch vụ y tế, dịch vụ thú y, bao gồm dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi, dịch vụ sinh đẻ có kế hoạch, dịch vụ Điều dưỡng sức khỏe, phục hồi chức năng cho người bệnh, dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật; vận chuyển người bệnh, dịch vụ cho thuê phòng bệnh, giường bệnh của các cơ sở y tế; xét nghiệm, chiếu, chụp, máu và chế phẩm máu dùng cho người bệnh.

Dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật bao gồm cả chăm sóc về

y tế, dinh dưỡng và tổ chức các hoạt động văn hóa, thể thao, giải trí, vật lý trị liệu, phục hồi chức năng cho người cao tuổi, người khuyết tật.

Trường hợp trong gói dịch vụ chữa bệnh (theo quy định của Bộ Y tế) bao gồm cả sử dụng thuốc chữa bệnh thì Khoản thu từ tiền thuốc chữa bệnh nằm trong gói dịch vụ chữa bệnh cũng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

10. Dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và Internet phổ cập theo chương trình của Chính phủ; Dịch vụ bưu chính, viễn thông từ nước ngoài vào Việt Nam (chiều đến).

11. Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; dịch vụ tang lễ. Các dịch vụ nêu tại khoản này không phân biệt nguồn kinh phí chi trả. Cụ thể:

a) Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, bảo vệ rừng do Nhà nước làm chủ rừng, bao gồm hoạt động quản lý, trồng cây, chăm sóc cây, bảo vệ chim, thú ở các công viên, vườn thú, khu vực công cộng, rừng quốc gia, vườn quốc gia;

b) Chiếu sáng công cộng bao gồm chiếu sáng đường phố, ngõ, xóm trong khu dân cư, vườn hoa, công viên. Doanh thu không chịu thuế là doanh thu từ hoạt động chiếu sáng công cộng;

c) Dịch vụ tang lễ của các cơ sở có chức năng kinh doanh dịch vụ tang lễ bao gồm các hoạt động cho thuê nhà tang lễ, xe ô tô phục vụ tang lễ, mai táng, hỏa táng, cải táng, di chuyển mộ, chăm sóc mộ.

12. Duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân (bao gồm cả vốn đóng góp, tài trợ của tổ chức, cá nhân), vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội.

Trường hợp có sử dụng nguồn vốn khác ngoài vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo mà nguồn vốn khác không vượt quá 50% tổng số nguồn vốn sử dụng cho công trình thì đối tượng không chịu thuế là toàn bộ giá trị công trình.

Trường hợp có sử dụng nguồn vốn khác ngoài vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo mà nguồn vốn khác vượt quá 50% tổng số nguồn vốn sử dụng cho công trình thì toàn bộ giá trị công trình thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Đối tượng chính sách xã hội bao gồm: người có công theo quy định của pháp luật về người có công; đối tượng bảo trợ xã hội hưởng trợ cấp từ ngân sách nhà nước; người thuộc hộ nghèo, cận nghèo và các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

13. Dạy học, dạy nghề theo quy định của pháp luật bao gồm cả dạy ngoại ngữ, tin học; dạy múa, hát, hội họa, nhạc, kịch, xiếc, thể dục, thể thao; nuôi dạy trẻ và dạy các nghề khác nhằm đào tạo, bồi dưỡng nâng cao trình độ văn hoá, kiến thức chuyên môn nghề nghiệp.

Trường hợp các cơ sở dạy học các cấp từ mầm non đến trung học phổ thông có thu tiền ăn, tiền vận chuyển đưa đón học sinh và các khoản thu khác dưới hình thức thu hộ, chi hộ thì tiền ăn, tiền vận chuyển đưa đón học sinh và các khoản thu hộ, chi hộ này cũng thuộc đối tượng không chịu thuế.

Khoản thu về ở nội trú của học sinh, sinh viên, học viên; hoạt động đào tạo (bao gồm cả việc tổ chức thi và cấp chứng chỉ trong quy trình đào tạo) do cơ sở đào tạo cung cấp thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT. Trường hợp cơ sở đào tạo không trực tiếp tổ chức đào tạo mà chỉ tổ chức thi, cấp chứng chỉ trong quy trình đào tạo thì hoạt động tổ chức thi và cấp chứng chỉ cũng thuộc đối tượng không chịu thuế. Trường hợp cung cấp dịch vụ thi và cấp chứng chỉ không thuộc quy trình đào tạo thì thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

14. Phát sóng truyền thanh, truyền hình bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.

15. Xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học-kỹ thuật, sách in bằng chữ dân tộc thiểu số và tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động, kể cả dưới dạng băng hoặc đĩa ghi tiếng, ghi hình, dữ liệu điện tử; tiền, in tiền.

Báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, bao gồm cả hoạt động truyền trang báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành.

Sách chính trị là sách tuyên truyền đường lối chính trị của Đảng và Nhà nước phục vụ nhiệm vụ chính trị theo chuyên đề, chủ đề, phục vụ các ngày kỷ niệm, ngày truyền thống của các tổ chức, các cấp, các ngành, địa phương; các loại sách thống kê, tuyên truyền phong trào người tốt việc tốt; sách in các bài phát biểu, nghiên cứu lý luận của lãnh đạo Đảng và Nhà nước.

Sách giáo khoa là sách dùng để giảng dạy và học tập trong tất cả các cấp từ mầm non đến trung học phổ thông (bao gồm cả sách tham khảo dùng cho giáo viên và học sinh phù hợp với nội dung chương trình giáo dục).

Giáo trình là sách dùng để giảng dạy và học tập trong các trường đại học, cao đẳng, trung học chuyên nghiệp và dạy nghề.

Sách văn bản pháp luật là sách in các văn bản quy phạm pháp luật của Nhà nước.

Sách khoa học-kỹ thuật là sách dùng để giới thiệu, hướng dẫn những kiến thức khoa học, kỹ thuật có quan hệ trực tiếp đến sản xuất và các ngành khoa học, kỹ thuật.

Sách in bằng chữ dân tộc thiểu số bao gồm cả sách in song ngữ chữ phổ thông và chữ dân tộc thiểu số.

Tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động là tranh, ảnh, áp phích, các loại tờ rơi, tờ gấp phục vụ cho mục đích tuyên truyền, cổ động, khẩu hiệu, ảnh lãnh tụ, Đảng kỳ, Quốc kỳ, Đoàn kỳ, Đội kỳ.

16. Vận chuyển hành khách công cộng gồm vận chuyển hành khách công cộng bằng xe buýt, xe điện (bao gồm cả tàu điện) theo các tuyến trong nội tỉnh, trong đô thị và các tuyến lân cận ngoại tỉnh theo quy định của pháp luật về giao thông.

17. Hàng hoá thuộc loại trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu trong các trường hợp sau:

a) Máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ;

b) Máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư cần nhập khẩu để tiến hành hoạt động tìm kiếm thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt;

c) Tàu bay (bao gồm cả động cơ tàu bay), dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu để tạo tài sản cố định của doanh nghiệp hoặc thuê của nước ngoài để sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê, cho thuê lại.

18. Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh.

a) Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh theo Danh mục vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh do Bộ Tài chính thống nhất với Bộ Quốc phòng và Bộ Công an ban hành.

Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT phải là các sản phẩm hoàn chỉnh, đồng bộ hoặc các bộ phận, linh kiện, bao bì chuyên dùng để lắp ráp, bảo quản sản phẩm hoàn chỉnh. Trường hợp vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh phải sửa chữa thì dịch vụ sửa chữa vũ khí, khí tài do các doanh nghiệp của Bộ Quốc phòng, Bộ Công an thực hiện thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

b) Vũ khí, khí tài (kể cả vật tư, máy móc, thiết bị, phụ tùng) chuyên dùng phục vụ cho quốc phòng, an ninh nhập khẩu thuộc diện được miễn thuế nhập khẩu theo quy định của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc nhập khẩu theo hạn ngạch hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.

19. Hàng nhập khẩu và hàng hoá, dịch vụ bán cho các tổ chức, cá nhân để viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại trong các trường hợp sau:

a) Hàng hoá nhập khẩu trong trường hợp viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại và phải được Bộ Tài chính hoặc Sở Tài chính xác nhận;

b) Quà tặng cho cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức chính trị xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội- nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân thực hiện theo quy định của pháp luật về quà biếu, quà tặng;

c) Quà biếu, quà tặng cho cá nhân tại Việt Nam thực hiện theo quy định của pháp luật về quà biếu, quà tặng;

d) Đồ dùng của tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao theo quy định của pháp luật về ưu đãi miễn trừ ngoại giao; hàng là đồ dùng của người Việt Nam định cư ở nước ngoài khi về nước mang theo;

đ) Hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế;

20. Hàng hóa chuyển khẩu, quá cảnh qua lãnh thổ Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu; nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng hoá xuất khẩu theo hợp đồng sản xuất, gia công xuất khẩu ký kết với bên nước ngoài.

Hàng hoá, dịch vụ được mua bán giữa nước ngoài với các khu phi thuế quan và giữa các khu phi thuế quan với nhau.

Khu phi thuế quan bao gồm: khu chế xuất, doanh nghiệp chế xuất, kho bảo thuế, khu bảo thuế, kho ngoại quan, khu kinh tế thương mại đặc biệt, khu thương mại - công nghiệp và các khu vực kinh tế khác được thành lập và được hưởng các ưu đãi về thuế như khu phi thuế quan theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ. Quan hệ mua bán trao đổi hàng hoá giữa các khu này với bên ngoài là quan hệ xuất khẩu, nhập khẩu.

21. Chuyển giao công nghệ theo quy định của Luật chuyển giao công nghệ; chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ theo quy định của Luật sở hữu trí tuệ. Trường hợp hợp đồng chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ có kèm theo chuyển giao máy móc, thiết bị thì đối tượng không chịu thuế GTGT tính trên phần giá trị công nghệ, quyền sở hữu trí tuệ chuyển giao, chuyển nhượng; trường hợp không tách riêng được thì thuế GTGT được tính trên cả phần giá trị công nghệ, quyền sở hữu trí tuệ chuyển giao, chuyển nhượng cùng với máy móc, thiết bị.

Phần mềm máy tính bao gồm sản phẩm phần mềm và dịch vụ phần mềm theo quy định của pháp luật.

22. Vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng và các loại vàng chưa được chế tác thành sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức hay sản phẩm khác.

Vàng dạng thỏi, miếng và các loại vàng chưa chế tác được xác định theo quy định của pháp luật về quản lý, kinh doanh vàng.

23. Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác.

Sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến trực tiếp từ nguyên liệu chính là tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên, trừ một số trường hợp theo quy định tại khoản 1 Điều 1 Nghị định số 146/2017/NĐ-CP.

a) Tài nguyên, khoáng sản là tài nguyên, khoáng sản có nguồn gốc trong nước gồm: Khoáng sản kim loại; khoáng sản không kim loại; dầu thô; khí thiên nhiên; khí than.

b) Việc xác định tỷ trọng trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng

lượng trên giá thành được thực hiện theo công thức:

$$\frac{\text{Tỷ trọng trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm}}{\text{Trị giá tài nguyên, khoáng sản + chi phí năng lượng}} = \frac{\text{Trị giá tài nguyên, khoáng sản + chi phí năng lượng}}{\text{Tổng giá thành sản xuất sản phẩm}} \times 100\%$$

Trong đó:

Trị giá tài nguyên, khoáng sản đưa vào chế biến được xác định như sau: Đối với tài nguyên, khoáng sản trực tiếp khai thác là chi phí trực tiếp, gián tiếp khai thác ra tài nguyên, khoáng sản không bao gồm chi phí vận chuyển tài nguyên, khoáng sản từ nơi khai thác đến nơi chế biến; đối với tài nguyên, khoáng sản mua để chế biến tiếp là giá thực tế mua không bao gồm chi phí vận chuyển tài nguyên, khoáng sản từ nơi mua đến nơi chế biến.

Chi phí năng lượng gồm: nhiên liệu, điện năng, nhiệt năng.

Trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng được xác định theo giá trị ghi sổ kế toán phù hợp với Bảng tổng hợp tính giá thành sản phẩm.

Giá thành sản xuất sản phẩm bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các chi phí gián tiếp như chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí tài chính và chi phí khác không được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm.

Tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm được xác định căn cứ vào quyết toán năm trước và tỷ lệ này được áp dụng ổn định trong năm xuất khẩu. Trường hợp năm đầu tiên xuất khẩu sản phẩm thì tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm được xác định theo phương án đầu tư và tỷ lệ này được áp dụng ổn định trong năm xuất khẩu; trường hợp không có phương án đầu tư thì tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm được xác định theo thực tế của sản phẩm xuất khẩu.

c) Trường hợp doanh nghiệp không xuất khẩu mà bán cho doanh nghiệp khác để xuất khẩu thì doanh nghiệp mua hàng hóa này để xuất khẩu phải thực hiện kê khai thuế GTGT như sản phẩm cùng loại do doanh nghiệp sản xuất trực tiếp xuất khẩu.

d) Cục Thuế các tỉnh, thành phố phối hợp với các cơ quan quản lý nhà nước chuyên ngành trên địa bàn theo chức năng, nhiệm vụ của từng cơ quan để hướng dẫn các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất, kinh doanh xuất khẩu sản phẩm từ tài nguyên, khoáng sản căn cứ đặc tính sản phẩm và quy trình sản xuất sản phẩm để xác định sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản đã chế biến hoặc chưa chế biến thành sản phẩm khác để thực hiện kê khai theo quy định.

Đối với trường hợp doanh nghiệp kê khai sản phẩm đã chế biến thành sản phẩm khác mà quy trình sản xuất sản phẩm chưa đủ cơ sở xác định là sản phẩm khác thì Cục Thuế có trách nhiệm báo cáo Tổng cục Thuế để phối hợp với các

Bộ, Cơ quan quản lý nhà nước chuyên ngành căn cứ vào quy trình sản xuất sản phẩm xuất khẩu của doanh nghiệp để xác định sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản chưa chế biến thành sản phẩm khác hay đã chế biến thành sản phẩm khác theo quy định của pháp luật.

24. Sản phẩm nhân tạo dùng để thay thế cho bộ phận cơ thể của người bệnh, bao gồm cả sản phẩm là bộ phận cấy ghép lâu dài trong cơ thể người; nạng, xe lăn và dụng cụ chuyên dùng khác dùng cho người tàn tật.

25. Hàng hóa, dịch vụ của hộ, cá nhân kinh doanh có mức doanh thu hàng năm từ một trăm triệu đồng trở xuống.

Việc xác định hộ, cá nhân kinh doanh thuộc hay không thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT thực hiện theo hướng dẫn của pháp luật về quản lý thuế.

26. Các hàng hóa, dịch vụ sau:

a) Hàng hoá bán miễn thuế ở các cửa hàng bán hàng miễn thuế theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

b) Hàng dự trữ quốc gia do cơ quan dự trữ quốc gia bán ra.

c) Các hoạt động có thu phí, lệ phí của Nhà nước theo pháp luật về phí và lệ phí.

d) Rà phá bom mìn, vật nổ do các đơn vị quốc phòng thực hiện đối với các công trình được đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.

PHỤ LỤC 02-GTGT: DANH MỤC HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ ĐƯỢC ÁP DỤNG MỨC THUẾ SUẤT THUẾ GTGT 0%

1. Hàng hoá xuất khẩu bao gồm:

- Hàng hóa xuất khẩu ra nước ngoài, kể cả uỷ thác xuất khẩu;
- Hàng hóa bán vào khu phi thuế quan theo quy định của Thủ tướng Chính phủ; hàng bán cho cửa hàng miễn thuế;
- Hàng hoá bán mà điểm giao, nhận hàng hoá ở ngoài Việt Nam;
- Phụ tùng, vật tư thay thế để sửa chữa, bảo dưỡng phương tiện, máy móc thiết bị cho bên nước ngoài và tiêu dùng ở ngoài Việt Nam;
- Các trường hợp được coi là xuất khẩu theo quy định của pháp luật:
 - + Hàng hoá gia công chuyên tiếp theo quy định của pháp luật thương mại về hoạt động mua, bán hàng hoá quốc tế và các hoạt động đại lý mua, bán, gia công hàng hoá với nước ngoài.
 - + Hàng hoá xuất khẩu tại chỗ theo quy định của pháp luật.
 - + Hàng hóa xuất khẩu để bán tại hội chợ, triển lãm ở nước ngoài.

2. Dịch vụ xuất khẩu bao gồm dịch vụ cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài và tiêu dùng ở ngoài Việt Nam; cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở trong khu phi thuế quan và tiêu dùng trong khu phi thuế quan.

Cá nhân ở nước ngoài là người nước ngoài không cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam định cư ở nước ngoài và ở ngoài Việt Nam trong thời gian diễn ra việc cung ứng dịch vụ. Tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan là tổ chức, cá nhân có đăng ký kinh doanh và các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

Trường hợp cung cấp dịch vụ mà hoạt động cung cấp vừa diễn ra tại Việt Nam, vừa diễn ra ở ngoài Việt Nam nhưng hợp đồng dịch vụ được ký kết giữa hai người nộp thuế tại Việt Nam hoặc có cơ sở thường trú tại Việt Nam thì thuế suất 0% chỉ áp dụng đối với phần giá trị dịch vụ thực hiện ở ngoài Việt Nam, trừ trường hợp cung cấp dịch vụ bảo hiểm cho hàng hóa nhập khẩu được áp dụng thuế suất 0% trên toàn bộ giá trị hợp đồng. Nếu hợp đồng không xác định riêng phần giá trị dịch vụ thực hiện tại Việt Nam thì giá tính thuế được xác định theo tỷ lệ (%) chi phí phát sinh tại Việt Nam trên tổng chi phí. Cơ sở kinh doanh cung cấp dịch vụ là người nộp thuế tại Việt Nam phải có tài liệu chứng minh dịch vụ thực hiện ở ngoài Việt Nam.

3. Vận tải quốc tế, bao gồm vận tải hành khách, hành lý, hàng hoá theo chặng quốc tế từ Việt Nam ra nước ngoài hoặc từ nước ngoài đến Việt Nam, hoặc cả điểm đi và đến ở nước ngoài, không phân biệt có phương tiện trực tiếp vận tải hay không có phương tiện. Trường hợp, hợp đồng vận tải quốc tế bao gồm cả chặng vận tải nội địa thì vận tải quốc tế bao gồm cả chặng nội địa.

Ví dụ: Công ty vận tải X tại Việt Nam có tàu vận tải quốc tế, Công ty nhận vận chuyển hàng hóa từ Sin-ga-po đến Hàn Quốc. Doanh thu thu được từ vận chuyển hàng hóa từ Sin-ga-po đến Hàn Quốc là doanh thu từ hoạt động vận tải quốc tế.

4. Dịch vụ của ngành hàng không, hàng hải cung cấp trực tiếp cho tổ chức ở nước ngoài hoặc thông qua đại lý, bao gồm:

- Các dịch vụ của ngành hàng không áp dụng thuế suất 0%: Dịch vụ cung cấp suất ăn hàng không; dịch vụ cất hạ cánh tàu bay; dịch vụ sân đậu tàu bay; dịch vụ an ninh bảo vệ tàu bay; soi chiếu an ninh hành khách, hàng lý và hàng hoá; dịch vụ băng chuyền hành lý tại nhà ga; dịch vụ phục vụ kỹ thuật thương mại mặt đất; dịch vụ bảo vệ tàu bay; dịch vụ kéo đẩy tàu bay; dịch vụ dẫn tàu bay; dịch vụ thuê cầu dẫn khách lên, xuống máy bay; dịch vụ điều hành bay đi, đến; dịch vụ vận chuyển tổ lái, tiếp viên và hành khách trong khu vực sân đậu tàu bay; chất xếp, kiểm đếm hàng hoá; dịch vụ phục vụ hành khách đi chuyến bay quốc tế từ cảng hàng không Việt Nam (passenger service charges).

- Các dịch vụ của ngành hàng hải áp dụng thuế suất 0%: Dịch vụ lai dắt tàu biển; hoa tiêu hàng hải; cứu hộ hàng hải; cầu cảng, bến phao; bốc xếp; buộc cởi dây; đóng mở nắp hầm hàng; vệ sinh hầm tàu; kiểm đếm, giao nhận; đăng kiểm.

5. Các hàng hóa, dịch vụ khác:

- Hoạt động xây dựng, lắp đặt công trình ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan;

- Hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT khi xuất khẩu, trừ các trường hợp không áp dụng mức thuế suất 0% hướng dẫn tại khoản 3 Điều này;

- Dịch vụ sửa chữa tàu bay, tàu biển cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài.

Ghi chú:

(i) Điều kiện áp dụng thuế suất 0%: Hàng hoá, dịch vụ áp dụng thuế suất 0% phải thoả mãn các điều kiện quy định tại khoản 2 điều 9 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính.

(ii) Các trường hợp không áp dụng mức thuế suất 0% gồm:

- Tái bảo hiểm ra nước ngoài; chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài; chuyển nhượng vốn, cấp tín dụng, đầu tư chứng khoán ra nước ngoài; dịch vụ tài chính phái sinh; dịch vụ bưu chính, viễn thông chiều đi ra nước ngoài (bao gồm cả dịch vụ bưu chính viễn thông cung cấp cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan; cung cấp thẻ cào điện thoại di động đã có mã số, mệnh giá đưa ra nước ngoài hoặc đưa vào khu phi thuế quan).

- Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác hoặc đã chế biến thành sản phẩm khác nhưng tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản

xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản, trừ các trường hợp sau:

+ Sản phẩm được chế biến từ tài nguyên khoáng sản do cơ sở kinh doanh trực tiếp chế biến hoặc thuê cơ sở kinh doanh khác chế biến mà trong quy trình chế biến đã thành sản phẩm khác sau đó lại tiếp tục chế biến ra sản phẩm xuất khẩu (Quy trình khép kín hoặc phân thành công đoạn) thì sản phẩm xuất khẩu này thuộc đối tượng được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng được các điều kiện theo quy định tại Điểm c Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT;

+ Sản phẩm xuất khẩu được chế biến từ tài nguyên khoáng sản do cơ sở kinh doanh mua về để chế biến hoặc thuê cơ sở kinh doanh khác chế biến mà trong quy trình chế biến đã thành sản phẩm khác sau đó lại tiếp tục chế biến ra sản phẩm xuất khẩu (Quy trình khép kín hoặc phân thành công đoạn) thì sản phẩm xuất khẩu này thuộc đối tượng được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng được các điều kiện theo quy định tại Điểm c Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT;

+ Sản phẩm xuất khẩu được chế biến từ nguyên liệu chính không phải tài nguyên khoáng sản (Tài nguyên khoáng sản đã chế biến thành sản phẩm khác) do cơ sở kinh doanh mua về để chế biến hoặc thuê cơ sở kinh doanh khác chế biến mà trong quy trình chế biến đã thành sản phẩm khác sau đó lại tiếp tục chế biến ra sản phẩm xuất khẩu thì sản phẩm xuất khẩu này thuộc đối tượng được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng được các điều kiện theo quy định tại Điểm c Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT.

- Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu; hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho cá nhân không đăng ký kinh doanh trong khu phi thuế quan, trừ các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ (Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu thì khi xuất khẩu không phải tính thuế GTGT đầu ra nhưng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào).

- Xăng, dầu bán cho xe ô tô của cơ sở kinh doanh trong khu phi thuế quan mua tại nội địa;

- Xe ô tô bán cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan;

- Các dịch vụ do cơ sở kinh doanh cung cấp cho tổ chức, cá nhân ở trong khu phi thuế quan bao gồm: cho thuê nhà, hội trường, văn phòng, khách sạn, kho bãi; dịch vụ vận chuyển đưa đón người lao động; dịch vụ ăn uống (trừ dịch vụ cung cấp suất ăn công nghiệp, dịch vụ ăn uống trong khu phi thuế quan);

- Các dịch vụ sau cung ứng tại Việt Nam cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài không được áp dụng thuế suất 0% gồm:

+ Thi đấu thể thao, biểu diễn nghệ thuật, văn hóa, giải trí, hội nghị, khách sạn, đào tạo, quảng cáo, du lịch lữ hành;

- + Dịch vụ thanh toán qua mạng;
- + Dịch vụ cung cấp gắn với việc bán, phân phối, tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa tại Việt Nam.

PHỤ LỤC 03-GTGT - DANH MỤC HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ ÁP DỤNG MỨC THUẾ SUẤT THUẾ GTGT 5%

1. Nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt, không bao gồm các loại nước uống đóng chai, đóng bình và các loại nước giải khát khác thuộc đối tượng áp dụng mức thuế suất 10%.

2. Quặng để sản xuất phân bón; thuốc phòng trừ sâu bệnh và chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng bao gồm:

a) Quặng để sản xuất phân bón là các quặng làm nguyên liệu để sản xuất phân bón như quặng Apatít dùng để sản xuất phân lân, đất bùn làm phân vi sinh;

b) Thuốc phòng trừ sâu bệnh bao gồm thuốc bảo vệ thực vật theo Danh mục thuốc bảo vệ thực vật do Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn ban hành và các loại thuốc phòng trừ sâu bệnh khác;

c) Các chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng.

3. Dịch vụ đào đắp, nạo vét kênh, mương, ao hồ phục vụ sản xuất nông nghiệp; nuôi trồng, chăm sóc, phòng trừ sâu bệnh cho cây trồng; sơ chế, bảo quản sản phẩm nông nghiệp (trừ nạo, vét kênh mương nội đồng được quy định tại khoản 3 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC).

Dịch vụ sơ chế, bảo quản sản phẩm nông nghiệp gồm phơi, sấy khô, bóc vỏ, tách hạt, cắt, xay xát, bảo quản lạnh, ướp muối và các hình thức bảo quản thông thường khác theo hướng dẫn tại Khoản 1 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

4. Sản phẩm trồng trọt (bao gồm cả thóc, gạo, ngô, khoai, sắn, lúa mỳ), chăn nuôi, thủy sản, hải sản chưa qua chế biến hoặc chỉ qua sơ chế, bảo quản ở khâu kinh doanh thương mại, trừ các trường hợp không khai, tính thuế GTGT được hướng dẫn tại khoản 5 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

5. Mủ cao su sơ chế như mủ cờ rếp, mủ tờ, mủ bún, mủ cốm; nhựa thông sơ chế; lưới, dây giềng và sợi để đan lưới đánh cá bao gồm các loại lưới đánh cá, các loại sợi, dây giềng loại chuyên dùng để đan lưới đánh cá không phân biệt nguyên liệu sản xuất.

6. Thực phẩm tươi sống ở khâu kinh doanh thương mại; lâm sản chưa qua chế biến ở khâu kinh doanh thương mại (trừ gỗ, măng và các sản phẩm do người sản xuất trực tiếp bán ra và tại khâu nhập khẩu quy định tại khoản 1 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC).

Thực phẩm tươi sống gồm các loại thực phẩm chưa được làm chín hoặc chế biến thành sản phẩm khác, chỉ sơ chế dưới dạng làm sạch, bóc vỏ, cắt, đông lạnh,

phơi khô mà qua sơ chế vẫn còn là thực phẩm tươi sống như thịt gia súc, gia cầm, tôm, cua, cá và các sản phẩm thủy sản, hải sản khác. Trường hợp thực phẩm đã qua tầm ướp gia vị thì áp dụng thuế suất 10%.

Lâm sản chưa qua chế biến bao gồm các sản phẩm từ rừng tự nhiên khai thác thuộc nhóm: song, mây, tre, nứa, luồng, nấm, mộc nhĩ; rễ, lá, hoa, cây làm thuốc, nhựa cây và các loại lâm sản khác.

7. Đường; phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm gi đường, bã mía, bã bùn.

8. Sản phẩm bằng đay, cói, tre, song, mây, trúc, chít, nứa, luồng, lá, rom, vỏ dừa, sọ dừa, bèo tây và các sản phẩm thủ công khác sản xuất bằng nguyên liệu tận dụng từ nông nghiệp là các loại sản phẩm được sản xuất, chế biến từ nguyên liệu chính là đay, cói, tre, song, mây, trúc, chít, nứa, luồng, lá như: thảm đay, sợi đay, bao đay, thảm sọ dừa, chiếu sản xuất bằng đay, cói; chổi chít, dây thừng, dây buộc làm bằng tre nứa, xơ dừa; rèm, màn bằng tre, trúc, nứa, chổi tre, nón lá; đũa tre, đũa luồng; bông sơ chế; giấy in báo.

9. Thiết bị, dụng cụ y tế gồm máy móc và dụng cụ chuyên dùng cho y tế như: các loại máy soi, chiếu, chụp dùng để khám, chữa bệnh; các thiết bị, dụng cụ chuyên dùng để mổ, điều trị vết thương, ô tô cứu thương; dụng cụ đo huyết áp, tim, mạch, dụng cụ truyền máu; bơm kim tiêm; dụng cụ phòng tránh thai và các dụng cụ, thiết bị chuyên dùng cho y tế khác theo xác nhận của Bộ Y tế.

Bông, băng, gạc y tế và băng vệ sinh y tế; thuốc phòng bệnh, chữa bệnh bao gồm thuốc thành phẩm, nguyên liệu làm thuốc, trừ thực phẩm chức năng; vắc-xin; sinh phẩm y tế, nước cất để pha chế thuốc tiêm, dịch truyền; mũ, quần áo, khẩu trang, săng mỗ, bao tay, bao chi dưới, bao giày, khăn, găng tay chuyên dùng cho y tế, túi đặt ngực và chất làm đầy da (không bao gồm mỹ phẩm); vật tư hóa chất xét nghiệm, diệt khuẩn dùng trong y tế theo xác nhận của Bộ Y tế.

10. Giáo cụ dùng để giảng dạy và học tập bao gồm các loại mô hình, hình vẽ, bảng, phấn, thước kẻ, com-pa và các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học.

11. Hoạt động văn hoá, triển lãm, thể dục, thể thao; biểu diễn nghệ thuật; sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim.

a) Hoạt động văn hoá, triển lãm và thể dục, thể thao, trừ các khoản doanh thu như: bán hàng hoá, cho thuê sân bãi, gian hàng tại hội chợ, triển lãm.

b) Hoạt động biểu diễn nghệ thuật như: tuồng, chèo, cải lương, ca, múa, nhạc, kịch, xiếc; hoạt động biểu diễn nghệ thuật khác và dịch vụ tổ chức biểu diễn nghệ thuật của các nhà hát hoặc đoàn tuồng, chèo, cải lương, ca, múa, nhạc, kịch, xiếc có giấy phép hoạt động do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp.

c) Sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim, trừ các sản phẩm nêu tại khoản 15 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

12. Đồ chơi cho trẻ em; Sách các loại, trừ sách không chịu thuế GTGT hướng dẫn tại khoản 15 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

13. Dịch vụ khoa học và công nghệ là các hoạt động phục vụ, hỗ trợ kỹ thuật cho việc nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; các hoạt động liên quan đến sở hữu trí tuệ; chuyển giao công nghệ, tiêu chuẩn, quy chuẩn kỹ thuật, đo lường, chất lượng sản phẩm, hàng hóa, an toàn bức xạ, hạt nhân và năng lượng nguyên tử; dịch vụ về thông tin, tư vấn, đào tạo, bồi dưỡng, phổ biến, ứng dụng thành tựu khoa học và công nghệ trong các lĩnh vực kinh tế - xã hội theo hợp đồng dịch vụ khoa học và công nghệ quy định tại Luật Khoa học và công nghệ, không bao gồm trò chơi trực tuyến và dịch vụ giải trí trên Internet.

14. Bán, cho thuê, cho thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của Luật nhà ở. Nhà ở xã hội là nhà ở do Nhà nước hoặc tổ chức, cá nhân thuộc các thành phần kinh tế đầu tư xây dựng và đáp ứng các tiêu chí về nhà ở, về giá bán nhà, về giá cho thuê, về giá cho thuê mua, về đối tượng, điều kiện được mua, được thuê, được thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của pháp luật về nhà ở.

PHỤ LỤC 04-GTGT: DANH MỤC CÁC TRƯỜNG HỢP KHÔNG PHẢI KÊ KHAI, TÍNH NỘP THUẾ GTGT

(Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 119/2014/TT-BTC và Thông tư số 193/2015/TT-BTC)

1. Tổ chức, cá nhân nhận các khoản thu về bồi thường bằng tiền (bao gồm cả tiền bồi thường về đất và tài sản trên đất khi bị thu hồi đất theo quyết định của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền), tiền thưởng, tiền hỗ trợ, tiền chuyển nhượng quyền phát thải và các khoản thu tài chính khác.

Cơ sở kinh doanh khi nhận khoản tiền thu về bồi thường, tiền thưởng, tiền hỗ trợ nhận được, tiền chuyển nhượng quyền phát thải và các khoản thu tài chính khác thì lập chứng từ thu theo quy định. Đối với cơ sở kinh doanh chi tiền, căn cứ mục đích chi để lập chứng từ chi tiền.

Trường hợp bồi thường bằng hàng hoá, dịch vụ, cơ sở bồi thường phải lập hoá đơn và kê khai, tính, nộp thuế GTGT như đối với bán hàng hoá, dịch vụ; cơ sở nhận bồi thường kê khai, khấu trừ theo quy định.

Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận tiền của tổ chức, cá nhân để thực hiện dịch vụ cho tổ chức, cá nhân như sửa chữa, bảo hành, khuyến mại, quảng cáo thì phải kê khai, nộp thuế theo quy định.

2. Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam, bao gồm các trường hợp: sửa chữa phương tiện vận tải, máy móc, thiết bị (bao gồm cả vật tư, phụ tùng thay thế); quảng cáo, tiếp thị; xúc tiến đầu tư và thương mại; môi giới bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ ra nước ngoài; đào tạo; chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài mà các dịch vụ này được thực hiện ở ngoài Việt Nam,

dịch vụ thuê đường truyền dẫn và băng tần vệ tinh của nước ngoài theo quy định của pháp luật.

3. Tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế GTGT bán tài sản.

Ví dụ: Ông A là cá nhân không kinh doanh bán 01 ô tô 4 chỗ ngồi cho doanh nghiệp B với giá là 600 triệu đồng thì ông A không phải kê khai, tính thuế GTGT đối với số tiền bán ô tô thu được. Ông A và doanh nghiệp B lập Hợp đồng mua/bán, thanh toán theo quy định của Bộ Luật dân sự.

4. Tổ chức, cá nhân chuyên nhượng dự án đầu tư cho doanh nghiệp, hợp tác xã để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT.

5. Doanh nghiệp, hợp tác xã nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản, hải sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường cho doanh nghiệp, hợp tác xã ở khâu kinh doanh thương mại không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT. Trên hoá đơn GTGT, ghi dòng giá bán là giá không có thuế GTGT, dòng thuế suất và thuế GTGT không ghi, gạch bỏ.

- Trường hợp DN, HTX nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường cho các đối tượng khác như hộ, cá nhân kinh doanh và các cá nhân, tổ chức khác (không nộp thuế GTGT hoặc nộp thuế theo phương pháp trực tiếp) thì phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo mức thuế suất 5% hướng dẫn tại khoản 5 Điều 10 Thông tư số 219/2013/TT-BTC).

- Hộ, cá nhân kinh doanh, DN, HTX và tổ chức kinh tế khác nộp thuế GTGT theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT khi bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường ở khâu kinh doanh thương mại thì kê khai, tính nộp thuế GTGT theo tỷ lệ 1% trên doanh thu.

Trường hợp sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường bán cho doanh nghiệp, hợp tác xã đã lập hoá đơn, kê khai, tính thuế GTGT thì người bán và người mua phải điều chỉnh hoá đơn để không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo hướng dẫn tại khoản 5, điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

6. Tài sản cố định đang sử dụng, đã thực hiện trích khấu hao khi điều chuyển theo giá trị ghi trên sổ sách kế toán giữa cơ sở kinh doanh và các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn hoặc giữa các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn để phục vụ cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì không phải lập hoá đơn và kê khai, nộp thuế GTGT. Cơ sở kinh doanh có tài sản cố định điều chuyển phải có Quyết định hoặc Lệnh điều chuyển tài sản kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản.

Trường hợp tài sản cố định khi điều chuyển đã thực hiện đánh giá lại giá trị

tài sản hoặc điều chuyển cho cơ sở sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì phải lập hoá đơn GTGT, kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

7. Các trường hợp khác không phải kê khai, nộp thuế:

a) Góp vốn bằng tài sản để thành lập doanh nghiệp. Tài sản góp vốn vào doanh nghiệp phải có: biên bản góp vốn sản xuất kinh doanh, hợp đồng liên doanh, liên kết; biên bản định giá tài sản của Hội đồng giao nhận vốn góp của các bên góp vốn (hoặc văn bản định giá của tổ chức có chức năng định giá theo quy định của pháp luật), kèm theo bộ hồ sơ về nguồn gốc tài sản.

b) Điều chuyển tài sản giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong doanh nghiệp; điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp. Tài sản điều chuyển giữa các đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc trong cơ sở kinh doanh; tài sản điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải có lệnh điều chuyển tài sản, kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản và không phải xuất hoá đơn.

Trường hợp tài sản điều chuyển giữa các đơn vị hạch toán độc lập hoặc giữa các đơn vị thành viên có tư cách pháp nhân đầy đủ trong cùng một cơ sở kinh doanh thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải xuất hoá đơn GTGT và kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định, trừ trường hợp hướng dẫn tại khoản 6 Điều này.

c) Thu đòi người thứ 3 của hoạt động bảo hiểm.

d) Các khoản thu hộ không liên quan đến việc bán hàng hoá, dịch vụ của cơ sở kinh doanh.

đ) Doanh thu hàng hóa, dịch vụ nhận bán đại lý và doanh thu hoa hồng được hưởng từ hoạt động đại lý bán đúng giá quy định của bên giao đại lý hưởng hoa hồng của dịch vụ: bưu chính, viễn thông, bán vé xổ số, vé máy bay, ô tô, tàu hỏa, tàu thủy; đại lý vận tải quốc tế; đại lý của các dịch vụ ngành hàng không, hàng hải mà được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%; đại lý bán bảo hiểm.

e) Doanh thu hàng hoá, dịch vụ và doanh thu hoa hồng đại lý được hưởng từ hoạt động đại lý bán hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT.

g) Cơ sở kinh doanh không phải nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu trong trường hợp nhập khẩu hàng hóa đã xuất khẩu nhưng bị phía nước ngoài trả lại. Khi cơ sở kinh doanh bán hàng hóa bị trả lại này trong nội địa thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

h) Tổ chức, doanh nghiệp nhận các khoản thù lao từ cơ quan nhà nước do thực hiện hoạt động thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước.

Thù lao thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo quy định tại điểm này là các khoản thù lao nhận được từ các hoạt động thu hộ bảo hiểm xã hội tự nguyện, bảo hiểm y tế tự nguyện cho cơ

quan Bảo hiểm xã hội; chi trả trợ cấp ưu đãi cho người có công và trợ cấp khác cho Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội; thu thuế của hộ, cá nhân cho cơ quan thuế và các khoản thu hộ, chi hộ khác cho cơ quan nhà nước.

3. THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

3.1. Những vấn đề chung về thuế TTĐB

3.1.1. Khái niệm, đặc điểm

Thuế TTĐB là sắc thuế đánh vào một số hàng hoá, dịch vụ nằm trong danh mục nhà nước quy định cần điều tiết sản xuất hoặc hướng dẫn tiêu dùng.

Với cách hiểu như vậy, thuế TTĐB có các đặc điểm nổi bật sau đây:

Một là, thuế TTĐB thuộc loại thuế gián thu. Thuế TTĐB được cấu thành trong giá bán hàng hoá, dịch vụ do người tiêu dùng chịu khi mua hàng hoá, dịch vụ. Người nộp thuế TTĐB là người sản xuất hàng hóa và cung ứng dịch vụ chịu thuế TTĐB. Người chịu thuế TTĐB là người tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB.

Hai là, thuế TTĐB là thuế tiêu dùng một giai đoạn. Thuế TTĐB chỉ đánh một lần vào khâu sản xuất, nhập khẩu hàng hóa hoặc kinh doanh dịch vụ. Các quốc gia trên thế giới không đánh thuế TTĐB ở khâu kinh doanh thương mại.

Ba là, phạm vi điều tiết của thuế TTĐB không rộng. Số lượng đối tượng hàng hóa, dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB thường không nhiều và thay đổi tùy theo điều kiện kinh tế - xã hội của mỗi quốc gia trong từng giai đoạn lịch sử nhất định.

Thuế TTĐB là sắc thuế khá phổ biến trên thế giới vì đây là một sắc thuế rất có hiệu quả bởi số thu rất cao, rất dễ thu, việc đánh thuế thường nhận được sự đồng thuận rất cao của công chúng. Tùy thuộc vào điều kiện cụ thể về kinh tế xã hội, phong tục tập quán, chính sách tiêu dùng, yêu cầu động viên ngân sách, khả năng quản lý, giám sát mà mỗi nước có những quy định riêng về danh mục mặt hàng chịu thuế, mức thuế suất, phương thức tổ chức quản lý thu.

Nhiều nước áp dụng thuế TTĐB đánh vào nhiều mặt hàng hoá hoặc dịch vụ, để người dân dễ hiểu, tiện lợi trong tuyên truyền, giải thích cũng như để xây dựng các quy trình thủ tục quản lý hiện đại người ta thường dùng ngay tên của mặt hàng bị đánh thuế để làm tên gọi, ví dụ: thuế xăng dầu, thuế thuốc lá, thuế rượu, thuế bia... Qua thống kê từ thực tiễn các nước cho thấy thuế TTĐB thường được đánh vào các nhóm hàng hoá, dịch vụ sau đây:

(i) Nhóm hàng hoá, dịch vụ có hại cho sức khỏe cộng đồng (rượu, thuốc lá, xì gà).

(ii) Nhóm hàng hoá, dịch vụ mà người sử dụng chúng thuộc lớp người có thu nhập cao, nhà nước cần điều tiết (ô tô, tàu bay cá nhân, du thuyền, mỹ phẩm cao cấp, dịch vụ làm đẹp...).

(iii) Nhóm hàng hoá, dịch vụ thuộc danh mục độc quyền nhà nước hoặc nhà nước cần kiểm soát đặc biệt.

(iv) Hàng hoá thuộc danh mục cần định hướng để thực hiện chính sách quốc gia về năng lượng, tài nguyên thiên nhiên (xăng dầu, sản phẩm khai khoáng...).

(v) Hàng hoá, dịch vụ mà việc tiêu dùng chúng có thể ảnh hưởng tiêu cực đến thuần phong, mỹ tục, trật tự xã hội (bài lá, cá độ, mạt xa...).

Ở nước ta, thuế TTĐB được Quốc hội khoá IX ban hành Luật và có hiệu lực thi hành từ ngày 1/10/1990 và đã qua nhiều lần sửa đổi, bổ sung cho phù hợp với tình hình phát triển kinh tế xã hội của đất nước trong từng thời kỳ. Trong đó những lần sửa đổi quan trọng vào các năm 1998, 2003 và 2006. Thực hiện chương trình xây dựng Luật của Quốc hội năm 2008, Luật thuế TTĐB số 27/2008/QH12 đã được Quốc hội thông qua vào ngày 14/11/2008, có hiệu lực thi hành kể từ 01/01/2009. Sau khi Chính phủ ban hành Nghị định số 26/2009/NĐ-CP ngày 16/3/2009 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Bộ Tài chính ban hành Thông tư hướng dẫn số 64/2009/TT-BTC ngày 27/3/2009.

Tháng 12 năm 2011, Chính phủ cho sửa đổi một số quy định trong Nghị định quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật (Nghị định số 113/2011/NĐ-CP ngày 08/12/2011 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Nghị định số 26/2009/NĐ-CP ngày 16/3/2009). Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 05/2012/TT-BTC ngày 5/1/2012 hướng dẫn thực hiện các nội dung mới được sửa đổi bổ sung theo hướng quy định rõ ràng, minh bạch về đối tượng không chịu thuế, trị giá tính thuế, khấu trừ thuế nhằm tạo thuận lợi hơn cho người nộp thuế, đồng thời ngăn ngừa các trường hợp lợi dụng, trục lợi để trốn thuế, góp phần tạo môi trường bình đẳng, lành mạnh.

Ngày 26/11/2014, Quốc hội thông qua Luật số 70/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TTĐB. Lần sửa đổi, bổ sung này tập trung vào việc điều chỉnh thuế suất của một số mặt hàng nhằm đảm bảo điều tiết, hướng dẫn sản xuất và tiêu dùng có hiệu quả hơn và sửa đổi một số quy định về giá tính thuế nhằm ngăn ngừa trốn, tránh thuế TTĐB. Trên cơ sở đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt; Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 195/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 hướng dẫn thi hành thuế TTĐB.

Gần đây nhất, Quốc hội ban hành Luật số 106/2016/QH13 ngày 6/4/2016 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật quản lý thuế, có hiệu lực thi hành kể từ ngày 1/7/2016. Những sửa đổi, bổ sung về thuế tiêu thụ đặc biệt trong Luật số 106/2016/QH13 tập trung chủ yếu vào điều chỉnh thuế suất một số hàng hóa, dịch vụ nhằm điều tiết hợp lý hơn vào hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt trong bối cảnh cắt giảm thuế

nhập khẩu theo các hiệp định thương mại tự do và thúc đẩy tăng trưởng bền vững, tăng trưởng kinh tế gắn với bảo vệ môi trường. Trên cơ sở đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 quy định chi tiết thi hành Luật số 106/2016/QH13; Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 130/2016/TT-BTC hướng dẫn thi hành các luật và nghị định này. Ngoài ra, để xử lý những vướng mắc phát sinh về thuế TTĐB, gần đây Bộ Tài chính ban hành thông tư số 20/2017/TT-BTC tập trung chủ yếu vào sửa đổi quy định khấu trừ thuế TTĐB; Chính phủ ban hành Nghị định số 14/2019/NĐ-CP ngày 1/2/2019 sửa đổi, bổ sung các quy định chi tiết về thuế TTĐB, tập trung vào sửa đổi quy định về đối tượng không chịu thuế và khấu trừ thuế TTĐB.

3.1.2. Vị trí và vai trò của thuế TTĐB

Thuế TTĐB là một sắc thuế có hiệu suất cao, là công cụ đảm bảo nguồn thu quan trọng của ngân sách nhà nước.

Thông qua việc điều tiết cao đối với một số hàng hoá, dịch vụ đặc biệt, thuế TTĐB góp phần đóng viên một phần thu nhập của các đối tượng có thu nhập cao vào NSNN, góp phần đảm bảo công bằng xã hội.

Thuế TTĐB còn là một công cụ quản lý vĩ mô của Nhà nước trong việc hướng dẫn sản xuất, hướng dẫn tiêu dùng.

3.2. Phạm vi áp dụng của thuế TTĐB

3.2.1. Đối tượng nộp thuế TTĐB

Người nộp thuế TTĐB là tổ chức, cá nhân có sản xuất, nhập khẩu hàng hóa và kinh doanh dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB, bao gồm:

- Các tổ chức kinh doanh được thành lập và đăng ký kinh doanh theo Luật Doanh nghiệp, Luật Doanh nghiệp nhà nước (nay là Luật Doanh nghiệp) và Luật Hợp tác xã.

- Các tổ chức kinh tế của tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, tổ chức chính trị - xã hội, đơn vị vũ trang nhân dân, tổ chức sự nghiệp và các tổ chức khác.

- Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và bên nước ngoài tham gia hợp tác kinh doanh theo Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam (nay là Luật Đầu tư); các tổ chức, cá nhân nước ngoài hoạt động kinh doanh ở Việt Nam nhưng không thành lập pháp nhân tại Việt Nam.

- Cá nhân, hộ gia đình, nhóm người kinh doanh độc lập và các đối tượng khác có hoạt động sản xuất, kinh doanh, nhập khẩu.

Cơ sở kinh doanh xuất khẩu mua hàng chịu thuế TTĐB của cơ sở sản xuất để xuất khẩu nhưng không xuất khẩu mà tiêu thụ trong nước thì cơ sở kinh doanh xuất khẩu là người nộp thuế TTĐB. Khi bán hàng hóa, cơ sở kinh doanh xuất khẩu phải kê khai và nộp đủ thuế TTĐB.

3.2.2. Đối tượng chịu thuế, đối tượng không thuộc diện chịu thuế

a) Đối tượng chịu thuế

Đối tượng chịu thuế TTĐB là các hàng hóa, dịch vụ sau đây (trừ các trường hợp không phải chịu thuế TTĐB nêu tại điểm b dưới đây):

- Hàng hóa chịu thuế TTĐB gồm 10 nhóm: (1) Thuốc lá điếu, xì gà và các chế phẩm khác từ cây thuốc lá dùng để hút, hít, nhai, ngửi, ngậm; (2) Rượu; (3) Bia; (4) Ô tô dưới 24 chỗ ngồi, kể cả xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và chở hàng; (5) Xe mô tô có dung tích xi lanh trên 125 cm³; (6) Tàu bay, du thuyền (là loại tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích dân dụng); (7) Xăng các loại; (8) Điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống; (9) Bài lá; (10) Vàng mã, hàng mã (không bao gồm hàng mã là đồ chơi trẻ em và đồ dùng dạy học).

Đối tượng chịu thuế TTĐB đối với những hàng hóa thuộc diện chịu thuế TTĐB nói trên là các sản phẩm hàng hóa hoàn chỉnh, không bao gồm bộ linh kiện để lắp ráp các hàng hóa này. Riêng đối với mặt hàng điều hoà nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB: trường hợp cơ sở sản xuất bán hoặc cơ sở nhập khẩu nhập tách riêng từng bộ phận là cục nóng hoặc cục lạnh thì hàng hóa bán ra hoặc nhập khẩu (cục nóng, cục lạnh) vẫn thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB như đối với sản phẩm hoàn chỉnh (máy điều hoà nhiệt độ hoàn chỉnh).

- Dịch vụ chịu thuế TTĐB gồm 6 nhóm: (i) Kinh doanh vũ trường; (ii) Kinh doanh mát xa, ka-ra-ô-kê; (iii) Kinh doanh ca-si-nô (casino); trò chơi điện tử có thưởng bao gồm trò chơi bằng máy giắc-pốt (jackpot), máy sờ-lot (slot) và các loại máy tương tự; (iv) Kinh doanh đặt cược bao gồm đặt cược thể thao, giải trí và các hình thức đặt cược khác theo quy định của pháp luật; (v) Kinh doanh gôn (golf) bao gồm bán thẻ hội viên, vé chơi gôn; (vi) Kinh doanh xổ số.

b) Đối tượng không thuộc diện chịu thuế

Theo quy định hiện hành, hàng hóa nêu tại điểm a mục 3.2.2 nêu trên không thuộc diện chịu thuế TTĐB trong các trường hợp cụ thể sau:

(1) Hàng hóa do cơ sở sản xuất, gia công trực tiếp xuất khẩu hoặc bán, ủy thác cho cơ sở kinh doanh khác để xuất khẩu, bao gồm:

Thứ nhất, hàng hoá do các cơ sở sản xuất, gia công trực tiếp xuất khẩu ra nước ngoài bao gồm cả hàng hoá bán, gia công cho doanh nghiệp chế xuất, trừ ô tô dưới 24 chỗ ngồi bán cho doanh nghiệp chế xuất.

Cơ sở có hàng hoá thuộc đối tượng không chịu thuế TTĐB trong trường hợp này phải có hồ sơ chứng minh là hàng đã thực tế xuất khẩu, cụ thể như sau:

- Hợp đồng bán hàng hoặc hợp đồng gia công cho nước ngoài.
- Hoá đơn bán hàng hoá xuất khẩu hoặc trả hàng, thanh toán tiền gia công.

- Tờ khai hàng hoá xuất khẩu.
- Chứng từ thanh toán qua ngân hàng.

Thanh toán qua ngân hàng là việc chuyển tiền từ tài khoản của bên nhập khẩu sang tài khoản mang tên bên xuất khẩu mở tại ngân hàng theo các hình thức thanh toán phù hợp với thỏa thuận trong hợp đồng và quy định của ngân hàng. Chứng từ thanh toán tiền là giấy báo Có của ngân hàng bên xuất khẩu về số tiền đã nhận được từ tài khoản của ngân hàng bên nhập khẩu. Trường hợp thanh toán chậm trả, phải có thỏa thuận ghi trong hợp đồng xuất khẩu, đến thời hạn thanh toán cơ sở kinh doanh phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Trường hợp uỷ thác xuất khẩu thì bên nhận uỷ thác xuất khẩu phải thanh toán với nước ngoài qua ngân hàng.

Thứ hai, cơ sở sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế TTĐB nếu tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu theo giấy phép tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu, trong thời hạn chưa phải nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo chế độ quy định thì khi tái nhập khẩu không phải nộp thuế TTĐB, nhưng khi cơ sở sản xuất bán hàng hoá này phải nộp thuế TTĐB.

Thứ ba, hàng hóa do cơ sở sản xuất bán hoặc uỷ thác cho cơ sở kinh doanh xuất khẩu để xuất khẩu theo hợp đồng kinh tế.

Cơ sở sản xuất có hàng hoá thuộc trường hợp không phải chịu thuế TTĐB trong trường hợp này phải có hồ sơ chứng minh là hàng hoá đã thực tế xuất khẩu như sau:

- Hợp đồng mua bán hàng hoá để xuất khẩu hoặc hợp đồng uỷ thác xuất khẩu đối với trường hợp uỷ thác xuất khẩu giữa cơ sở sản xuất và cơ sở kinh doanh xuất khẩu.

- Hóa đơn bán hàng, giao hàng uỷ thác xuất khẩu.

- Biên bản thanh lý (thanh lý toàn bộ hoặc từng phần) hợp đồng bán hàng hoá để xuất khẩu, biên bản thanh lý hợp đồng uỷ thác xuất khẩu thể hiện rõ các nội dung sau:

Tên, số lượng, chủng loại, mặt hàng, giá bán của hàng hoá đã thực tế xuất khẩu; hình thức thanh toán; số tiền và số, ngày chứng từ thanh toán hàng hoá xuất khẩu qua ngân hàng của người mua nước ngoài cho cơ sở xuất khẩu; số tiền và số, ngày của chứng từ thanh toán giữa cơ sở sản xuất với cơ sở xuất khẩu hoặc cơ sở nhận uỷ thác xuất khẩu; số, ngày của hợp đồng xuất khẩu, bản sao tờ khai Hải quan đối với hàng hoá xuất khẩu.

Đối với hàng hoá cơ sở xuất khẩu mua, nhận uỷ thác xuất khẩu để xuất khẩu nhưng không xuất khẩu mà tiêu thụ trong nước, cơ sở kinh doanh xuất khẩu phải kê khai, nộp thuế TTĐB đối với các hàng hoá này khi tiêu thụ (bán) trong nước.

Thứ tư, hàng hoá mang ra nước ngoài để bán tại hội chợ triển lãm ở nước ngoài.

Cơ sở có hàng hoá mang ra nước ngoài để bán tại hội chợ triển lãm phải có đủ các thủ tục sau:

- Giấy mời hoặc giấy đăng ký tham gia hội chợ triển lãm ở nước ngoài.
- Tờ khai hàng hoá xuất khẩu có xác nhận của cơ quan hải quan về hàng hoá đã xuất khẩu.
- Bảng kê hàng bán tại hội chợ triển lãm.
- Chứng từ thanh toán tiền đối với hàng hoá bán tại hội chợ triển lãm, trường hợp bán hàng thu tiền mặt có giá trị trên mức quy định thì phải khai báo với cơ quan Hải quan, có chứng từ nộp tiền vào ngân hàng theo quy định hiện hành.

(2) Hàng hóa nhập khẩu trong các trường hợp sau:

Thứ nhất, hàng viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại; quà tặng, quà biếu bao gồm:

a) Hàng viện trợ nhân đạo và hàng viện trợ không hoàn lại, bao gồm cả hàng nhập khẩu bằng nguồn viện trợ không hoàn lại được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt; hàng trợ giúp nhân đạo, cứu trợ khẩn cấp nhằm khắc phục hậu quả chiến tranh, thiên tai, dịch bệnh.

b) Quà tặng của các tổ chức, cá nhân ở nước ngoài cho các cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức chính trị - xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân.

c) Quà biếu, quà tặng cho cá nhân tại Việt Nam theo định mức quy định của pháp luật.

Thứ hai, hàng hóa quá cảnh hoặc mượn đường qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam, hàng hóa chuyển khẩu, bao gồm:

a) Hàng hóa được vận chuyển từ nước xuất khẩu đến nước nhập khẩu qua cửa khẩu Việt Nam nhưng không làm thủ tục nhập khẩu vào Việt Nam và không làm thủ tục xuất khẩu ra khỏi Việt Nam.

b) Hàng hóa được vận chuyển từ nước xuất khẩu đến nước nhập khẩu qua cửa khẩu Việt Nam và đưa vào kho ngoại quan, không làm thủ tục nhập khẩu vào Việt Nam và không làm thủ tục xuất khẩu ra khỏi Việt Nam.

c) Hàng quá cảnh, mượn đường qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam trên cơ sở Hiệp định đã ký kết giữa Chính phủ Việt Nam với Chính phủ nước ngoài hoặc giữa cơ quan, người đại diện được Chính phủ Việt Nam và Chính phủ nước ngoài ủy quyền.

d) Hàng hóa được vận chuyển từ nước xuất khẩu đến nước nhập khẩu không qua cửa khẩu Việt Nam.

Thứ ba, hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu, nếu thực tái xuất khẩu trong thời hạn không phải nộp thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế

xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì không phải nộp thuế TTĐB tương ứng với số hàng thực tái xuất khẩu.

Hàng hóa tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu, nếu thực tái nhập khẩu trong thời hạn không phải nộp thuế xuất khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì không phải nộp thuế TTĐB tương ứng với số hàng thực tái nhập khẩu.

Thứ tư, hàng tạm nhập khẩu để dự hội chợ, triển lãm, nếu thực tái xuất khẩu trong thời hạn chưa phải nộp thuế nhập khẩu theo chế độ quy định.

Hết thời gian hội chợ, triển lãm mà tổ chức, cá nhân không tái xuất hàng tạm nhập khẩu thì phải kê khai, nộp thuế TTĐB; nếu tổ chức, cá nhân không kê khai mà bị kiểm tra, phát hiện thì ngoài việc truy thu thuế TTĐB còn bị xử phạt theo quy định của pháp luật.

Thứ năm, đồ dùng của tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao theo quy định của pháp luật về miễn trừ ngoại giao.

Thứ sáu, hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế nhập khẩu của cá nhân người Việt Nam và người nước ngoài khi xuất, nhập cảnh qua cửa khẩu Việt Nam.

Thứ bảy, hàng nhập khẩu để bán miễn thuế tại các cửa hàng bán hàng miễn thuế theo quy định của pháp luật.

(3) Hàng hoá nhập khẩu từ nước ngoài vào khu phi thuế quan, hàng hoá từ nội địa bán vào khu phi thuế quan và chỉ sử dụng trong khu phi thuế quan, hàng hoá được mua bán giữa các khu phi thuế quan với nhau, trừ hai loại hàng hóa sau: hàng hóa được đưa vào khu được áp dụng quy chế khu phi thuế quan có dân cư sinh sống, không có hàng rào cứng và xe ô tô chở người dưới 24 chỗ.

Hồ sơ, trình tự và thẩm quyền giải quyết không thu thuế TTĐB đối với các trường hợp quy định tại nhóm 2 và nhóm 3 nêu trên được thực hiện như quy định về giải quyết không thu thuế, miễn thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

Cơ sở nhập khẩu các mặt hàng thuộc các trường hợp không phải chịu thuế TTĐB khi nhập khẩu theo quy định tại nhóm 2 và nhóm 3 nêu trên, nếu dùng vào mục đích khác thì phải kê khai, nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu với cơ quan hải quan theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về thủ tục hải quan; kiểm tra giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu.

(4) Tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, khách du lịch du lịch; tàu bay sử dụng cho các mục đích: phun thuốc trừ sâu, chữa cháy, quay phim, chụp ảnh, đo đạc bản đồ, an ninh, quốc phòng.

Trường hợp tàu bay, du thuyền thuộc diện không chịu thuế TTĐB nhưng sau đó không sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành

khách, du lịch và tàu bay không sử dụng cho các mục đích phun thuốc trừ sâu, chữa cháy, quay phim, chụp ảnh, đo đạc bản đồ, an ninh, quốc phòng thì phải chịu thuế TTĐB.

Cơ sở kinh doanh có tàu bay, du thuyền nhập khẩu chuyển đổi mục đích nêu trên phải kê khai nộp thuế TTĐB với cơ quan hải quan theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về thủ tục hải quan; kiểm tra giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu.

Cơ sở kinh doanh có tàu bay, du thuyền được sản xuất trong nước chuyển đổi mục đích nêu trên phải kê khai nộp thuế TTĐB theo giá trị còn lại sau khi trừ giá trị đã khấu hao theo quy định với cơ quan thuế quản lý trực tiếp.

(5) Đối với xe ô tô theo thiết kế của nhà sản xuất được sử dụng làm xe cứu thương, xe chở phạm nhân, xe tang lễ; xe kiểm tra, kiểm soát tần số vô tuyến điện; xe bọc thép phóng thang; xe truyền hình lưu động; xe thiết kế vừa có chỗ ngồi, vừa có chỗ đứng chở được từ 24 người trở lên; xe ô tô chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành, không tham gia giao thông và các loại xe chuyên dụng, xe không đăng ký lưu hành, không tham gia giao thông do Bộ Tài chính phối hợp với các Bộ, cơ quan liên quan có hướng dẫn cụ thể.

Cơ sở kinh doanh nhập khẩu xe ô tô có thiết kế chỉ dùng để chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành và không tham gia giao thông thuộc đối tượng không chịu thuế TTĐB trong trường hợp này phải xuất trình cho cơ quan hải quan nơi mở tờ khai nhập khẩu hồ sơ, thủ tục sau:

- Bản sao Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh chứng minh cơ sở nhập khẩu có chức năng kinh doanh khu vui chơi, giải trí, thể thao (có chữ ký, đóng dấu của cơ sở nhập khẩu).

- Cơ sở kinh doanh nhập khẩu ghi rõ trên Tờ khai hàng hoá nhập khẩu nội dung: “xe ô tô được thiết kế, chế tạo chỉ dùng chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành và không tham gia giao thông”. Cơ sở nhập khẩu phải chịu trách nhiệm về tính chính xác của hồ sơ nhập khẩu.

Cơ quan hải quan nơi cơ sở kinh doanh nhập khẩu đăng ký mở Tờ khai hàng hóa nhập khẩu kiểm tra hàng hóa và không thu thuế TTĐB mặt hàng nêu trên, không cấp Tờ khai xác nhận nguồn gốc xe nhập khẩu cho cơ sở kinh doanh nhập khẩu.

Trường hợp xe ô tô có thiết kế chỉ dùng chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành và không tham gia giao thông không phải chịu thuế TTĐB, cơ sở nhập khẩu đã làm thủ tục nhập khẩu với cơ quan hải quan để xác định thuộc diện không chịu thuế TTĐB, nếu thay đổi mục đích sử dụng so với khi nhập khẩu, không sử dụng trong khu vui chơi, giải trí, thể thao và là loại xe ô tô thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB thì cơ sở nhập khẩu phải kê khai, nộp thuế TTĐB với cơ quan hải quan theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về thủ tục hải quan; kiểm tra giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý

thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu. Trường hợp cơ sở nhập khẩu không khai báo với cơ quan hải quan nơi làm thủ tục nhập khẩu để nộp thuế TTĐB do thay đổi mục đích sử dụng so với khi nhập khẩu thì cơ sở nhập khẩu sẽ bị xử phạt theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

(6) Điều hoà nhiệt độ có công suất từ 90.000 BTU trở xuống, theo thiết kế của nhà sản xuất chỉ để lắp trên phương tiện vận tải, bao gồm ô tô, toa xe lửa, tàu, thuyền, tàu bay.

Trường hợp cơ sở kinh doanh nhập khẩu; uỷ thác nhập khẩu hệ thống điều hoà trung tâm trên 90.000 BTU hoặc cơ sở kinh doanh nhập khẩu ký hợp đồng với nhà thầu lắp đặt thiết bị trong nước về việc cung cấp hệ thống điều hoà trung tâm trên 90.000 BTU; việc giao hàng tùy thuộc vào tiến độ thi công công trình (hệ thống điều hoà này được nhập khẩu thành nhiều lần, nhiều chuyên) để không phải tính nộp thuế TTĐB đối với từng lần nhập khẩu là các chi tiết của thiết bị nhập khẩu như cục nóng hoặc cục lạnh thì hồ sơ cần xuất trình với cơ quan hải quan gồm:

- Hợp đồng nhập khẩu (trường hợp uỷ thác nhập khẩu phải có thêm hợp đồng uỷ thác nhập khẩu) hoặc hợp đồng mua bán (bản chính hoặc bản sao có đóng dấu của doanh nghiệp nhập khẩu) hệ thống điều hoà trung tâm với nhà thầu thi công trong nước; trong hợp đồng phải thể hiện đây là thiết bị đồng bộ có công suất trên 90.000 BTU được nhập khẩu nguyên chiếc theo tiêu chuẩn của nhà sản xuất kèm theo bảng kê số lượng các chi tiết của thiết bị nhập khẩu.

- Sơ đồ kết nối hệ thống điều hoà trung tâm có xác nhận của đơn vị nhập khẩu và nhà thầu thi công (trong trường hợp có nhà thầu thi công).

- Chứng thư giám định về công suất và tính đồng bộ của thiết bị nhập khẩu, đồng thời các bộ phận tách rời (cục nóng, cục lạnh) hoặc nhóm các bộ phận tách rời của thiết bị không thể tự hoạt động độc lập do cơ quan giám định có thẩm quyền theo quy định của pháp luật cấp.

Trường hợp từng bộ phận tách rời hoặc một số bộ phận tách rời lắp được thành một máy điều hoà nhiệt độ hoàn chỉnh, có công suất từ 90.000 BTU trở xuống hoạt động độc lập không cần kết nối với hệ thống thì từng bộ phận này vẫn phải chịu thuế TTĐB.

- Bản cam kết của cơ sở kinh doanh nhập khẩu về việc sử dụng hàng nhập khẩu đúng mục đích và tự chịu trách nhiệm trước pháp luật về cam kết của mình.

Căn cứ vào hồ sơ xuất trình của cơ sở kinh doanh, cơ quan hải quan lập phiếu theo dõi từ lùi như Phụ lục I được ban hành kèm theo Thông tư 195/2015/TT-BTC để theo dõi quản lý.

Như vậy, có thể thấy đối tượng không thuộc diện chịu thuế TTĐB có thể phân thành 3 nhóm chính là: (i) Các hàng hóa thực chất không tiêu dùng ở Việt Nam; (ii) Một số trường hợp quy định không thuộc diện chịu thuế TTĐB để điều chỉnh cho phạm vi điều tiết của thuế TTĐB để đảm bảo đúng đối tượng mà

Nhà nước cần điều tiết; (iii) Các trường hợp không thuộc diện chịu thuế TTĐB theo thông lệ quốc tế.

3.3. Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế TTĐB là giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế TTĐB và thuế suất thuế TTĐB.

3.3.1. Giá tính thuế

3.3.1.1. Nguyên tắc chung xác định giá tính thuế TTĐB

Giá tính thuế TTĐB của hàng hóa, dịch vụ là giá bán hàng hoá, giá cung ứng dịch vụ của cơ sở sản xuất, kinh doanh chưa có thuế TTĐB, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và thuế GTGT.

Giá tính thuế TTĐB bao gồm cả khoản thu thêm tính ngoài giá bán hàng hóa, giá cung ứng dịch vụ (nếu có) mà cơ sở sản xuất kinh doanh được hưởng.

3.3.1.2. Cách xác định giá tính thuế TTĐB trong những trường hợp cụ thể

(1) Đối với hàng hóa sản xuất trong nước, hàng hóa nhập khẩu là giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra. Trường hợp giá bán của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra không theo giá giao dịch thông thường trên thị trường thì cơ quan thuế thực hiện ấn định thuế theo quy định của Luật quản lý thuế. Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được xác định như sau:

$$\begin{array}{rcl} \text{Giá tính thuế} & & \text{Giá bán chưa} & - & \text{Thuế bảo vệ môi trường} \\ \text{TTĐB} & = & \text{có thuế} & & \text{(nếu có)} \\ & & \text{GTGT} & & \\ & & \hline & & & & 1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB} \end{array}$$

Trong đó, giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng được xác định theo quy định của pháp luật về thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường xác định theo quy định của pháp luật về thuế bảo vệ môi trường.

(a) Trường hợp cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bán hàng qua các cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc thì giá làm căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ sở hạch toán phụ thuộc bán ra. Cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu quy định và chỉ hưởng hoa hồng thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu quy định chưa trừ hoa hồng.

(b) Trường hợp hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt được bán cho các cơ sở kinh doanh thương mại là cơ sở có quan hệ công ty mẹ, công ty con hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ với cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hoặc cơ sở kinh doanh thương mại là cơ sở có mối quan hệ liên kết thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt không được thấp hơn tỷ lệ 7% so với giá bình quân trong tháng của các cơ sở kinh doanh thương mại mua trực tiếp của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra.

Trường hợp cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu thành lập nhiều cơ sở thương mại trung gian có quan hệ công ty mẹ, công ty con hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ hoặc có mối quan hệ liên kết thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt không được thấp hơn tỷ lệ 7% so với giá bình quân trong tháng của các cơ sở thương mại này bán cho cơ sở kinh doanh thương mại không có quan hệ công ty mẹ, công ty con, hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ, hoặc có mối quan hệ liên kết với cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu. Riêng mặt hàng xe ô tô giá bán bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại để so sánh là giá bán xe chưa bao gồm các lựa chọn về trang thiết bị, phụ tùng mà cơ sở kinh doanh thương mại lắp đặt thêm theo yêu cầu của khách hàng.

Cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu và cơ sở kinh doanh thương mại có mối quan hệ liên kết theo quy định tại Điểm này khi: Một doanh nghiệp nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn đầu tư của chủ sở hữu của doanh nghiệp kia.

Trường hợp giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thấp hơn tỷ lệ 7% so với giá bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại bán ra thì giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ quan thuế ấn định theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Ví dụ 3.1: Tổng công ty bia B là đơn vị sở hữu thương hiệu bia B, bán nguyên vật liệu chính cho các đơn vị sản xuất sản phẩm bia B là các đơn vị thành viên của Tổng Công ty bia B.

Các đơn vị sản xuất bán sản phẩm bia B cho Công ty TNHH MTV thương mại bia B là công ty con của Tổng công ty bia B.

Công ty TNHH MTV thương mại bia B bán sản phẩm bia B cho các Công ty cổ phần thương mại khu vực là công ty con của Công ty TNHH MTV thương mại bia B.

Các công ty cổ phần thương mại khu vực ký hợp đồng bán sản phẩm bia B cho các đại lý cấp 1 (không có quan hệ công ty mẹ, công ty con với Tổng công ty bia B, Công ty TNHH MTV thương mại bia B, các công ty cổ phần thương mại khu vực); các đại lý cấp 1 bán sản phẩm bia B cho các đại lý cấp 2, nhà hàng, người tiêu dùng...

Cơ sở sản xuất thực hiện tính, kê khai và nộp thuế TTĐB theo giá bán ra của các cơ sở sản xuất nhưng không được thấp hơn 7% so với giá bán bình quân trong tháng của cùng loại sản phẩm do các công ty cổ phần thương mại khu vực bán ra.

(2) Đối với hàng nhập khẩu tại khâu nhập khẩu, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được xác định như sau:

Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt = Giá tính thuế nhập khẩu + Thuế nhập khẩu

Giá tính thuế nhập khẩu được xác định theo các quy định của pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Trường hợp hàng hóa nhập khẩu được miễn,

giảm thuế nhập khẩu thì giá tính thuế không bao gồm số thuế nhập khẩu được miễn, giảm.

(3) Đối với hàng hoá chịu thuế TTĐB, giá tính thuế TTĐB là giá chưa có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có), chưa có thuế TTĐB và không loại trừ giá trị vỏ bao bì.

Đối với mặt hàng bia chai nếu có đặt tiền cọc vỏ chai, định kỳ hàng quý cơ sở sản xuất và khách hàng thực hiện quyết toán số tiền đặt cọc vỏ chai thì số tiền đặt cọc tương ứng giá trị số vỏ chai không thu hồi được phải đưa vào doanh thu tính thuế TTĐB.

Ví dụ 3.2: Đối với bia hộp, năm 2016 giá bán của 1 lít bia hộp chưa có thuế GTGT là 21.000 đồng, thuế suất thuế TTĐB mặt hàng bia là 55% thì giá tính thuế TTĐB được xác định như sau:

$$\begin{aligned} \text{Giá tính thuế} \\ \text{TTĐB 1 lít bia hộp} &= \frac{21.000 \text{ đồng}}{1 + 55\%} = 13.548 \text{ đồng} \end{aligned}$$

Ví dụ 3.3: Quý II/2016, giá bán của một két bia chai Hà Nội chưa có thuế GTGT là 124.000 đồng/két, thì giá tính thuế TTĐB xác định như sau:

$$\begin{aligned} \text{Giá tính thuế TTĐB} \\ \text{1 két bia} &= \frac{124.000 \text{ đồng}}{1 + 55\%} = 80.000 \text{ đồng} \end{aligned}$$

Ví dụ 3.4: Quý III/2016, Công ty bia A bán 1.000 chai bia cho khách hàng B và có thu tiền cọc vỏ chai với mức 1.200 đồng/vỏ chai, tổng số tiền đặt cọc là 1.200.000 đồng. Hết quý Công ty A và khách hàng B thực hiện quyết toán: số vỏ chai thu hồi là 800 vỏ chai, số vỏ chai không thu hồi được là 200 vỏ chai, căn cứ số lượng vỏ chai thu hồi, Công ty A trả lại cho khách hàng B số tiền là 960.000 đồng, số tiền đặt cọc tương ứng số vỏ chai không thu hồi được là 240.000 đồng (200 vỏ chai x 1.200 đồng/vỏ chai), Công ty A phải đưa vào doanh thu tính thuế TTĐB.

(4) Đối với hàng hoá gia công là giá tính thuế của hàng hoá bán ra của cơ sở giao gia công hoặc giá bán của sản phẩm cùng loại hoặc tương đương tại cùng thời điểm bán hàng chưa có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và chưa có thuế TTĐB.

Trường hợp cơ sở giao gia công bán hàng cho cơ sở kinh doanh thương mại thì giá tính thuế TTĐB được xác định theo hướng dẫn tại điểm b trường hợp thứ (1) nêu trên.

(5) Đối với hàng hoá sản xuất dưới hình thức hợp tác kinh doanh giữa cơ sở sản xuất và cơ sở sử dụng hoặc sở hữu thương hiệu (nhãn hiệu) hàng hoá, công nghệ sản xuất thì giá làm căn cứ tính thuế TTĐB là giá bán ra chưa có thuế GTGT và thuế bảo vệ môi trường (nếu có) của cơ sở sử dụng hoặc sở hữu thương hiệu hàng hoá, công nghệ sản xuất. Trường hợp cơ sở sản xuất theo giấy phép nhượng quyền và chuyên giao hàng hoá cho chi nhánh hoặc đại diện của

công ty nước ngoài tại Việt Nam để tiêu thụ sản phẩm thì giá tính thuế TTĐB là giá bán ra của chi nhánh, đại diện công ty nước ngoài tại Việt Nam.

Trường hợp các cơ sở này bán hàng cho cơ sở kinh doanh thương mại thì giá tính thuế được xác định theo hướng dẫn tại điểm b trường hợp thứ (1) nêu trên.

(6) Đối với hàng hóa bán theo phương thức trả góp, trả chậm, giá tính thuế TTĐB là giá bán chưa có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và chưa có thuế TTĐB của hàng hóa bán theo phương thức trả tiền một lần, không bao gồm khoản lãi trả góp, lãi trả chậm.

(7) Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho, khuyến mại là giá tính thuế TTĐB của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm phát sinh các hoạt động này.

(8) Đối với cơ sở kinh doanh xuất khẩu mua hàng chịu thuế TTĐB của cơ sở sản xuất để xuất khẩu nhưng không xuất khẩu mà bán trong nước thì giá tính thuế TTĐB trong trường hợp này là giá bán chưa có thuế TTĐB, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và chưa có thuế GTGT được xác định cụ thể như sau:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\text{Giá bán trong nước của cơ sở xuất khẩu chưa có thuế GTGT} - \text{Thuế bảo vệ môi trường (nếu có)}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Trường hợp cơ sở kinh doanh xuất khẩu kê khai giá bán (đã có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và thuế TTĐB) làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB thấp hơn 7% so với giá bán trên thị trường thì giá tính thuế TTĐB là giá do cơ quan thuế ấn định theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

(9) Đối với dịch vụ, giá tính thuế TTĐB là giá cung ứng dịch vụ của cơ sở kinh doanh chưa có thuế GTGT và chưa có thuế TTĐB, được xác định như sau:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\text{Giá dịch vụ chưa có thuế GTGT}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Giá dịch vụ chưa có thuế GTGT làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB đối với một số dịch vụ quy định như sau:

(a) Đối với kinh doanh gôn (bao gồm cả kinh doanh sân tập gôn) là doanh thu chưa có thuế GTGT về bán thẻ hội viên, bán vé chơi gôn, bao gồm cả tiền bán vé tập gôn, tiền bảo dưỡng sân cỏ, hoạt động cho thuê xe (buggy) và thuê người giúp việc trong khi chơi gôn (caddy), tiền ký quỹ (nếu có) và các khoản

thu khác liên quan đến chơi gôn do người chơi gôn, hội viên trả cho cơ sở kinh doanh gôn. Trường hợp khoản ký quỹ được trả lại người ký quỹ thì cơ sở sẽ được hoàn lại số thuế đã nộp bằng cách khấu trừ vào số phải nộp của kỳ tiếp theo, nếu không khấu trừ thì cơ sở sẽ được hoàn theo quy định. Trường hợp cơ sở kinh doanh gôn có kinh doanh các loại hàng hóa, dịch vụ khác không thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt như: khách sạn, ăn uống, bán hàng hóa, hoặc các trò chơi thì các hàng hóa, dịch vụ đó không phải chịu thuế TTĐB.

Ví dụ 3.5: Cơ sở kinh doanh gôn có tổ chức các hoạt động kinh doanh khách sạn, ăn uống, bán hàng hóa, hoặc các trò chơi không thuộc diện chịu thuế TTĐB thì các hàng hóa, dịch vụ này không phải chịu thuế TTĐB.

(b) Đối với kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu từ kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng đã trừ tiền trả thưởng cho khách tức là bằng số tiền thu được (chưa có thuế GTGT) do đổi cho khách trước khi chơi tại quầy đổi tiền hoặc bàn chơi, máy chơi trừ đi số tiền đổi trả lại khách hàng.

(c) Đối với kinh doanh đặt cược, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu bán vé đặt cược trừ tiền trả thưởng cho khách hàng (giá chưa có thuế GTGT), không bao gồm doanh số bán vé vào cửa xem các sự kiện giải trí gắn với hoạt động đặt cược.

(d) Đối với kinh doanh vũ trường, mát-xa và ka-ra-ô-kê, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu chưa có thuế GTGT của các hoạt động trong vũ trường, cơ sở mát-xa và ka-ra-ô-kê, bao gồm cả doanh thu của dịch vụ ăn uống và các dịch vụ khác đi kèm (chẳng hạn như tắm, xông hơi trong cơ sở mát-xa).

Ví dụ 3.6: Doanh thu chưa có thuế GTGT kinh doanh vũ trường (bao gồm cả doanh thu dịch vụ ăn uống) của cơ sở kinh doanh A trong kỳ tính thuế là 100.000.000 đồng.

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{100.000.000 \text{ đồng}}{1 + 40\%} = 71.428.571 \text{ đồng}$$

(đ) Đối với kinh doanh xổ số, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu bán vé các loại hình xổ số được phép kinh doanh theo quy định của pháp luật (doanh thu chưa có thuế GTGT).

(10) Đối với mặt hàng thuốc lá giá tính thuế TTĐB bao gồm cả khoản đóng góp bắt buộc và kinh phí hỗ trợ quy định tại Luật phòng, chống tác hại của thuốc lá.

3.3.1.3. Đồng tiền xác định giá tính thuế

Giá tính thuế được tính bằng đồng Việt Nam. Trường hợp người nộp thuế có phát sinh doanh thu, giá tính thuế bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Đối với hàng hóa nhập khẩu: việc quy đổi tỷ giá giữa đồng Việt Nam với đồng tiền nước ngoài dùng để xác định trị giá tính thuế được thực hiện theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

3.3.1.4. Thời điểm xác định giá tính thuế

- Đối với hàng hóa: thời điểm phát sinh doanh thu đối với hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hoá cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- Đối với dịch vụ: thời điểm phát sinh doanh thu là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- Đối với hàng hóa nhập khẩu là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan.

3.3.2. Thuế suất

Thuế suất thuế TTĐB có phân biệt theo từng loại hàng hoá, dịch vụ, tùy thuộc vào mức độ cần điều tiết hoặc hạn chế sản xuất, tiêu dùng đối với các hàng hoá, dịch vụ đó.

Thuế suất đối với rượu được phân chia theo 2 nhóm độ cồn phù hợp với thông lệ quốc tế. Thuế suất đối với bia không phân biệt theo hình thức bao bì. Thuế suất đối với ô tô phân biệt theo số chỗ ngồi, dung tích động cơ và nguồn năng lượng sử dụng.

Biểu thuế TTĐB hiện hành thực hiện theo quy định tại Khoản 4 Điều 1 Luật số 70/2014/QH13 ngày 26 tháng 11 năm 2014 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Khoản 2 Điều 2 Luật số 106/2016/QH13 ngày 06 tháng 4 năm 2016 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế, Điều 5 Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ. Trường hợp cơ sở kinh doanh nhập khẩu ô tô trước ngày 01/7/2016 nhưng bán ra từ ngày 01/7/2016 thì khi bán ra cơ sở kinh doanh phải kê khai nộp thuế TTĐB theo mức thuế suất quy định tại Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế.. Cụ thể như sau:

BIỂU THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

STT	Hàng hóa, dịch vụ	Thuế suất (%)
I	Hàng hóa	
1	Thuốc lá điếu, xì gà và các chế phẩm khác từ cây thuốc lá	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2018	70
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2019	75
2	Rượu	
	a) Rượu từ 20 độ trở lên	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2016	55
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2017 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	60
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	65
	b) Rượu dưới 20 độ	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	30
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	35
3	Bia	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2016	55
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2017 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	60
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	65
4	Xe ô tô dưới 24 chỗ	
	a) Xe ô tô chở người từ 9 chỗ trở xuống, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	
	- Loại có dung tích xi lanh từ 1.500 cm ³ trở xuống	
	+ Từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	40
	+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	35

- Loại có dung tích xi lanh trên 1.500 cm ³ đến 2.000 cm ³	
+ Từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	45
+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	40
- Loại có dung tích xi lanh trên 2.000 cm ³ đến 2.500 cm ³	50
- Loại có dung tích xi lanh trên 2.500 cm ³ đến 3.000 cm ³	
+ Từ ngày 01 tháng 07 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	55
+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	60
- Loại có dung tích xi lanh trên 3.000 cm ³ đến 4.000 cm ³	90
- Loại có dung tích xi lanh trên 4.000 cm ³ đến 5.000 cm ³	110
- Loại có dung tích xi lanh trên 5.000 cm ³ đến 6.000 cm ³	130
- Loại có dung tích xi lanh trên 6.000 cm ³	150
b) Xe ô tô chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	15
c) Xe ô tô chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	10
d) Xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	
- Loại có dung tích xi lanh từ 2.500 cm ³ trở xuống	15
- Loại có dung tích xi lanh trên 2.500 cm ³ đến 3.000 cm ³	20
- Loại có dung tích xi lanh trên 3.000 cm ³	25
đ) Xe ô tô chạy bằng xăng kết hợp năng lượng điện, năng lượng sinh học, trong đó tỷ trọng xăng sử dụng không quá 70% số năng lượng sử dụng	Bằng 70% mức thuế suất áp dụng cho xe cùng loại quy định tại các Điểm 4a, 4b, 4c và 4d của Biểu

		thuế quy định tại Điều này
	e) Xe ô tô chạy bằng năng lượng sinh học	Bằng 50% mức thuế suất áp dụng cho xe cùng loại quy định tại các Điểm 4a, 4b, 4c và 4d của Biểu thuế quy định tại Điều này
	g) Xe ô tô chạy bằng điện	
	- Loại chở người từ 9 chỗ trở xuống	15
	- Loại chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ	10
	- Loại chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ	5
	- Loại thiết kế vừa chở người, vừa chở hàng	10
	h) Xe mô-tô-hôm (motorhome) không phân biệt dung tích xi lanh	
	- Từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	70
	- Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	75
5	Xe mô tô hai bánh, xe mô tô ba bánh có dung tích xi lanh trên 125 cm ³	20
6	Tàu bay	30
7	Du thuyền	30
8	Xăng các loại	
	a) Xăng	10
	b) Xăng E5	8
	c) Xăng E10	7
9	Điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống	10
10	Bài lá	40
11	Vàng mã, hàng mã	70
II	Dịch vụ	
1	Kinh doanh vũ trường	40
2	Kinh doanh mát-xa, ka-ra-ô-kê	30

3	Kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng	35
4	Kinh doanh đặt cược	30
5	Kinh doanh gôn	20
6	Kinh doanh xổ số	15

Một số quy định cụ thể cần lưu ý về thuế suất thuế TTĐB:

- Đối với xe ô tô loại thiết kế vừa chở người vừa chở hàng quy định tại các Điểm 4d, 4g Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt nêu trên là loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và khoang chở hàng theo tiêu chuẩn quốc gia do Bộ Khoa học và Công nghệ quy định.

- Xe ô tô chạy bằng xăng kết hợp năng lượng sinh học hoặc điện quy định tại Điểm 4đ Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt nêu trên là loại xe được thiết kế theo tiêu chuẩn của nhà sản xuất có tỷ lệ xăng pha trộn không quá 70% tổng số nhiên liệu sử dụng và loại xe kết hợp động cơ điện với động cơ xăng có tỷ lệ xăng sử dụng theo tiêu chuẩn nhà sản xuất không quá 70% số năng lượng sử dụng so với loại xe chạy xăng tiết kiệm nhất, có cùng số chỗ ngồi và cùng dung tích xi lanh có mặt trên thị trường Việt Nam.

- Xe ô tô chạy bằng năng lượng sinh học, năng lượng điện quy định tại các Điểm 4e, 4g Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt nêu trên là loại xe được thiết kế theo tiêu chuẩn của nhà sản xuất chạy hoàn toàn bằng năng lượng sinh học, năng lượng điện.

- Trường hợp cơ sở sản xuất nhiều loại hàng hóa và kinh doanh nhiều loại dịch vụ chịu thuế TTĐB có các mức thuế suất khác nhau thì phải kê khai nộp thuế TTĐB theo từng mức thuế suất quy định đối với từng loại hàng hóa, dịch vụ; nếu cơ sở sản xuất hàng hóa, kinh doanh dịch vụ không xác định được theo từng mức thuế suất thì phải tính và nộp thuế theo mức thuế suất cao nhất của hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở có sản xuất, kinh doanh.

3.3.3. Phương pháp tính thuế

3.3.3.1. Công thức xác định

a) Công thức chung

$$\text{Thuế TTĐB phải nộp} = \text{Số lượng hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ} \times \text{Giá tính thuế TTĐB} \times \text{Thuế suất thuế TTĐB}$$

b) Cách xác định thuế TTĐB phải nộp đối với hàng hóa nhập khẩu

Đối với hàng hóa nhập khẩu thì phải tính và nộp thuế TTĐB ở cả khâu nhập khẩu và khi cơ sở nhập khẩu bán hàng trong nước. Theo đó, trình tự xác định thuế TTĐB trong trường hợp này gồm 3 bước sau đây:

Bước 1: Xác định thuế TTĐB phải nộp khi nhập khẩu theo công thức sau:

$$\text{Thuế} = \text{Số lượng hàng hoá} \times \text{Giá tính} \times \text{Thuế suất}$$

TTĐB phải nộp	chịu thuế TTĐB nhập khẩu	thuế TTĐB	thuế TTĐB
------------------	-----------------------------	--------------	-----------

Bước 2: Xác định thuế TTĐB phát sinh của hàng hóa tiêu thụ nội địa khi cơ sở nhập khẩu bán ra trong nước trên cơ sở giá tính thuế TTĐB đã nêu tại mục 3.3.1 nêu trên và theo công thức:

$$\text{Thuế TTĐB phát sinh của hàng hóa tiêu thụ} = \text{Số lượng hàng hoá chịu thuế TTĐB tiêu thụ nội địa} \times \text{Giá tính thuế TTĐB} \times \text{Thuế suất thuế TTĐB}$$

Bước 3: Xác định thuế TTĐB cơ sở nhập khẩu phải nộp khi bán trong nước theo công thức sau:

$$\text{Thuế TTĐB phải nộp của hàng hóa tiêu thụ nội địa} = \text{Thuế TTĐB phát sinh của hàng hóa tiêu thụ} - \text{Thuế TTĐB đã nộp khi nhập khẩu tương ứng với lượng hàng hóa tiêu thụ nội địa}$$

Cách xác định thuế TTĐB đã nộp khi nhập khẩu để khấu trừ khi xác định thuế TTĐB phải nộp khi bán trong nước được trình bày trong mục 3.3.3.2 dưới đây.

3.3.3.2. *Khấu trừ thuế TTĐB*

Nguyên tắc của thuế TTĐB là chỉ đánh một lần tại khâu nhập khẩu hoặc khâu sản xuất, tuy nhiên cần tính đến thực tế có những mặt hàng mà quy trình kỹ thuật sản xuất vẫn tiếp tục được sử dụng để sản xuất ra những sản phẩm cuối cùng thuộc diện chịu thuế TTĐB (Chẳng hạn như: Rượu nước dùng để đóng thành rượu chai; rượu trắng dùng để pha chế rượu thuốc; xăng khoáng dùng để chế biến xăng sinh học E5, E10...). Nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý, bảo đảm nguyên tắc không thu trùng thuế TTĐB, Luật thuế TTĐB quy định việc khấu trừ thuế TTĐB đã nộp tại khâu trước đó. Cụ thể như sau:

(1) Người nộp thuế sản xuất hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB bằng các nguyên liệu chịu thuế TTĐB được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp đối với nguyên liệu nhập khẩu (bao gồm cả số thuế TTĐB đã nộp theo Quyết định ấn định thuế của cơ quan hải quan, trừ trường hợp cơ quan hải quan xử phạt gian lận về gian lận, trốn thuế) hoặc đã trả đối với nguyên liệu mua trực tiếp từ cơ sở sản xuất trong nước khi xác định số thuế TTĐB phải nộp. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của nguyên liệu đã sử dụng để sản xuất hàng hóa bán ra.

Riêng đối với xăng sinh học: Số thuế TTĐB được khấu trừ của kỳ khai thuế được căn cứ vào số thuế TTĐB đã nộp hoặc đã trả trên một đơn vị nguyên liệu mua vào của kỳ khai thuế trước liền kề của xăng khoáng để sản xuất xăng sinh học.

Ví dụ 3.7: Trong tháng 10, Tập đoàn AB nhập khẩu 5.000 lít xăng khoáng Ron 92 với số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu là 5.000.000 đồng và mua của nhà máy lọc dầu D 3.000 lít xăng khoáng Ron 92 với số thuế TTĐB đã trả là

3.300.000 đồng, thực hiện pha chế giữa xăng khoáng và Etanol để nhập kho 2.000 lít xăng E5.

Trong tháng 11, Tập đoàn AB bán xăng E5 cho các Công ty con, sản lượng xuất bán là 1.000 lít.

Tỷ lệ xăng khoáng Ron 92 trong xăng sinh học là 95,06%, tỷ lệ Etanol trong xăng sinh học là 4,94%.

Số thuế TTĐB được khấu trừ trong tháng 11 tính như sau :

$(5.000.000 \text{ đồng} + 3.300.000 \text{ đồng})/8.000 \text{ lít} \times 95,06\% \times 1.000 \text{ lít} = 986.247 \text{ đồng}.$

Tương tự trong tháng 12, Tập đoàn AB bán xăng E5 từ nguồn pha chế của tháng 10 và tháng 11 thì số thuế TTĐB được khấu trừ cũng căn cứ vào số thuế TTĐB đã nộp, đã trả của nguyên liệu xăng khoáng nhập khẩu, mua của nhà máy lọc dầu D trong tháng 11 áp dụng cho toàn bộ lượng xăng sinh học bán trong tháng 12.

Đối với các doanh nghiệp được phép sản xuất, pha chế xăng sinh học, việc kê khai, nộp thuế, khấu trừ thuế TTĐB được thực hiện tại cơ quan thuế địa phương nơi doanh nghiệp đóng trụ sở chính. Số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết của xăng khoáng nguyên liệu dùng để sản xuất, pha chế xăng sinh học (bao gồm cả số thuế chưa được khấu trừ hết phát sinh từ kỳ khai thuế tháng 1/2016) được bù trừ với số thuế TTĐB phải nộp của hàng hóa, dịch vụ khác phát sinh trong kỳ. Trường hợp sau khi bù trừ, số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết của xăng khoáng nguyên liệu dùng để sản xuất, pha chế xăng sinh học thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo hoặc hoàn trả.

(2) Người nộp thuế TTĐB đối với hàng hóa chịu thuế TTĐB nhập khẩu được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu bao gồm cả số thuế TTĐB đã nộp theo Quyết định ấn định thuế của cơ quan hải quan, trừ trường hợp cơ quan hải quan xử phạt gian lận về gian lận, trốn thuế khi xác định số thuế TTĐB phải nộp bán ra trong nước. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của hàng hóa chịu thuế TTĐB nhập khẩu bán ra và chỉ được khấu trừ tối đa bằng tương ứng số thuế TTĐB tính được ở khâu bán ra trong nước. Phần chênh lệch không được khấu trừ thuế giữa số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu với số thuế TTĐB bán ra trong nước, người nộp thuế được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

Điều kiện khấu trừ thuế TTĐB được quy định như sau:

- Đối với trường hợp nhập khẩu nguyên liệu chịu thuế TTĐB để sản xuất hàng hóa chịu thuế TTĐB và trường hợp nhập khẩu hàng hóa chịu thuế TTĐB thì chứng từ để làm căn cứ khấu trừ thuế TTĐB là chứng từ nộp thuế TTĐB khâu nhập khẩu.

- Đối với trường hợp mua nguyên liệu trực tiếp của nhà sản xuất trong nước:

+ Hợp đồng mua bán hàng hoá, trong hợp đồng phải có nội dung thể hiện hàng hóa do cơ sở bán hàng trực tiếp sản xuất; Bản sao Giấy chứng nhận kinh doanh của cơ sở bán hàng (có chữ ký, đóng dấu của cơ sở bán hàng).

+ Chứng từ thanh toán qua ngân hàng.

+ Chứng từ để làm căn cứ khấu trừ thuế TTĐB là hoá đơn GTGT khi mua hàng. Số thuế TTĐB mà đơn vị mua hàng đã trả khi mua nguyên liệu được xác định = Giá tính thuế TTĐB nhân với thuế suất thuế TTĐB; trong đó:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\begin{array}{l} \text{Giá mua chưa} \\ \text{có thuế} \\ \text{GTGT} \\ \text{(thể hiện trên} \\ \text{hóa đơn} \\ \text{GTGT)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Thuế bảo vệ môi trường} \\ \text{(nếu có)} \end{array}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Việc khấu trừ tiền thuế TTĐB được thực hiện khi kê khai thuế TTĐB, thuế TTĐB phải nộp được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Số thuế} \\ \text{TTĐB} \\ \text{phải nộp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số thuế TTĐB của} \\ \text{hàng hoá chịu thuế} \\ \text{TTĐB được bán ra} \\ \text{trong kỳ.} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Số thuế TTĐB đã nộp đối với hàng hóa,} \\ \text{nguyên liệu ở khâu nhập khẩu hoặc số} \\ \text{thuế TTĐB đã trả ở khâu nguyên liệu} \\ \text{mua vào tương ứng với số hàng hoá} \\ \text{được bán ra trong kỳ.} \end{array}$$

Trường hợp chưa xác định được chính xác số thuế TTĐB đã nộp (hoặc đã trả) cho số nguyên vật liệu tương ứng với số sản phẩm tiêu thụ trong kỳ thì có thể căn cứ vào số liệu của kỳ trước để tính số thuế TTĐB được khấu trừ và sẽ xác định theo số thực tế vào cuối quý, cuối năm. Trong mọi trường hợp, số thuế TTĐB được phép khấu trừ tối đa không vượt quá số thuế TTĐB tính cho phần nguyên liệu theo tiêu chuẩn định mức kinh tế kỹ thuật của sản phẩm.

Ví dụ 3.8: Trong kỳ kê khai thuế, cơ sở A phát sinh các nghiệp vụ sau:

+ Nhập khẩu 10.000 lít rượu nước, đã nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu 250 triệu đồng (căn cứ biên lai nộp thuế TTĐB ở khâu nhập khẩu).

+ Xuất kho 8.000 lít để sản xuất 12.000 chai rượu.

+ Xuất bán 9.000 chai rượu, số thuế TTĐB phát sinh khi xuất bán của 9.000 chai rượu xuất bán là 350 triệu đồng.

+ Số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu nước rượu phân bổ cho 9.000 chai rượu đã bán ra là 150 triệu đồng.

Số thuế TTĐB cơ sở A phải nộp trong kỳ là:

$$350 \text{ triệu đồng} - 150 \text{ triệu đồng} = 200 \text{ triệu đồng.}$$

Ví dụ 3.9: Trong kỳ kê khai thuế, cơ sở B phát sinh các nghiệp vụ sau:

+ Nhập khẩu 100 máy điều hòa nhiệt độ A công suất 12.000 BTU, đã nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu 100 triệu đồng (căn cứ biên lai nộp thuế TTĐB ở khâu nhập khẩu).

+ Xuất bán 100 máy điều hòa nhiệt độ, số thuế TTĐB phát sinh khi bán ra trong nước là 120 triệu đồng.

Số thuế TTĐB cơ sở B phải nộp trong kỳ là:

$$120 \text{ triệu đồng} - 100 \text{ triệu đồng} = 20 \text{ triệu đồng.}$$

Ví dụ 3.10: Trong kỳ kê khai thuế, cơ sở B phát sinh các nghiệp vụ sau:

+ Nhập khẩu 100 máy điều hòa nhiệt độ X công suất 12.000 BTU, đã nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu 100 triệu đồng (căn cứ biên lai nộp thuế TTĐB ở khâu nhập khẩu).

+ Xuất bán 100 máy điều hòa nhiệt độ, số thuế TTĐB phát sinh khi xuất bán 100 máy điều hòa nhiệt độ là 90 triệu đồng.

Cơ sở B được khấu trừ số thuế TTĐB là 90 triệu đồng. Đối với số thuế TTĐB không được khấu trừ (10 triệu đồng), cơ sở B được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

3.4. Hoàn thuế TTĐB

Theo Luật thuế TTĐB số 27/2008/QH12, Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TTĐB số 70/2014/QH13, Luật số 106/2016/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì người nộp thuế TTĐB được hoàn thuế TTĐB đã nộp trong các trường hợp sau:

(1) Hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu bao gồm:

a) Hàng hoá nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB nhưng còn lưu kho, lưu bãi tại cửa khẩu và đang chịu sự giám sát của cơ quan hải quan, được tái xuất ra nước ngoài.

b) Hàng hoá nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB để giao, bán hàng cho nước ngoài thông qua các đại lý tại Việt Nam; hàng hóa nhập khẩu để bán cho các phương tiện của các hãng nước ngoài trên các tuyến đường quốc tế qua cảng Việt Nam và các phương tiện của Việt Nam trên các tuyến đường quốc tế theo qui định của Chính phủ.

c) Hàng tạm nhập khẩu để tái xuất khẩu theo phương thức kinh doanh hàng tạm nhập tái xuất khi tái xuất khẩu được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp tương ứng với số hàng tái xuất khẩu.

d) Hàng nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB nhưng tái xuất khẩu ra nước ngoài được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp đối với số hàng xuất trả lại nước ngoài.

đ) Hàng tạm nhập khẩu để dự hội chợ, triển lãm, giới thiệu sản phẩm hoặc để phục vụ công việc khác trong thời hạn nhất định đã nộp thuế TTĐB, khi tái xuất khẩu được hoàn thuế.

e) Hàng nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB theo khai báo, nhưng thực tế nhập khẩu ít hơn so với khai báo; hàng nhập khẩu trong quá trình nhập khẩu bị hư hỏng, mất có lý do xác đáng, đã nộp thuế TTĐB.

g) Đối với hàng nhập khẩu chưa phù hợp về chất lượng, chủng loại theo hợp đồng, giấy phép nhập khẩu (do phía chủ hàng nước ngoài gửi sai), có giám định của cơ quan có thẩm quyền kiểm nghiệm và xác nhận của chủ hàng nước ngoài mà được phép nhập khẩu thì cơ quan hải quan kiểm tra và xác nhận lại số thuế TTĐB phải nộp, nếu có số thuế đã nộp thừa thì được hoàn lại, nếu nộp thiếu thì phải nộp đủ số phải nộp.

Trường hợp được phép xuất khẩu trả lại nước ngoài thì được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp đối với số hàng xuất trả lại nước ngoài.

Trường hợp trả lại hàng cho bên nước ngoài trong thời hạn chưa phải nộp thuế nhập khẩu theo chế độ quy định thì cơ quan hải quan kiểm tra thủ tục và thực hiện việc không thu thuế TTĐB phù hợp với số hàng nhập khẩu trả lại nước ngoài.

(2) Hàng hoá là nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng xuất khẩu được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp tương ứng với số nguyên liệu dùng để sản xuất hàng hoá thực tế xuất khẩu.

Việc hoàn thuế TTĐB theo quy định tại điểm 1 và 2 nêu trên chỉ thực hiện đối với hàng hóa thực tế xuất khẩu và thủ tục, hồ sơ, trình tự, thẩm quyền giải quyết hoàn thuế TTĐB đối với hàng nhập khẩu được thực hiện theo quy định như đối với việc giải quyết hoàn thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

(3) Cơ sở sản xuất, kinh doanh quyết toán thuế khi sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản, chuyển đổi hình thức sở hữu, giao, bán, khoán, cho thuê doanh nghiệp nhà nước có số thuế TTĐB nộp thừa, cơ sở có quyền đề nghị cơ quan thuế hoàn lại số thuế TTĐB nộp thừa.

(4) Hoàn thuế TTĐB trong các trường hợp sau đây:

a) Hoàn thuế theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

b) Hoàn thuế theo điều ước quốc tế mà Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

c) Hoàn thuế trong trường hợp có số tiền thuế TTĐB đã nộp lớn hơn số tiền thuế TTĐB phải nộp theo quy định.

3.5. Giảm thuế

Người nộp thuế sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gặp khó khăn do thiên tai, tai nạn bất ngờ được giảm thuế. Mức giảm được xác định trên cơ sở tổn thất thực tế do thiên tai, tai nạn bất ngờ gây ra nhưng không quá 30% số thuế phải nộp của năm xảy ra thiệt hại và không vượt quá giá trị tài sản bị thiệt hại sau khi được bồi thường (nếu có).

3.6. Một số điểm lưu ý về quản lý thuế TTĐB

Việc quản lý thuế TTĐB được thực hiện thống nhất theo các quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện. Tuy nhiên, do đặc thù của thuế TTĐB cùng với những nội dung mới trong chính sách như: Quy định về giá tính thuế đối với hoạt động gia công hàng hoá thuộc diện chịu thuế TTĐB; Cơ sở sản xuất hàng hoá, dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB thực hiện bán hàng thông qua các cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc (chi nhánh, cửa hàng); Cơ sở sản xuất bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá do cơ sở quy định, hưởng hoa hồng... cho nên, cần *lưu ý một số điểm trong quản lý thuế* như sau:

- Trường hợp cơ sở sản xuất, kinh doanh không thực hiện hoặc thực hiện không đúng chế độ hóa đơn, chứng từ thì cơ quan thuế căn cứ vào tình hình sản xuất kinh doanh thực tế để ấn định doanh thu theo quy định của Luật Quản lý thuế và xác định số thuế TTĐB phải nộp.

- Cơ sở sản xuất, nhập khẩu hàng hóa, kinh doanh dịch vụ chịu thuế TTĐB phải thực hiện đúng chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ khi mua, bán hàng hóa, kinh doanh dịch vụ và vận chuyển hàng hóa theo quy định của pháp luật.

- Cơ sở sản xuất khi bán hàng hóa, giao hàng cho các chi nhánh, cơ sở phụ thuộc, đại lý đều phải sử dụng hóa đơn. Trường hợp chi nhánh, cửa hàng trực thuộc đặt trên cùng một tỉnh, thành phố với cơ sở sản xuất hoặc hàng xuất chuyển kho thì cơ sở được sử dụng phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ kèm theo lệnh điều động nội bộ.

- Cơ sở sản xuất mặt hàng chịu thuế TTĐB có sử dụng nhãn hiệu hàng hóa phải đăng ký mẫu nhãn hiệu hàng hóa sử dụng theo quy định.

Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006 có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/07/2007 đã quy định thống nhất quy trình nghiệp vụ, thủ tục hồ sơ quản lý thuế đối với từng loại thuế. Sau đó, các luật sửa đổi, bổ sung Luật Quản lý thuế gồm: Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế năm 2012; Luật số 71/2014/QH13 và Luật số 106/2016/QH13 đã tiếp tục sửa đổi, bổ sung một số quy định về quản lý thuế, trong đó có quản lý thuế TTĐB. Trên cơ sở đó, Chính phủ, Bộ Tài chính ban hành các quy định hướng dẫn thi hành việc khai thuế, tính thuế, nộp thuế, hoàn thuế TTĐB cùng với các mẫu biểu, hồ sơ tại văn bản cấp Nghị định, Thông tư. Theo đó, cần *lưu ý một số nội dung về kê khai, nộp thuế TTĐB* như sau:

- Khai thuế tiêu thụ đặc biệt là loại khai theo tháng; đối với hàng hóa mua để xuất khẩu nhưng được bán trong nước thì khai theo lần phát sinh.

- Đối với hàng hóa nhập khẩu thì khai thuế TTĐB theo từng lần nhập khẩu cùng với việc khai thuế nhập khẩu. Sau đó, khi bán trong nước thì khai thuế theo tháng.

- Người nộp thuế sản xuất hàng hoá, gia công hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt; kinh doanh xuất khẩu mua hàng chưa nộp thuế tiêu thụ đặc biệt, sau đó không xuất khẩu mà bán trong nước phải nộp hồ sơ khai thuế tiêu thụ đặc biệt với cơ quan thuế quản lý trực tiếp.

- Trường hợp người nộp thuế sản xuất hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thực hiện bán hàng qua chi nhánh, cửa hàng, đơn vị trực thuộc hoặc bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá hưởng hoa hồng, xuất hàng bán ký gửi, người nộp thuế phải khai thuế tiêu thụ đặc biệt cho toàn bộ số hàng hóa này với cơ quan thuế quản lý trực tiếp. Các chi nhánh, cửa hàng, đơn vị trực thuộc, đại lý, đơn vị bán hàng ký gửi không phải khai thuế tiêu thụ đặc biệt nhưng khi gửi Bảng kê bán hàng cho người nộp thuế thì đồng gửi một bản cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp đơn vị trực thuộc, đại lý, đơn vị bán hàng ký gửi để theo dõi.

- Trường hợp người nộp thuế có cơ sở phụ thuộc sản xuất hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đóng trên địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính thì phải khai thuế tiêu thụ đặc biệt với cơ quan thuế quản lý trực tiếp tại địa phương nơi có cơ sở sản xuất.

- Các trường hợp khai thuế bổ sung, khai điều chỉnh khi cơ sở kinh doanh phát hiện sai sót thực hiện theo quy định chung tại các văn bản pháp luật hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế (Tham khảo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính và các thông tư sửa đổi, bổ sung Thông tư 156/2013/TT-BTC).

3.6. Văn bản pháp luật hiện hành về thuế TTĐB

- Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt số 27/2008/QH12 ngày 14/11/2008;

- Luật số 70/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Luật số 71/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;

- Luật số 106/2016/QH13 ngày 6/4/2016 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;

- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11;

- Luật số 21/2012/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;

- Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật số 106/2016/QH13;

- Nghị định số 14/2019/NĐ-CP ngày 1/2/2019 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 và Luật số 21/2012/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 195/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế và sửa đổi một số điều tại các Thông tư về thuế;

- Thông tư 20/2017/TT-BTC ngày 6/3/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 2 Điều 8 Thông tư số 195/2015/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 130/2016/TT-BTC;

- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số thông tư hướng dẫn về thuế và quản lý thuế;

- Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ;

- Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế giá trị gia tăng và quản lý thuế tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ.

4. THUẾ XUẤT KHẨU, THUẾ NHẬP KHẨU

4.1. Những vấn đề chung về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

4.1.1. Khái niệm

Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (XNK) là sắc thuế thuộc loại thuế gián thu đánh vào hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu qua biên giới của mỗi quốc gia.

Số thuế xuất khẩu phải nộp được tính vào giá bán của hàng hoá xuất khẩu, do đó sẽ làm giảm khả năng cạnh tranh về giá của hàng xuất khẩu trên thị trường quốc tế. Ngược lại, số thuế nhập khẩu phải nộp sẽ được nhà nhập khẩu cộng vào giá vốn hàng nhập khẩu, và như vậy, xét về mặt lý thuyết, hàng hoá thuộc diện nhập khẩu sẽ có giá cao hơn so với hàng hoá cùng loại được sản xuất ở trong nước.

4.1.2. Vị trí, vai trò của thuế XNK

Thuế XNK có vị trí, vai trò khá quan trọng trong hệ thống thuế của một quốc gia, thể hiện trên các phương diện chủ yếu sau đây:

- Thuế XNK được tất cả các nước sử dụng làm công cụ bảo hộ sản xuất trong nước trước sự xâm nhập của hàng hoá nhập ngoại. Tất nhiên, vai trò này giảm dần khi quá trình tự do hóa thương mại quốc tế được đẩy mạnh gắn với các thỏa thuận đa phương và song phương về cắt giảm thuế nhập khẩu.

- Thuế XNK góp phần bảo vệ nguồn nguyên liệu thô, hạn chế xuất khẩu khoáng sản thô đồng thời thực hiện định hướng khuyến khích phát triển công nghiệp chế biến,... thông qua việc đánh thuế xuất khẩu vào việc xuất khẩu nguyên liệu thô.

- Cùng với các công cụ hành chính như giấy phép, hạn ngạch; các rào cản kỹ thuật như điều kiện kinh doanh, tiêu chuẩn chất lượng... thuế XNK chính là hàng rào thuế quan để cản trở hoạt động mậu dịch quốc tế (hoặc tham gia mở cửa thị trường) nhằm mục tiêu bảo đảm quyền lợi quốc gia ở mức tối ưu. Đương nhiên, những ngành nghề có liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp sẽ được hưởng lợi hoặc bị thiệt hại trong từng thời điểm nhất định do Nhà nước sử dụng công cụ thuế XNK.

- Thuế XNK thể hiện rõ mối quan hệ xung đột lợi ích giữa nhà sản xuất và nhà nhập khẩu mặt hàng thuộc diện chịu thuế. Một mặt hàng là sản phẩm đầu ra của doanh nghiệp này nhưng lại là đầu vào của doanh nghiệp khác, mặt hàng khác. Vì vậy, việc tăng, giảm thuế một mặt hàng không chỉ tác động đến đối thủ cạnh tranh mà còn tác động trực tiếp đến cả các “đồng minh” thân thiết của doanh nghiệp.

4.1.3. Chính sách thuế XNK trong quá trình tự do hóa thương mại quốc tế

Chức năng chủ yếu của thuế nhập khẩu là thực hiện việc điều chỉnh quan hệ cung cầu giữa thị trường trong nước và thị trường bên ngoài, điều tiết hoạt động nhập khẩu. Đây là loại thuế có tác động trực tiếp đến cán cân thương mại và các chỉ tiêu kinh tế vĩ mô quan trọng của nền kinh tế. Trong trung và dài hạn, chính sách thuế nhập khẩu rất có ý nghĩa trong việc tham gia bảo hộ nền sản xuất trong nước đồng thời góp phần tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, trong ngắn hạn thuế nhập khẩu là một trong những công cụ tham gia điều hành xuất nhập khẩu, can thiệp thị trường vì mục tiêu kinh tế vĩ mô.

Trong quá trình toàn cầu hoá, làn sóng tự do hoá thương mại được diễn ra ở mọi nơi trên thế giới. Mỗi quốc gia muốn được hưởng lợi từ việc tham nhập

thị trường nước khác hoặc khối nước có Hiệp định thương mại. Đương nhiên, mỗi quốc gia sẽ phải nhượng bộ mở cửa thị trường thông qua dỡ bỏ hàng rào phi thuế quan và cắt giảm thuế nhập khẩu. Tất cả các nước muốn gia nhập các tổ chức thương mại khu vực hoặc toàn cầu, muốn ký kết các Hiệp định về khuyến khích và bảo hộ đầu tư... đều phải đàm phán cam kết lộ trình giảm thuế, mức thuế trần tối đa.

Hội nhập sâu hơn vào nền kinh tế thế giới và khu vực, Việt Nam phải thực hiện các cam kết quốc tế về dỡ bỏ các rào cản thương mại, cắt giảm thuế quan, tạo thuận lợi cho tự do hoá thương mại. Trong thời gian tới, việc điều chỉnh thuế nhập khẩu cần phải tuân thủ đầy đủ các cam kết gia nhập WTO (hạ thuế suất MFN) cũng như các cam kết ASEAN (thuế suất CEPT/AFTA; ATIGA), cam kết ASEAN - TRUNG QUỐC, cam kết ASEAN - HÀN QUỐC, NHẬT BẢN, cam kết ASEAN - Ấn Độ, ASEAN – Australia – New Zealand, CPTPP và các hiệp định thương mại song phương khác.

4.2. Thuế XNK của Việt Nam - quá trình hình thành và phát triển

Thuế XNK được hình thành kể từ khi thực hiện chủ trương đổi mới, xây dựng và phát triển nền kinh tế nhiều thành phần, Nhà nước nới lỏng dần và cho phép khu vực tư nhân được tham gia vào hoạt động xuất nhập khẩu.

Cuối năm 1987, cùng với việc ban hành Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Quốc hội ban hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Từ đó đến nay, Luật thuế XNK liên tục được hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu quản lý nhà nước đối với hoạt động XNK, tạo thuận lợi cho việc đàm phán gia nhập các tổ chức thương mại, thuế quan trong khu vực và trên thế giới.

Những lần sửa đổi quan trọng về thuế XNK được tiến hành trong các năm 1991, 1993 (phục vụ gia nhập ASEAN 1995), 1995, 1998... Đặc biệt, lần sửa đổi Luật thuế XNK cuối năm 2005 với những nội dung cải cách theo chuẩn mực quốc tế nhằm tạo thuận lợi cho việc đàm phán gia nhập WTO vào giai đoạn quyết định.

Tuy nhiên, để có thể trở thành một thành viên chính thức của WTO vào tháng 01 năm 2007, cùng với việc sửa đổi nội dung điều luật, các cuộc đàm phán cam kết cắt giảm hàng ngàn dòng thuế đã được diễn ra với nhiều nước đối tác, trong đó có Hoa Kỳ.

Sau 10 năm tổ chức thực hiện, Luật thuế XNK năm 2005 đã bộc lộ những bất cập so với điều kiện thực tiễn và so với yêu cầu hội nhập ngày càng sâu rộng theo các cam kết hình thành Cộng đồng ASEAN, Hiệp định đối tác xuyên Thái Bình Dương – TPP. Vì vậy, ngày 6/4/2016, Quốc hội đã thông qua Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (sửa đổi) số 107/2016/QH13 để thay thế cho Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

4.3. Phạm vi áp dụng thuế XNK

4.3.1. Đối tượng chịu thuế

Hàng hoá trong 4 trường hợp sau đây là đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (trừ hàng hóa nêu tại Mục 4.3.2).

- (1) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam.
- (2) Hàng hóa xuất khẩu từ thị trường trong nước vào khu phi thuế quan, hàng hóa nhập khẩu từ khu phi thuế quan vào thị trường trong nước.
- (3) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu tại chỗ và hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu của doanh nghiệp thực hiện quyền xuất khẩu, quyền nhập khẩu, quyền phân phối.

4.3.2. Các trường hợp không chịu thuế XNK

Đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu không áp dụng đối với các trường hợp sau:

- (1) Hàng hóa quá cảnh, chuyển khẩu, trung chuyển.
- (2) Hàng hóa viện trợ nhân đạo, hàng hóa viện trợ không hoàn lại.
- (3) Hàng hóa xuất khẩu từ khu phi thuế quan ra nước ngoài; hàng hóa nhập khẩu từ nước ngoài vào khu phi thuế quan và chỉ sử dụng trong khu phi thuế quan; hàng hóa chuyển từ khu phi thuế quan này sang khu phi thuế quan khác.
- (4) Phần dầu khí được dùng để trả thuế tài nguyên cho Nhà nước khi xuất khẩu.

4.3.3. Người nộp thuế

Các đối tượng sau đây là người nộp thuế XNK:

- (1) Chủ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.
- (2) Tổ chức nhận ủy thác xuất khẩu, nhập khẩu.
- (3) Người xuất cảnh, nhập cảnh có hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, gửi hoặc nhận hàng hóa qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam.
- (4) Người được ủy quyền, bảo lãnh và nộp thuế thay cho người nộp thuế, bao gồm:
 - (a) Đại lý làm thủ tục hải quan trong trường hợp được người nộp thuế ủy quyền nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu;
 - (b) Doanh nghiệp cung cấp dịch vụ bưu chính, dịch vụ chuyển phát nhanh quốc tế trong trường hợp nộp thuế thay cho người nộp thuế;
 - (c) Tổ chức tín dụng hoặc tổ chức khác hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng trong trường hợp bảo lãnh, nộp thuế thay cho người nộp thuế;

(d) Người được chủ hàng hóa ủy quyền trong trường hợp hàng hóa là quà biếu, quà tặng của cá nhân; hành lý gửi trước, gửi sau chuyến đi của người xuất cảnh, nhập cảnh;

(đ) Chi nhánh của doanh nghiệp được ủy quyền nộp thuế thay cho doanh nghiệp;

(e) Người khác được ủy quyền nộp thuế thay cho người nộp thuế theo quy định của pháp luật.

(5) Người thu mua, vận chuyển hàng hóa trong định mức miễn thuế của cư dân biên giới nhưng không sử dụng cho sản xuất, tiêu dùng mà đem bán tại thị trường trong nước và thương nhân nước ngoài được phép kinh doanh hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu ở chợ biên giới theo quy định của pháp luật.

(6) Người có hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu thuộc đối tượng không chịu thuế, miễn thuế nhưng sau đó có sự thay đổi và chuyển sang đối tượng chịu thuế theo quy định của pháp luật.

(7) Trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

4.4. Thuế chống bán phá giá, thuế chống trợ cấp, thuế tự vệ

4.4.1. Thuế chống bán phá giá

(1) Điều kiện áp dụng thuế chống bán phá giá:

(a) Hàng hóa nhập khẩu bán phá giá tại Việt Nam và biên độ bán phá giá phải được xác định cụ thể;

(b) Việc bán phá giá hàng hóa là nguyên nhân gây ra hoặc đe dọa gây ra thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước hoặc ngăn cản sự hình thành của ngành sản xuất trong nước.

(2) Nguyên tắc áp dụng thuế chống bán phá giá:

(a) Thuế chống bán phá giá chỉ được áp dụng ở mức độ cần thiết, hợp lý nhằm ngăn ngừa hoặc hạn chế thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước;

(b) Việc áp dụng thuế chống bán phá giá được thực hiện khi đã tiến hành điều tra và phải căn cứ vào kết luận điều tra theo quy định của pháp luật;

(c) Thuế chống bán phá giá được áp dụng đối với hàng hóa bán phá giá vào Việt Nam;

(d) Việc áp dụng thuế chống bán phá giá không được gây thiệt hại đến lợi ích kinh tế - xã hội trong nước.

(3) Thời hạn áp dụng thuế chống bán phá giá không quá 5 năm, kể từ ngày quyết định áp dụng có hiệu lực. Trường hợp cần thiết, quyết định áp dụng thuế chống bán phá giá có thể được gia hạn.

4.4.2. Thuế chống trợ cấp

(1) Điều kiện áp dụng thuế chống trợ cấp:

- (a) Hàng hóa nhập khẩu được xác định có trợ cấp theo quy định pháp luật;
- (b) Hàng hóa nhập khẩu là nguyên nhân gây ra hoặc đe dọa gây ra thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước hoặc ngăn cản sự hình thành của ngành sản xuất trong nước.

(2) Nguyên tắc áp dụng thuế chống trợ cấp:

(a) Thuế chống trợ cấp chỉ được áp dụng ở mức độ cần thiết, hợp lý nhằm ngăn ngừa hoặc hạn chế thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước;

(b) Việc áp dụng thuế chống trợ cấp được thực hiện khi đã tiến hành điều tra và phải căn cứ vào kết luận điều tra theo quy định của pháp luật;

(c) Thuế chống trợ cấp được áp dụng đối với hàng hóa được trợ cấp nhập khẩu vào Việt Nam;

(d) Việc áp dụng thuế chống trợ cấp không được gây thiệt hại đến lợi ích kinh tế - xã hội trong nước.

(3) Thời hạn áp dụng thuế chống trợ cấp không quá 5 năm, kể từ ngày quyết định áp dụng có hiệu lực. Trường hợp cần thiết, quyết định áp dụng thuế chống trợ cấp có thể được gia hạn.

4.4.3. Thuế tự vệ

(1) Điều kiện áp dụng thuế tự vệ:

(a) Khối lượng, số lượng hoặc trị giá hàng hóa nhập khẩu gia tăng đột biến một cách tuyệt đối hoặc tương đối so với khối lượng, số lượng hoặc trị giá của hàng hóa tương tự hoặc hàng hóa cạnh tranh trực tiếp được sản xuất trong nước;

(b) Việc gia tăng khối lượng, số lượng hoặc trị giá hàng hóa nhập khẩu quy định tại điểm a khoản này gây ra hoặc đe dọa gây ra thiệt hại nghiêm trọng cho ngành sản xuất hàng hóa tương tự hoặc hàng hóa cạnh tranh trực tiếp trong nước hoặc ngăn cản sự hình thành của ngành sản xuất trong nước.

(2) Nguyên tắc áp dụng thuế tự vệ:

(a) Thuế tự vệ được áp dụng trong phạm vi và mức độ cần thiết nhằm ngăn ngừa hoặc hạn chế thiệt hại nghiêm trọng cho ngành sản xuất trong nước và tạo điều kiện để ngành sản xuất đó nâng cao khả năng cạnh tranh;

(b) Việc áp dụng thuế tự vệ phải căn cứ vào kết luận điều tra, trừ trường hợp áp dụng thuế tự vệ tạm thời;

(c) Thuế tự vệ được áp dụng trên cơ sở không phân biệt đối xử và không phụ thuộc vào xuất xứ hàng hóa.

(3) Thời hạn áp dụng thuế tự vệ không quá 4 năm, bao gồm cả thời gian áp dụng thuế tự vệ tạm thời. Thời hạn áp dụng thuế tự vệ có thể được gia hạn không quá 6 năm tiếp theo, với điều kiện vẫn còn thiệt hại nghiêm trọng hoặc nguy cơ gây ra thiệt hại nghiêm trọng cho ngành sản xuất trong nước và có bằng

chứng chứng minh rằng ngành sản xuất đó đang điều chỉnh để nâng cao khả năng cạnh tranh.

4.5. Căn cứ tính thuế, hạn ngạch thuế quan, thời điểm tính thuế và tỷ giá tính thuế

4.5.1. Căn cứ tính thuế

Thuế XNK được xác định dựa theo một trong 3 phương pháp là: Phương pháp tính thuế theo tỷ lệ phần trăm, phương pháp tính thuế tuyệt đối và phương pháp hỗn hợp. Với mỗi phương pháp tính thuế có những căn cứ tính thuế tương ứng. Cụ thể như sau:

4.5.1.1. Căn cứ tính thuế XNK đối với hàng hóa áp dụng phương pháp tính thuế theo tỷ lệ phần trăm

Theo phương pháp này, số tiền thuế XNK phải nộp được xác định căn cứ vào trị giá tính thuế và thuế suất theo tỷ lệ phần trăm của từng mặt hàng tại thời điểm tính thuế. Cụ thể như sau:

(1) Trị giá tính thuế

Trị giá tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là trị giá hải quan theo quy định của Luật Hải quan.

Căn cứ vào Luật Hải quan, Điều 20 Nghị định 08/2015/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Hải quan và các thông tư 38/2015/TT-BTC, 39/2018/TT-BTC thì nguyên tắc xác định trị giá hải quan như sau:

(a) Đối với hàng hóa xuất khẩu

Trị giá hải quan hàng xuất khẩu là giá bán của hàng hóa tính đến cửa khẩu xuất, không bao gồm phí bảo hiểm quốc tế và phí vận tải quốc tế.

Giá bán của hàng hóa tính đến cửa khẩu xuất là giá ghi trên hợp đồng mua bán hàng hóa hoặc các hình thức có giá trị pháp lý tương đương hợp đồng, hóa đơn thương mại và các chứng từ có liên quan của lô hàng phù hợp với hàng hóa thực xuất khẩu.

Trị giá tính thuế xuất khẩu được xác định tuân tự theo các phương pháp quy định tại Khoản 15 Điều 1 Thông tư 39/2018/TT-BTC sửa đổi, bổ sung Thông tư 38/2015/TT-BTC.

(b) Đối với hàng hóa nhập khẩu

Trị giá hải quan hàng nhập khẩu là giá thực tế phải trả tính đến cửa khẩu nhập đầu tiên trên cơ sở áp dụng Hiệp định chung về thuế quan và thương mại hoặc theo các cam kết quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã ký kết.

Cửa khẩu nhập đầu tiên được xác định như sau:

- Đối với phương thức vận tải đường biển, đường hàng không, cửa khẩu

nhập đầu tiên là cảng dỡ hàng ghi trên vận đơn;

- Đối với phương thức vận tải đường sắt, cửa khẩu nhập đầu tiên là ga đường sắt liên vận quốc tế ở biên giới;

- Đối với phương thức vận tải đường bộ, đường sông, cửa khẩu nhập đầu tiên là cửa khẩu biên giới nơi hàng hóa nhập khẩu đi vào lãnh thổ Việt Nam.

Chính phủ giao Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chi tiết phương pháp xác định trị giá tính thuế xuất khẩu, trị giá tính thuế nhập khẩu và nguyên tắc, phương pháp xác định trị giá hải quan đối với các trường hợp khác.

(2) Thuế suất thuế XNK

(a) Quy định chung về thuế suất thuế XNK

Thuế suất đối với hàng hóa xuất khẩu được quy định cụ thể cho từng mặt hàng tại biểu thuế xuất khẩu.

Trường hợp hàng hóa xuất khẩu sang nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi về thuế xuất khẩu trong quan hệ thương mại với Việt Nam thì thực hiện theo các thỏa thuận này.

Thuế suất đối với hàng hóa nhập khẩu gồm thuế suất ưu đãi, thuế suất ưu đãi đặc biệt, thuế suất thông thường. Cụ thể là:

- *Thuế suất ưu đãi* áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu có xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ thực hiện đối xử tối huệ quốc trong quan hệ thương mại với Việt Nam; hàng hóa từ khu phi thuế quan nhập khẩu vào thị trường trong nước đáp ứng điều kiện xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ thực hiện đối xử tối huệ quốc trong quan hệ thương mại với Việt Nam;

- *Thuế suất ưu đãi đặc biệt* áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu có xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi đặc biệt về thuế nhập khẩu trong quan hệ thương mại với Việt Nam; hàng hóa từ khu phi thuế quan nhập khẩu vào thị trường trong nước đáp ứng điều kiện xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi đặc biệt về thuế nhập khẩu trong quan hệ thương mại với Việt Nam;

- *Thuế suất thông thường* áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu không thuộc các trường hợp quy định tại điểm a và điểm b khoản này. Thuế suất thông thường được quy định bằng 150% thuế suất ưu đãi của từng mặt hàng tương ứng. Trường hợp mức thuế suất ưu đãi bằng 0%, Thủ tướng Chính phủ căn cứ quy định tại Điều 10 của Luật Thuế XNK để quyết định việc áp dụng mức thuế suất thông thường.

(b) Nguyên tắc ban hành biểu thuế XNK

- Khuyến khích nhập khẩu nguyên liệu, vật liệu, ưu tiên loại trong nước chưa đáp ứng nhu cầu; chú trọng phát triển lĩnh vực công nghệ cao, công nghệ nguồn, tiết kiệm năng lượng, bảo vệ môi trường.

- Phù hợp với định hướng phát triển kinh tế - xã hội của Nhà nước và các

cam kết về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong các điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

- Góp phần bình ổn thị trường và nguồn thu ngân sách nhà nước.
- Đơn giản, minh bạch, tạo thuận lợi cho người nộp thuế và thực hiện cải cách thủ tục hành chính về thuế.
- Áp dụng thống nhất mức thuế suất đối với hàng hóa có cùng bản chất, cấu tạo, công dụng, có tính năng kỹ thuật tương tự; thuế suất thuế nhập khẩu giảm dần từ thành phẩm đến nguyên liệu thô; thuế suất thuế xuất khẩu tăng dần từ thành phẩm đến nguyên liệu thô.

(c) Thẩm quyền ban hành biểu thuế XNK

Chính phủ căn cứ nguyên tắc ban hành biểu thuế quy định tại Điều 10 của Luật Thuế XNK, Biểu thuế xuất khẩu theo Danh mục nhóm hàng chịu thuế và khung thuế suất thuế xuất khẩu đối với từng nhóm hàng chịu thuế ban hành kèm theo Luật Thuế XNK, Biểu thuế ưu đãi cam kết tại Nghị định thư gia nhập Tổ chức thương mại thế giới đã được Quốc hội phê chuẩn và các điều ước quốc tế khác mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên để ban hành Biểu thuế xuất khẩu; Biểu thuế xuất khẩu ưu đãi; Biểu thuế nhập khẩu ưu đãi; Biểu thuế nhập khẩu ưu đãi đặc biệt; Danh mục hàng hóa và mức thuế tuyệt đối, thuế hỗn hợp, thuế nhập khẩu ngoài hạn ngạch thuế quan.

Trong trường hợp cần thiết, Chính phủ trình Ủy ban thường vụ Quốc hội sửa đổi, bổ sung Biểu thuế xuất khẩu theo Danh mục nhóm hàng chịu thuế và khung thuế suất thuế xuất khẩu đối với từng nhóm hàng chịu thuế ban hành kèm theo Luật Thuế XNK.

4.5.1.2. Căn cứ tính thuế XNK đối với hàng hóa áp dụng phương pháp tính thuế tuyệt đối

Số tiền thuế XNK phải nộp theo phương pháp tính thuế tuyệt đối được xác định căn cứ vào lượng hàng hóa thực tế xuất khẩu, nhập khẩu và mức thuế tuyệt đối quy định trên một đơn vị hàng hóa tại thời điểm tính thuế.

Mức thuế tuyệt đối tính trên một đơn vị hàng hóa tại thời điểm tính thuế do Chính phủ quy định.

4.5.1.3. Căn cứ tính thuế đối với hàng hóa áp dụng phương pháp hỗn hợp

Số tiền thuế XNK phải nộp theo phương pháp tính thuế hỗn hợp được xác định là tổng số tiền thuế theo tỷ lệ phần trăm và số tiền thuế tuyệt đối như trình bày tại mục 4.5.1 và 4.5.2 nêu trên.

4.5.2. Thuế đối với hàng hóa nhập khẩu áp dụng hạn ngạch thuế quan

Hàng hóa nhập khẩu trong hạn ngạch thuế quan áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối như trình bày tại mục 4.5.1.1 và 4.5.1.2 nêu trên.

Hàng hóa nhập khẩu ngoài hạn ngạch thuế quan áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối ngoài hạn ngạch do cơ quan có thẩm quyền quy định.

4.5.3. Thời điểm tính thuế XNK

Thời điểm tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan.

Đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu thuộc đối tượng không chịu thuế, miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối trong hạn ngạch thuế quan nhưng được thay đổi về đối tượng không chịu thuế, miễn thuế, áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối trong hạn ngạch thuế quan theo quy định của pháp luật thì thời điểm tính thuế là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan mới.

Thời điểm đăng ký tờ khai hải quan thực hiện theo quy định của pháp luật về hải quan.

4.5.4. Tỷ giá tính thuế

Tỷ giá giữa đồng Việt Nam với đồng tiền nước ngoài dùng để xác định trị giá tính thuế là tỷ giá ngoại tệ mua vào theo hình thức chuyển khoản của Hội sở chính Ngân hàng Thương mại cổ phần Ngoại thương Việt Nam tại thời điểm cuối ngày của ngày thứ năm tuần trước liền kề hoặc là tỷ giá cuối ngày của ngày làm việc liền trước ngày thứ năm tuần trước liền kề trong trường hợp ngày thứ năm là ngày lễ, ngày nghỉ. Tỷ giá này được sử dụng để xác định tỷ giá tính thuế cho các tờ khai hải quan đăng ký trong tuần.

Đối với các ngoại tệ không được Hội sở chính Ngân hàng thương mại cổ phần Ngoại thương Việt Nam công bố tỷ giá thì xác định theo tỷ giá tính chéo giữa đồng Việt Nam với một số ngoại tệ do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố. Đối với các ngoại tệ chưa được công bố tỷ giá tính chéo thì xác định theo nguyên tắc tính chéo giữa tỷ giá đô la Mỹ với đồng Việt Nam và tỷ giá giữa đồng đô la Mỹ với các ngoại tệ đó do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố. Tỷ giá do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố là tỷ giá được đưa tin mới nhất trên trang điện tử của Ngân hàng Nhà nước Việt Nam.

4.6. Quản lý thuế XNK

4.6.1. Nguyên tắc quản lý thuế XNK

Quy định về quản lý thuế nói chung và quản lý thuế XNK nói riêng từ ngày 01/01/2007 được thực hiện theo Luật Quản lý thuế, các luật sửa đổi, bổ sung Luật Quản lý thuế và các Nghị định của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế. Ngoài ra, quản lý thuế đối với hàng hóa XNK còn thực hiện theo Luật Hải quan và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Theo đó, nguyên tắc quản lý thuế được áp dụng thống nhất là: Cơ quan hải quan quản lý thuế đối với hàng hóa XNK theo nguyên tắc quản lý rủi ro. Theo đó, người nộp thuế XNK được áp dụng cách thức quản lý phù hợp tương ứng với 3 mức độ: Doanh nghiệp ưu tiên; doanh nghiệp tuân thủ và doanh nghiệp không tuân thủ pháp luật thuế.

4.6.1.1. Doanh nghiệp ưu tiên

Người nộp thuế được xếp vào nhóm doanh nghiệp ưu tiên nếu thỏa mãn đồng thời 4 điều kiện sau:

(1) Tuân thủ pháp luật về hải quan, pháp luật về thuế

Trong thời hạn 2 năm liên tục tính đến thời điểm doanh nghiệp nộp văn bản đề nghị công nhận doanh nghiệp ưu tiên, doanh nghiệp không vi phạm các quy định của pháp luật về thuế, hải quan tới mức bị xử lý vi phạm về các hành vi sau: (a) Các hành vi trốn thuế; gian lận thuế; buôn lậu và vận chuyển trái phép hàng hóa qua biên giới; (b) Các hành vi vi phạm hành chính có hình thức, mức xử phạt vượt thẩm quyền Chi cục trưởng Chi cục Hải quan và các chức danh tương đương.

(2) Điều kiện về chấp hành tốt pháp luật về kế toán, kiểm toán

(a) Áp dụng các chuẩn mực kế toán theo quy định của Bộ Tài chính;

(b) Báo cáo tài chính hàng năm phải được kiểm toán bởi công ty kiểm toán đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập. Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính nêu trong báo cáo kiểm toán phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

(3) Điều kiện về hệ thống kiểm soát nội bộ

Doanh nghiệp phải thực hiện và duy trì hệ thống, quy trình quản lý, giám sát, kiểm soát vận hành thực tế trong toàn bộ dây chuyền cung ứng hàng hóa xuất, nhập khẩu của mình.

(4) Điều kiện về kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu

(a) Doanh nghiệp xuất khẩu, nhập khẩu đạt kim ngạch 100 triệu USD/năm;

(b) Doanh nghiệp xuất khẩu hàng hóa sản xuất tại Việt Nam đạt kim ngạch 40 triệu USD/năm;

(c) Doanh nghiệp xuất khẩu hàng hóa là nông sản, thủy sản sản xuất hoặc nuôi, trồng tại Việt Nam đạt kim ngạch 30 triệu USD/năm;

(d) Đại lý thủ tục hải quan: số tờ khai làm thủ tục hải quan trong năm đạt 20.000 tờ khai/năm.

Kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu trong các trường hợp cụ thể trên là kim ngạch bình quân trong 2 năm liên tiếp tính đến ngày doanh nghiệp có văn bản đề nghị xem xét, không bao gồm kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu ủy thác.

Không áp dụng điều kiện kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu quy định tại điều kiện thứ tư nói trên đối với doanh nghiệp được Bộ Khoa học và Công nghệ cấp giấy chứng nhận là doanh nghiệp công nghệ cao theo quy định của Luật Công nghệ cao.

Bộ Tài chính xem xét áp dụng chế độ ưu tiên đối với hàng hóa nhập khẩu để thực hiện dự án đầu tư trọng điểm được Thủ tướng Chính phủ chỉ đạo trước khi cấp phép đầu tư đang trong giai đoạn xây dựng cơ bản.

4.6.1.2. Doanh nghiệp tuân thủ và doanh nghiệp không tuân thủ

Người nộp thuế được cơ quan hải quan sắp xếp vào nhóm tuân thủ hoặc không tuân thủ dựa theo các tiêu chí sau: (a) Chính sách quản lý, chính sách thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, quá cảnh, phương tiện xuất cảnh, nhập cảnh, quá cảnh, hành lý của hành khách xuất cảnh, nhập cảnh, quá cảnh; (b) Tính chất, đặc điểm của hàng hóa, hành lý, phương tiện vận tải; (c) Tần suất, tính chất, mức độ vi phạm liên quan đến hàng hóa, hành lý, phương tiện vận tải; (d) Xuất xứ của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, quá cảnh; (đ) Tuyến đường, phương thức vận chuyển hàng hóa, hành lý; (e) Các yếu tố khác liên quan đến quá trình hoạt động xuất khẩu, nhập khẩu, xuất cảnh, nhập cảnh, quá cảnh.

4.6.2. Hồ sơ khai thuế XNK

Đối với hàng hóa XNK, hồ sơ hải quan được sử dụng làm hồ sơ khai thuế XNK. Hồ sơ hải quan gồm: (a) Tờ khai hải quan hoặc chứng từ thay thế tờ khai hải quan; (b) Chứng từ có liên quan.

Tùy từng trường hợp, người khai hải quan phải nộp hoặc xuất trình hợp đồng mua bán hàng hóa, hóa đơn thương mại, chứng từ vận tải, chứng từ chứng nhận xuất xứ hàng hóa, giấy phép xuất khẩu, nhập khẩu, văn bản thông báo kết quả kiểm tra hoặc miễn kiểm tra chuyên ngành, các chứng từ liên quan đến hàng hóa theo quy định của pháp luật có liên quan.

Chứng từ thuộc hồ sơ hải quan là chứng từ giấy hoặc chứng từ điện tử. Chứng từ điện tử phải bảo đảm tính toàn vẹn và khuôn dạng theo quy định của pháp luật về giao dịch điện tử.

4.6.3. Thời hạn nộp thuế XNK

Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu thuộc đối tượng chịu thuế phải nộp thuế trước khi thông quan hoặc giải phóng hàng hóa theo quy định của Luật Hải quan, trừ trường hợp được bảo lãnh hoặc thuộc diện áp dụng chế độ doanh nghiệp ưu tiên như trình bày dưới đây.

Trường hợp được tổ chức tín dụng bảo lãnh số thuế phải nộp thì được thông quan hoặc giải phóng hàng hóa nhưng phải nộp tiền chậm nộp theo quy định của Luật Quản lý thuế kể từ ngày được thông quan hoặc giải phóng hàng hóa đến ngày nộp thuế. Thời hạn bảo lãnh tối đa là 30 ngày, kể từ ngày đăng ký tờ khai hải quan.

Trường hợp đã được tổ chức tín dụng bảo lãnh nhưng hết thời hạn bảo lãnh mà người nộp thuế chưa nộp thuế và tiền chậm nộp thì tổ chức bảo lãnh có trách nhiệm nộp đủ thuế và tiền chậm nộp thay cho người nộp thuế.

Bảo lãnh tiền thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu được thực hiện theo một trong hai hình thức: Bảo lãnh riêng hoặc bảo lãnh chung. Bảo lãnh

riêng là việc tổ chức tín dụng hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng cam kết bảo lãnh thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp số tiền thuế cho một tờ khai hải quan hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu. Bảo lãnh chung là việc tổ chức tín dụng hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng cam kết bảo lãnh thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp số tiền thuế cho hai tờ khai hải quan hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trở lên tại một hoặc nhiều Chi cục Hải quan. Bảo lãnh chung được trừ lùi, khôi phục tương ứng với số tiền thuế đã nộp.

Trường hợp tổ chức tín dụng nhận bảo lãnh riêng hoặc bảo lãnh chung nhưng hết thời hạn bảo lãnh đối với từng tờ khai mà người nộp thuế chưa nộp thuế và tiền chậm nộp (nếu có), tổ chức tín dụng nhận bảo lãnh có trách nhiệm nộp đủ tiền thuế, tiền chậm nộp thay người nộp thuế vào ngân sách nhà nước trên cơ sở thông tin trên hệ thống xử lý dữ liệu điện tử hải quan hoặc thông báo của cơ quan hải quan.

Trường hợp sử dụng hình thức đặt cọc tiền thuế nhập khẩu đối với hàng hóa kinh doanh tạm nhập, tái xuất trong thời hạn tạm nhập, tái xuất (bao gồm cả thời gian gia hạn), người nộp thuế phải nộp một khoản tiền tương đương số tiền thuế nhập khẩu của hàng hóa tạm nhập vào tài khoản tiền gửi của cơ quan hải quan tại Kho bạc nhà nước.

Việc hoàn trả tiền đặt cọc thực hiện như quy định về hoàn trả tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt nộp thừa theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Đối với hàng hóa kinh doanh tạm nhập tái xuất, quá thời hạn lưu giữ, doanh nghiệp chưa tái xuất hàng hóa ra khỏi Việt Nam thì cơ quan hải quan chuyển số tiền đặt cọc từ tài khoản tiền gửi của cơ quan hải quan vào ngân sách nhà nước; đối với trường hợp bảo lãnh thì tổ chức tín dụng có trách nhiệm nộp số tiền tương ứng với số tiền thuế nhập khẩu vào ngân sách nhà nước trên cơ sở thông tin trên hệ thống xử lý dữ liệu điện tử hải quan hoặc thông báo của cơ quan hải quan.

Người nộp thuế được áp dụng chế độ ưu tiên theo quy định của Luật Hải quan được thực hiện nộp thuế cho các tờ khai hải quan đã thông quan hoặc giải phóng hàng hóa trong tháng chậm nhất vào ngày thứ mười của tháng kế tiếp. Quá thời hạn này mà người nộp thuế chưa nộp thuế thì phải nộp đủ số tiền nợ thuế và tiền chậm nộp theo quy định của Luật Quản lý thuế.

4.6.4. kê khai, nộp thuế XNK

4.6.4.1. Nguyên tắc khai thuế, nộp thuế

Nguyên tắc khai thuế, nộp thuế XNK được thực hiện theo quy định tại Nghị định số 08/2015/NĐ-CP ngày 21/1/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Hải quan.

Người nộp thuế tự kê khai đầy đủ, chính xác, trung thực các tiêu chí trên tờ khai hải quan và các chứng từ phải nộp, phải xuất trình theo quy định của pháp luật, các yếu tố làm căn cứ, liên quan đến tính thuế hoặc miễn thuế, xét miễn thuế, xét giảm thuế, xét hoàn thuế, không thu thuế xuất khẩu, thuế nhập

khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường (trừ việc kê khai thuế suất, số tiền thuế phải nộp đối với hàng hóa thuộc đối tượng không chịu thuế).

Người nộp thuế tự xác định, chịu trách nhiệm trước pháp luật về việc kê khai số tiền thuế phải nộp; số tiền thuế được miễn thuế, xét miễn thuế, xét giảm thuế, hoàn thuế hoặc không thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường theo đúng quy định của pháp luật; kê khai số tiền thuế phải nộp trên giấy nộp tiền theo quy định của Bộ Tài chính về thu, nộp thuế và các khoản thu khác đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

Đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu kê khai thuộc đối tượng không chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường hoặc miễn thuế, xét miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc áp dụng thuế suất ưu đãi, ưu đãi đặc biệt, mức thuế theo hạn ngạch thuế quan và đã được xử lý theo kê khai nhưng sau đó có thay đổi về đối tượng không chịu thuế hoặc mục đích được miễn thuế, xét miễn thuế, áp dụng thuế suất ưu đãi, ưu đãi đặc biệt, mức thuế theo hạn ngạch thuế quan; hàng hóa là nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất hàng hoá xuất khẩu và hàng hóa tạm nhập - tái xuất chuyển tiêu thụ nội địa thì người nộp thuế phải thực hiện khai hải quan đối với hàng hóa thay đổi mục đích sử dụng, chuyển tiêu thụ nội địa theo hướng dẫn của Bộ Tài chính.

Thời hạn nộp hồ sơ hải quan, khai bổ sung hồ sơ hải quan, đăng ký hồ sơ hải quan, thay thế, sửa chữa hồ sơ hải quan, thay thế tờ khai hải quan,... được thực hiện theo quy định pháp luật về hải quan.

4.6.4.2. Địa điểm, hình thức nộp thuế

- Địa điểm nộp thuế: Kho bạc, ngân hàng thương mại, tổ chức tín dụng, Hải quan, và các tổ chức được làm dịch vụ thuế quan.

- Hình thức nộp thuế: Tiền mặt, chuyển khoản.

4.6.5. Thứ tự thanh toán tiền thuế; Ấn định thuế⁵

Nội dung này trong chuyên đề quản lý thuế, thực hiện theo quy trình thủ tục thống nhất.

4.7. Miễn thuế, giảm thuế

Nhằm thực hiện chính sách khuyến khích đầu tư, khuyến khích xuất khẩu, không vi phạm các cam kết quốc tế, góp phần tham gia vào phân bổ nguồn lực có hiệu quả và đảm bảo tính tương đồng, phù hợp với hệ thống pháp luật chuyên ngành đang còn hiệu lực, Luật thuế XNK đã quy định các trường hợp miễn thuế, xét miễn thuế và giảm thuế như sau:

⁵ Xem mục Quản lý thuế

4.7.1. Miễn thuế

Các trường hợp sau đây thuộc diện được miễn thuế XNK:

(1) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu của tổ chức, cá nhân nước ngoài được hưởng quyền ưu đãi, miễn trừ tại Việt Nam trong định mức phù hợp với điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên; hàng hóa trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế của người xuất cảnh, nhập cảnh; hàng hóa nhập khẩu để bán tại cửa hàng miễn thuế.

(2) Tài sản di chuyển, quà biếu, quà tặng trong định mức của tổ chức, cá nhân nước ngoài cho tổ chức, cá nhân Việt Nam hoặc ngược lại.

Tài sản di chuyển, quà biếu, quà tặng có số lượng hoặc trị giá vượt quá định mức miễn thuế phải nộp thuế đối với phần vượt, trừ trường hợp đơn vị nhận là cơ quan, tổ chức được ngân sách nhà nước bảo đảm kinh phí hoạt động và được cơ quan có thẩm quyền cho phép tiếp nhận hoặc trường hợp vì mục đích nhân đạo, từ thiện.

(3) Hàng hóa mua bán, trao đổi qua biên giới của cư dân biên giới thuộc Danh mục hàng hóa và trong định mức để phục vụ cho sản xuất, tiêu dùng của cư dân biên giới.

Trường hợp thu mua, vận chuyển hàng hóa trong định mức nhưng không sử dụng cho sản xuất, tiêu dùng của cư dân biên giới và hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu của thương nhân nước ngoài được phép kinh doanh ở chợ biên giới thì phải nộp thuế.

(4) Hàng hóa được miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

(5) Hàng hóa có trị giá hoặc có số tiền thuế phải nộp dưới mức tối thiểu.

(6) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để gia công sản phẩm xuất khẩu; sản phẩm hoàn chỉnh nhập khẩu để gắn vào sản phẩm gia công; sản phẩm gia công xuất khẩu.

Sản phẩm gia công xuất khẩu được sản xuất từ nguyên liệu, vật tư trong nước có thuế xuất khẩu thì không được miễn thuế đối với phần trị giá nguyên liệu, vật tư trong nước tương ứng cấu thành trong sản phẩm xuất khẩu.

Hàng hóa xuất khẩu để gia công sau đó nhập khẩu được miễn thuế xuất khẩu và thuế nhập khẩu tính trên phần trị giá của nguyên vật liệu xuất khẩu cấu thành sản phẩm gia công. Đối với hàng hóa xuất khẩu để gia công sau đó nhập khẩu là tài nguyên, khoáng sản, sản phẩm có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên thì không được miễn thuế.

(7) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để sản xuất hàng hóa xuất khẩu.

(8) Hàng hóa sản xuất, gia công, tái chế, lắp ráp tại khu phi thuế quan

không sử dụng nguyên liệu, linh kiện nhập khẩu từ nước ngoài khi nhập khẩu vào thị trường trong nước.

(9) Hàng hóa tạm nhập, tái xuất hoặc tạm xuất, tái nhập trong thời hạn nhất định, bao gồm:

- Hàng hóa tạm nhập, tái xuất, tạm xuất, tái nhập để tổ chức hoặc tham dự hội chợ, triển lãm, giới thiệu sản phẩm, sự kiện thể thao, văn hóa, nghệ thuật hoặc các sự kiện khác; máy móc, thiết bị tạm nhập, tái xuất để thử nghiệm, nghiên cứu phát triển sản phẩm; máy móc, thiết bị, dụng cụ nghề nghiệp tạm nhập, tái xuất, tạm xuất, tái nhập để phục vụ công việc trong thời hạn nhất định hoặc phục vụ gia công cho thương nhân nước ngoài, trừ trường hợp máy móc, thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển của các tổ chức, cá nhân được phép tạm nhập, tái xuất để thực hiện các dự án đầu tư, thi công xây dựng, lắp đặt công trình, phục vụ sản xuất.

- Máy móc, thiết bị, linh kiện, phụ tùng tạm nhập để thay thế, sửa chữa tàu biển, tàu bay nước ngoài hoặc tạm xuất để thay thế, sửa chữa tàu biển, tàu bay Việt Nam ở nước ngoài; hàng hóa tạm nhập, tái xuất để cung ứng cho tàu biển, tàu bay nước ngoài neo đậu tại cảng Việt Nam.

- Hàng hóa tạm nhập, tái xuất hoặc tạm xuất, tái nhập để bảo hành, sửa chữa, thay thế.

- Phương tiện quay vòng theo phương thức tạm nhập, tái xuất hoặc tạm xuất, tái nhập để chứa hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

- Hàng hóa kinh doanh tạm nhập, tái xuất trong thời hạn tạm nhập, tái xuất (bao gồm cả thời gian gia hạn) được tổ chức tín dụng bảo lãnh hoặc đã đặt cọc một khoản tiền tương đương số tiền thuế nhập khẩu của hàng hóa tạm nhập, tái xuất.

(10) Hàng hóa không nhằm mục đích thương mại trong các trường hợp sau: hàng mẫu; ảnh, phim, mô hình thay thế cho hàng mẫu; ấn phẩm quảng cáo số lượng nhỏ.

(11) Hàng hóa nhập khẩu để tạo tài sản cố định của đối tượng được hưởng ưu đãi đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư, bao gồm:

- Máy móc, thiết bị; linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng để lắp ráp đồng bộ hoặc sử dụng đồng bộ với máy móc, thiết bị; nguyên liệu, vật tư dùng để chế tạo máy móc, thiết bị hoặc để chế tạo linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng của máy móc, thiết bị.

- Phương tiện vận tải chuyên dùng trong dây chuyền công nghệ sử dụng trực tiếp cho hoạt động sản xuất của dự án.

- Vật tư xây dựng trong nước chưa sản xuất được.

Việc miễn thuế nhập khẩu đối với hàng hóa nhập khẩu trong trường hợp này được áp dụng cho cả dự án đầu tư mới và dự án đầu tư mở rộng.

(12) Giống cây trồng; giống vật nuôi; phân bón, thuốc bảo vệ thực vật trong nước chưa sản xuất được, cần thiết nhập khẩu theo quy định của cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền.

(13) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu để sản xuất của dự án đầu tư thuộc danh mục ngành, nghề đặc biệt ưu đãi đầu tư hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn theo quy định của pháp luật về đầu tư, doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp khoa học và công nghệ, tổ chức khoa học và công nghệ được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 5 năm, kể từ khi bắt đầu sản xuất.

Việc miễn thuế nhập khẩu đối với trường hợp này không áp dụng đối với dự án đầu tư khai thác khoáng sản; dự án sản xuất sản phẩm có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên; dự án sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

(14) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu trong nước chưa sản xuất được của dự án đầu tư để sản xuất, lắp ráp trang thiết bị y tế được ưu tiên nghiên cứu, chế tạo được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 5 năm, kể từ khi bắt đầu sản xuất.

(15) Hàng hóa nhập khẩu để phục vụ hoạt động dầu khí, bao gồm:

- Máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng cần thiết cho hoạt động dầu khí, bao gồm cả trường hợp tạm nhập, tái xuất.

- Linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng để lắp ráp đồng bộ hoặc sử dụng đồng bộ với máy móc, thiết bị; nguyên liệu, vật tư dùng để chế tạo máy móc, thiết bị hoặc để chế tạo linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng của máy móc, thiết bị cần thiết cho hoạt động dầu khí.

- Vật tư cần thiết cho hoạt động dầu khí trong nước chưa sản xuất được.

(16) Dự án, cơ sở đóng tàu thuộc danh mục ngành, nghề ưu đãi theo quy định của pháp luật về đầu tư được miễn thuế đối với:

- Hàng hóa nhập khẩu để tạo tài sản cố định của cơ sở đóng tàu, bao gồm: máy móc, thiết bị; linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng để lắp ráp đồng bộ hoặc sử dụng đồng bộ với máy móc, thiết bị; nguyên liệu, vật tư dùng để chế tạo máy móc, thiết bị hoặc để chế tạo linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng của máy móc, thiết bị; phương tiện vận tải trong dây chuyền công nghệ phục vụ trực tiếp cho hoạt động đóng tàu; vật tư xây dựng trong nước chưa sản xuất được.

- Hàng hóa nhập khẩu là máy móc, thiết bị, nguyên liệu, vật tư, linh kiện, bán thành phẩm trong nước chưa sản xuất được phục vụ cho việc đóng tàu.

- Tàu biển xuất khẩu.

(17) Máy móc, thiết bị, nguyên liệu, vật tư, linh kiện, bộ phận, phụ tùng nhập khẩu phục vụ hoạt động in, đúc tiền.

(18) Hàng hóa nhập khẩu là nguyên liệu, vật tư, linh kiện trong nước chưa sản xuất được phục vụ trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm công nghệ thông tin, nội dung số, phần mềm.

(19) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu để bảo vệ môi trường, bao gồm:

- Máy móc, thiết bị, phương tiện, dụng cụ, vật tư chuyên dùng nhập khẩu trong nước chưa sản xuất được để thu gom, vận chuyển, xử lý, chế biến nước thải, rác thải, khí thải, quan trắc và phân tích môi trường, sản xuất năng lượng tái tạo; xử lý ô nhiễm môi trường, ứng phó, xử lý sự cố môi trường.

- Sản phẩm xuất khẩu được sản xuất từ hoạt động tái chế, xử lý chất thải.

(20) Hàng hóa nhập khẩu chuyên dùng trong nước chưa sản xuất được phục vụ trực tiếp cho giáo dục.

(21) Hàng hóa nhập khẩu là máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư chuyên dùng trong nước chưa sản xuất được, tài liệu, sách báo khoa học chuyên dùng sử dụng trực tiếp cho nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ, phát triển hoạt động ươm tạo công nghệ, ươm tạo doanh nghiệp khoa học và công nghệ, đổi mới công nghệ.

(22) Hàng hóa nhập khẩu chuyên dùng phục vụ trực tiếp cho an ninh, quốc phòng, trong đó phương tiện vận tải chuyên dùng phải là loại trong nước chưa sản xuất được.

(23) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu để phục vụ bảo đảm an sinh xã hội, khắc phục hậu quả thiên tai, thảm họa, dịch bệnh và các trường hợp đặc biệt khác.

4.7.2. Giảm thuế

Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu đang trong quá trình giám sát của cơ quan hải quan nếu bị hư hỏng, mất mát được cơ quan, tổ chức có thẩm quyền giám định chứng nhận thì được giảm thuế.

Mức giảm thuế tương ứng với tỷ lệ tổn thất thực tế của hàng hóa. Trường hợp hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu bị hư hỏng, mất mát toàn bộ thì không phải nộp thuế.

Thủ tục giảm thuế thực hiện theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

4.8. Hoàn thuế thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

4.8.1. Các trường hợp được hoàn thuế XNK

(1) Người nộp thuế đã nộp thuế nhập khẩu, thuế xuất khẩu nhưng không có hàng hóa nhập khẩu, xuất khẩu hoặc nhập khẩu, xuất khẩu ít hơn so với hàng hóa nhập khẩu, xuất khẩu đã nộp thuế;

(2) Người nộp thuế đã nộp thuế xuất khẩu nhưng hàng hóa xuất khẩu phải tái nhập được hoàn thuế xuất khẩu và không phải nộp thuế nhập khẩu;

(3) Người nộp thuế đã nộp thuế nhập khẩu nhưng hàng hóa nhập khẩu

phải tái xuất được hoàn thuế nhập khẩu và không phải nộp thuế xuất khẩu;

(4) Người nộp thuế đã nộp thuế đối với hàng hóa nhập khẩu để sản xuất, kinh doanh nhưng đã đưa vào sản xuất hàng hóa xuất khẩu và đã xuất khẩu sản phẩm;

(5) Người nộp thuế đã nộp thuế đối với máy móc, thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển của các tổ chức, cá nhân được phép tạm nhập, tái xuất, trừ trường hợp đi thuê để thực hiện các dự án đầu tư, thi công xây dựng, lắp đặt công trình, phục vụ sản xuất, khi tái xuất ra nước ngoài hoặc xuất vào khu phi thuế quan.

4.8.2. Nguyên tắc và phương pháp xác định số thuế XNK được hoàn

Số tiền thuế nhập khẩu được hoàn lại xác định trên cơ sở trị giá sử dụng còn lại của hàng hóa khi tái xuất khẩu tính theo thời gian sử dụng, lưu lại tại Việt Nam. Trường hợp hàng hóa đã hết trị giá sử dụng thì không được hoàn lại thuế nhập khẩu đã nộp.

Không hoàn thuế đối với số tiền thuế được hoàn dưới mức tối thiểu theo quy định của Chính phủ.

Hàng hóa quy định tại các điểm 1, 2, 3 mục 4.8.1 nói trên được hoàn thuế khi chưa qua sử dụng, gia công, chế biến.

4.8.3. Thủ tục hoàn thuế

Thủ tục hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thực hiện theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

4.9. Các văn bản quy phạm pháp luật hiện hành về thuế XNK

- Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (sửa đổi) số 107/2016/QH13 ngày 6/4/2016;

- Luật Hải quan số 54/2014/QH13 ngày 23/6/2014;

- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006;

- Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012;

- Luật số 71/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và Luật Quản lý thuế;

- Luật số 106/2016/QH13 ngày 6/4/2016 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;

- Nghị định số 134/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (sửa đổi);

- Nghị định số 08/2015/NĐ-CP ngày 21/1/2015 của Chính phủ quy định chi tiết và biện pháp thi hành Luật Hải quan về thủ tục hải quan, kiểm tra, giám sát, kiểm soát hải quan;

- Nghị định số 164/2013/NĐ-CP ngày 13/11/2013 của Chính phủ sửa đổi,

bổ sung một số điều của Nghị định số 29/2008/NĐ-CP ngày 14/3/2008 của Chính phủ quy định về khu công nghiệp, khu chế xuất và khu kinh tế;

- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số Điều của các Nghị định về thuế;

- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;

- Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 38/2015/TT-BTC ngày 25/3/2015 thủ tục hải quan; kiểm tra, giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 39/2018/TT-BTC ngày 20/4/2018 sửa đổi, bổ sung một số điều tại Thông tư số 38/2015/TT-BTC ngày 25/3/2015 thủ tục hải quan; kiểm tra, giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu.

5. THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

5.1. Những vấn đề chung về thuế thu nhập doanh nghiệp

5.1.1. Khái niệm

Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) được hiểu là một sắc thuế thuộc loại thuế trực thu đánh trực tiếp vào thu nhập của một tổ chức, một pháp nhân.

Trên thế giới, loại thuế này có những tên gọi khác nhau, tùy theo quan niệm hoặc quy định pháp luật của mỗi nước, nhiều khi trong các tài liệu khác nhau cũng có tên gọi không giống nhau do việc sử dụng các thuật ngữ qua dịch thuật. Theo đó, thuế TNDN còn được gọi là thuế thu nhập công ty (corporate income tax); thuế lợi tức (profit tax) hoặc thuế lợi tức công ty (corporate profit tax). Nhiều ý kiến cho rằng “thu nhập doanh nghiệp” được sử dụng nhiều hơn, phổ biến hơn, thực dụng hơn và khi sử dụng nó sẽ dễ đánh thuế hơn so với sử dụng phạm trù “lợi tức”.

Về kỹ thuật lập pháp, các nước trên thế giới cũng có những cách thức không giống nhau trong việc ban hành các đạo luật thuế đánh vào thu nhập của pháp nhân. Có nước ban hành luật thuế TNDN (Việt Nam là một ví dụ), cũng có nước ban hành đạo luật thuế thu nhập chung, trong đó có các chương, mục quy định về thuế TNDN.

Ở Việt Nam, phạm trù “thu nhập doanh nghiệp” được biết đến kể từ khi triển khai công tác nghiên cứu và ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997, thi hành từ 1999 để thay thế cho Luật thuế lợi tức trước đây. Thuế TNDN là loại thuế trực thu, trực tiếp điều chỉnh vào thu nhập của các tổ chức, thời gian đầu (1999 đến 2008) Luật thuế TNDN còn áp dụng đối với cả thu nhập của cá nhân, hộ gia đình sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ (gọi chung là cơ sở kinh doanh).

5.1.2. Đặc điểm của thuế TNDN

Thuế TNDN thường có các đặc điểm sau đây:

- Là thuế trực thu, song thuế TNDN thường không sử dụng thuế suất lũy tiến mà sử dụng thuế suất phổ thông (standard rate) và một số mức thuế suất khác mức thuế suất phổ thông. Mức thuế suất khác nhau có thể được áp dụng đối với các nhóm đối tượng hoặc một số loại thu nhập khác nhau vì mục tiêu chính sách.

- Thuế TNDN đánh vào thu nhập của mỗi tổ chức, pháp nhân kinh doanh và thường được coi như là một loại thuế đánh vào vốn (tư bản), bởi vốn của một tổ chức được hình thành từ sự đóng góp của các tổ chức, cá nhân sở hữu nó. Trên giác độ kinh tế, thuế TNDN được xem như một loại thuế “thu trước” hoặc “thu gộp” của thuế thu nhập cá nhân. Thông qua việc thu thuế TNDN, các chính phủ có thể giảm bớt được chi phí quản lý thu và hạn chế được nhiều rủi ro so với thu thuế thu nhập cá nhân.

- Thuế TNDN phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của người nộp thuế do bản chất thuế TNDN đánh vào lợi nhuận của hoạt động kinh doanh và các khoản thu nhập khác của hoạt động sản xuất, kinh doanh.

- Các chính sách khuyến khích, ưu đãi thuế vì các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội hoặc tham gia giải quyết các vấn đề xã hội thường được lồng ghép, thiết kế trong quy định pháp luật về thuế TNDN. Đặc biệt, các ưu đãi thuế TNDN để thu hút đầu tư vào các vùng khó khăn, khuyến khích phát triển các lĩnh vực theo định hướng, cạnh tranh thu hút đầu tư nước ngoài thường được thể hiện trong chính sách thuế TNDN của nhiều nước.

Những đặc điểm nêu trên đặt ra yêu cầu phải xem xét mối quan hệ giữa thuế TNDN và thuế thu nhập cá nhân, giữa chính sách thuế với chính sách phát triển kinh tế cũng như các cam kết quốc tế về tự do hoá thương mại và bảo hộ đầu tư.

5.1.3. Vai trò của thuế TNDN

Thuế TNDN có vai trò quan trọng trong khuyến khích đầu tư phát triển kinh tế - xã hội, khuyến khích chuyển dịch cơ cấu kinh tế theo ngành và lãnh thổ thông qua các quy định về ưu đãi thuế, các yếu tố kỹ thuật trong tính thuế, quản lý thuế.

Thuế TNDN là công cụ quan trọng và hiệu quả trong việc bảo đảm nguồn thu cho NSNN đáp ứng các nhu cầu chi tiêu của chính phủ. Tại các nước đang

phát triển, thuế TNDN thường là một trong những nguồn thu lớn, ổn định của ngân sách quốc gia.

Thuế TNDN thu trên thu nhập của doanh nghiệp sau khi đã trừ đi những chi phí để tạo ra thu nhập trong mỗi kỳ tính thuế, số thuế cao hay thấp tác động trực tiếp đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp, việc tính thuế cần dựa vào các chuẩn mực kế toán, gắn với các quy chế quản lý tài chính của mỗi doanh nghiệp,... Vì vậy, thuế TNDN có ý nghĩa như một công cụ giúp doanh nghiệp tăng cường công tác quản lý nội bộ cũng như xác định chiến lược kinh doanh trong từng thời kỳ.

5.1.4. Quá trình hình thành và phát triển của thuế TNDN ở Việt Nam

Năm 1997, Quốc hội ban hành Luật thuế TNDN để thay thế cho Luật thuế lợi tức, áp dụng từ năm 1999. Theo Luật này, nghĩa vụ thuế có sự phân biệt giữa các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI) và tổ chức, cá nhân trong nước. Đối với mọi tổ chức, cá nhân trong nước không phân biệt ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh đều áp dụng mức thuế 32%. Ngoài ra, những cơ sở kinh doanh có lợi thế khách quan còn phải nộp thuế TNDN bổ sung (tối đa 25% thu nhập do lợi thế khách quan mang lại theo quy định của Chính phủ). Các dự án đầu tư lập doanh nghiệp mới thuộc ngành nghề, lĩnh vực hoặc địa bàn khuyến khích đầu tư theo Luật khuyến khích đầu tư trong nước thì được áp dụng các mức thuế suất ưu đãi 15%, 20% hoặc 25% tùy thuộc vào điều kiện đáp ứng được. Doanh nghiệp FDI nộp thuế theo quy định của Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam: thuế suất phổ thông 25%, các mức thuế suất ưu đãi là 10%, 15% hoặc 20% tùy thuộc vào từng dự án đạt tiêu chuẩn khuyến khích đầu tư theo lĩnh vực, ngành nghề hoặc địa bàn. Ngoài ra, khi chuyển lợi nhuận về nước còn phải nộp thuế chuyển lợi nhuận ra nước ngoài với các mức thuế 5%, 7%, hoặc 10% tùy thuộc vào từng dự án cụ thể (từ năm 2000 được hạ xuống tương ứng còn 3%, 5%, 7%). Các mức thuế suất phổ thông, thuế suất ưu đãi, thuế chuyển lợi nhuận được ghi vào Giấy phép đầu tư.

Ngày 17/6/2003, Quốc hội ban hành Luật thuế TNDN số 09/2003/QH11 có hiệu lực thi hành từ năm 2004, áp dụng thống nhất giữa doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp FDI với mức thuế suất phổ thông là 28%. Cùng với việc bãi bỏ thuế chuyển lợi nhuận ra nước ngoài, các ưu đãi thuế được bảo lưu theo nguyên tắc chọn mức ưu đãi cao nhất khác nhau đang được quy định tại Luật khuyến khích đầu tư trong nước và Luật đầu tư nước ngoài để quy định trong Luật này.

Ngày 3/6/2008, Quốc hội ban hành Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 thay thế Luật thuế TNDN số 09/2003/QH11. Luật này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2009.

Sau hơn 4 năm thực hiện, nhằm thực hiện Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011 – 2020 và khắc phục những bất cập của Luật thuế TNDN năm 2008, Quốc hội ban hành Luật số 32/2013/QH13 ngày 19/6/2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật số 14/2008/QH12 với hiệu lực thi hành từ năm

2014. Một số chính sách ưu đãi dành cho các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa và doanh nghiệp tham gia hoạt động đầu tư, kinh doanh nhà ở xã hội được áp dụng ngay từ ngày 01/7/2013.

Ngày 26/11/2014, Quốc hội thông qua Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế. Trong Luật này, có sửa đổi, bổ sung một số nội dung về thuế TNDN. Trên cơ sở đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 quy định chi tiết thi hành thuế TNDN và Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 96/2015/TT-BTC hướng dẫn thi hành thuế TNDN. Ngoài ra, còn một số Thông tư do Bộ Tài chính đề hướng dẫn một số lĩnh vực đặc biệt có liên quan đến thuế TNDN như khấu hao tài sản cố định, trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi, trích lập dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính...

5.2. Nội dung chủ yếu của Luật Thuế TNDN ở Việt Nam

5.2.1. Người nộp thuế

Theo Điều 2 Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 ngày 03/6/2008 (được sửa đổi, bổ sung tại Luật số 32/2013/QH13 và Luật số 71/2014/QH13) và Điều 2 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ (được sửa đổi, bổ sung theo Nghị định số 91/2014/NĐ-CP và số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015) thì người nộp thuế TNDN là các tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh có thu nhập chịu thuế, bao gồm:

a) Doanh nghiệp (DN) được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam;

b) DN được thành lập theo quy định của pháp luật nước ngoài (sau đây gọi là DN nước ngoài) có cơ sở thường trú hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam;

c) Tổ chức được thành lập theo Luật Hợp tác xã;

d) Đơn vị sự nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam;

đ) Tổ chức khác có hoạt động sản xuất, kinh doanh có thu nhập.

Tổ chức được thành lập và hoạt động (hoặc đăng ký hoạt động) theo quy định của pháp luật Việt Nam, cá nhân kinh doanh là người nộp thuế theo phương pháp khấu trừ tại nguồn trong trường hợp mua dịch vụ (kể cả mua dịch vụ gắn với hàng hoá, mua hàng hoá được cung cấp, phân phối theo hình thức xuất nhập khẩu tại chỗ hoặc theo các điều khoản thương mại quốc tế) trên cơ sở hợp đồng ký kết với doanh nghiệp nước ngoài quy định tại điểm c, d khoản 2 Điều 2 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp⁶.

⁶ Đang được hướng dẫn tại Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 06/8/2014 hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế áp dụng đối với các tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam (thay thế Thông tư số 60/2012/TT-BTC)

5.2.2. Phương pháp tính thuế thu nhập doanh nghiệp

5.2.2.1. Công thức chung xác định thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp

Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kỳ tính thuế bằng thu nhập tính thuế trừ đi phần trích lập quỹ khoa học và công nghệ (nếu có) nhân với thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được xác định theo công thức sau:

$$\text{Thuế TNDN phải nộp} = \left(\text{Thu nhập tính thuế} - \text{Phần trích lập quỹ KH\&CN (nếu có)} \right) \times \text{Thuế suất thuế TNDN}$$

5.2.2.2. Cách xác định thuế TNDN phải nộp trong trường hợp có thu nhập từ đầu tư ra nước ngoài

Doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ở nước ngoài chuyển phần thu nhập sau khi đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp ở nước ngoài của doanh nghiệp về Việt Nam đối với các nước đã ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần thì thực hiện theo quy định của Hiệp định; đối với các nước chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần thì trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp ở các nước mà doanh nghiệp đầu tư chuyển về có mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp thấp hơn thì thu phần chênh lệch so với số thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam.

Doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài có thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh tại nước ngoài, thực hiện kê khai và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của Việt Nam, kể cả trường hợp doanh nghiệp đang được hưởng ưu đãi miễn, giảm thuế thu nhập theo quy định của nước doanh nghiệp đầu tư. Mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp để tính và kê khai thuế đối với các khoản thu nhập từ nước ngoài là thuế suất phổ thông (từ ngày 1/1/2016 là 20%), không áp dụng mức thuế suất ưu đãi (nếu có) mà doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài đang được hưởng theo Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

Trường hợp khoản thu nhập từ dự án đầu tư tại nước ngoài đã chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc một loại thuế có bản chất tương tự như thuế thu nhập doanh nghiệp) ở nước ngoài, khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tại Việt Nam, doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài được trừ số thuế đã nộp ở nước ngoài hoặc đã được đối tác nước tiếp nhận đầu tư trả thay (kể cả thuế đối với tiền lãi cổ phần), nhưng số thuế được trừ không vượt quá số thuế thu nhập tính theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam. Số thuế thu nhập doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài được miễn, giảm đối với phần lợi nhuận được hưởng từ dự án đầu tư ở nước ngoài theo luật pháp của nước doanh nghiệp đầu tư cũng được trừ khi xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tại Việt Nam.

Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ở nước ngoài có chuyển phần thu nhập về nước mà không thực hiện kê khai, nộp thuế đối với phần thu nhập chuyển về nước thì cơ quan thuế thực hiện ấn định thu nhập chịu thuế từ hoạt

động sản xuất kinh doanh tại nước ngoài theo quy định của Luật Quản lý thuế. Hồ sơ đính kèm khi kê khai và nộp thuế của doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài đối với khoản thu nhập từ dự án đầu tư tại nước ngoài bao gồm: (i) Bản chụp Tờ khai thuế thu nhập ở nước ngoài có xác nhận của người nộp thuế; (ii) Bản chụp chứng từ nộp thuế ở nước ngoài có xác nhận của người nộp thuế hoặc bản gốc xác nhận của cơ quan thuế nước ngoài về số thuế đã nộp hoặc bản chụp chứng từ có giá trị tương đương có xác nhận của người nộp thuế.

Khoản thu nhập từ dự án đầu tư tại nước ngoài được kê khai vào quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp của năm có chuyên phần thu nhập về nước theo quy định của pháp luật về đầu tư trực tiếp ra nước ngoài. Khoản thu nhập (lãi), khoản lỗ phát sinh từ dự án đầu tư ở nước ngoài không được trừ vào số lỗ, số thu nhập (lãi) phát sinh trong nước của doanh nghiệp khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

5.2.2.3. Xác định thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp đối với đơn vị sự nghiệp, tổ chức khác không phải là doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam

Đơn vị sự nghiệp, tổ chức khác không phải là doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam, doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp có phát sinh hoạt động kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế thu nhập doanh nghiệp mà các đơn vị này xác định được doanh thu nhưng không xác định được chi phí, thu nhập của hoạt động kinh doanh thì kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hoá, dịch vụ, cụ thể như sau:

+ Đối với dịch vụ (bao gồm cả lãi tiền gửi, lãi tiền cho vay): 5%;

Riêng hoạt động giáo dục, y tế, biểu diễn nghệ thuật: 2%.

+ Đối với kinh doanh hàng hoá: 1%;

+ Đối với hoạt động khác: 2%;

Ví dụ 5.1: Đơn vị sự nghiệp A có phát sinh hoạt động cho thuê nhà, doanh thu cho thuê nhà 1 năm là 100 triệu đồng, đơn vị không xác định được chi phí, thu nhập của hoạt động cho thuê nhà nêu trên do vậy đơn vị lựa chọn kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hoá, dịch vụ như sau:

Số thuế TNDN phải nộp = 100.000.000 đồng x 5% = 5.000.000 đồng.

5.2.2.4. Kỳ tính thuế TNDN

Kỳ tính thuế TNDN xác định theo năm dương lịch. Trường hợp DN áp dụng năm tài chính khác với năm dương lịch thì kỳ tính thuế xác định theo năm tài chính áp dụng. Kỳ tính thuế đầu tiên đối với DN mới thành lập và kỳ tính thuế cuối cùng đối với DN chuyển đổi loại hình DN, chuyển đổi hình thức sở hữu, sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản được xác định phù hợp với kỳ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán.

Trường hợp kỳ tính thuế năm đầu tiên của DN mới thành lập kể từ khi được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư và kỳ tính thuế năm cuối cùng đối với DN chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức sở hữu, hợp nhất, sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản có thời gian ngắn hơn 3 tháng thì được cộng với kỳ tính thuế năm tiếp theo (đối với DN mới thành lập) hoặc kỳ tính thuế năm trước đó (đối với DN chuyển đổi loại hình DN, chuyển đổi hình thức sở hữu, hợp nhất, sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản) để hình thành một kỳ tính thuế TNDN. Kỳ tính thuế thu nhập doanh nghiệp năm đầu tiên hoặc kỳ tính thuế TNDN năm cuối cùng không vượt quá 15 tháng.

Trường hợp doanh nghiệp thực hiện chuyển đổi kỳ tính thuế TNDN từ năm dương lịch sang năm tài chính hoặc ngược lại thì kỳ tính thuế TNDN của năm chuyển đổi không vượt quá 12 tháng. Doanh nghiệp đang trong thời gian được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp mà có thực hiện chuyển đổi kỳ tính thuế thì doanh nghiệp được lựa chọn: Ưu đãi trong năm chuyển đổi kỳ tính thuế hoặc nộp thuế theo mức thuế suất không được hưởng ưu đãi của năm chuyển đổi kỳ tính thuế và hưởng ưu đãi thuế sang năm tiếp theo.

Ví dụ 5.2: Doanh nghiệp A kỳ tính thuế TNDN năm 2010 áp dụng theo năm dương lịch, nhưng đầu năm 2011 lựa chọn chuyển đổi sang năm tài chính từ ngày 01/4 năm này sang ngày 31/03 năm sau, thì kỳ tính thuế TNDN năm chuyển đổi được tính từ ngày 01/01/2011 đến hết ngày 31/03/2011, kỳ tính thuế TNDN năm tài chính tiếp theo được tính từ ngày 01/04/2011 đến hết ngày 31/03/2012.

5.2.3. Thu nhập tính thuế

Thu nhập tính thuế trong kỳ tính thuế được xác định bằng thu nhập chịu thuế trừ thu nhập được miễn thuế và các khoản lỗ được kết chuyển từ các năm trước theo quy định.

Thu nhập tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Thu nhập tính thuế} = \text{Thu nhập chịu thuế} - \left[\begin{array}{l} \text{Thu nhập} \\ \text{được miễn} \\ \text{thuế} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Các khoản lỗ} \\ \text{được kết chuyển} \\ \text{theo quy định} \end{array} \right]$$

Cách xác định các khoản thu nhập chịu thuế được trình bày cụ thể trong mục 5.2.4 dưới đây. Cách xác định thu nhập miễn thuế và các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định của pháp luật được trình bày lần lượt tại các mục 5.2.5 và 5.2.6 tài liệu này.

5.2.4. Thu nhập chịu thuế

Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ và thu nhập khác.

Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế xác định như sau:

$$\text{Thu nhập} = \left[\begin{array}{l} \text{Doanh} \\ \text{416} \\ \text{Chi phí} \end{array} - \right] + \text{Các khoản}$$

chịu thuế

thu

được trừ

thu nhập khác

Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ bằng doanh thu của hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ trừ chi phí được trừ của hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ đó. Doanh nghiệp có nhiều hoạt động sản xuất kinh doanh áp dụng nhiều mức thuế suất khác nhau thì doanh nghiệp phải tính riêng thu nhập của từng hoạt động nhân với thuế suất tương ứng.

Thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật phải hạch toán riêng để kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với mức thuế suất 22% (từ ngày 01/01/2016 áp dụng mức thuế suất 20%), không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (trừ phần thu nhập của doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua được áp dụng thuế suất thuế TNDN 10% theo quy định tại điểm d khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC).

Doanh nghiệp trong kỳ tính thuế có các hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) nếu bị lỗ thì số lỗ này được bù trừ với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác quy định tại Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC), sau khi bù trừ vẫn còn lỗ thì tiếp tục được chuyển sang các năm tiếp theo trong thời hạn chuyển lỗ theo quy định.

Đối với số lỗ của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) của các năm 2013 trở về trước còn trong thời hạn chuyển lỗ thì doanh nghiệp phải chuyển vào thu nhập của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư, nếu chuyển không hết thì được chuyển lỗ vào thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác) từ năm 2014 trở đi.

Trường hợp doanh nghiệp làm thủ tục giải thể doanh nghiệp, sau khi có quyết định giải thể nếu có chuyển nhượng bất động sản là tài sản cố định của doanh nghiệp thì thu nhập (lãi) từ chuyển nhượng bất động sản (nếu có) được bù trừ với lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả số lỗ của các năm trước được chuyển sang theo quy định) vào kỳ tính thuế phát sinh hoạt động chuyển nhượng bất động sản.

Các quy định cụ thể về xác định doanh thu, chi phí được trừ và thu nhập khác lần lượt được trình bày tại các tiểu mục 5.2.4.1, 5.2.4.2 và 5.2.4.3 dưới đây.

5.2.4.1. Doanh thu

(1) Nguyên tắc chung xác định doanh thu tính thu nhập chịu thuế

Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ tiền bán hàng hóa, tiền gia công, tiền cung cấp dịch vụ bao gồm cả khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội mà doanh nghiệp được hưởng không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

a) Đối với doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế là doanh thu chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.

Ví dụ 5.3: Doanh nghiệp A là đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế. Hóa đơn giá trị gia tăng gồm các chỉ tiêu như sau:

Giá bán: 100.000 đồng.

Thuế GTGT (10%): 10.000 đồng.

Giá thanh toán: 110.000 đồng.

Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là 100.000 đồng.

b) Đối với doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng là doanh thu bao gồm cả thuế giá trị gia tăng.

Ví dụ 5.4: Doanh nghiệp B là đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng. Hóa đơn bán hàng chỉ ghi giá bán là 110.000 đồng (giá đã có thuế GTGT). Trong trường hợp này, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là 110.000 đồng.

c) Trường hợp doanh nghiệp có hoạt động kinh doanh dịch vụ mà khách hàng trả tiền trước cho nhiều năm thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được phân bổ cho số năm trả tiền trước hoặc được xác định theo doanh thu trả tiền một lần. Trường hợp doanh nghiệp đang trong thời gian hưởng ưu đãi thuế việc xác định số thuế được ưu đãi phải căn cứ vào tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của số năm thu tiền trước chia cho số năm thu tiền trước.

(2) Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế

Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được xác định như sau:

- Đối với hoạt động bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa cho người mua.

- Đối với hoạt động cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc hoàn thành từng phần việc cung ứng dịch vụ cho người mua trừ trường hợp nêu tại Khoản 3 Điều 5 Thông tư số 78/2014/TT-BTC, Khoản 1 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC.

- Đối với hoạt động vận tải hàng không là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ vận chuyển cho người mua.

- Các trường hợp trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

(3) Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong một số trường hợp cụ thể

a) Đối với hàng hóa, dịch vụ bán theo phương thức trả góp, trả chậm là tiền bán hàng hóa, dịch vụ trả tiền một lần, không bao gồm tiền lãi trả góp, tiền lãi trả chậm.

b) Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi; tiêu dùng nội bộ (không bao gồm hàng hóa, dịch vụ sử dụng để tiếp tục quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp) được xác định theo giá bán của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương trên thị trường tại thời điểm trao đổi; tiêu dùng nội bộ.

c) Đối với hoạt động gia công hàng hóa là tiền thu về hoạt động gia công bao gồm cả tiền công, chi phí về nhiên liệu, động lực, vật liệu phụ và chi phí khác phục vụ cho việc gia công hàng hóa.

d) Đối với hàng hóa của các đơn vị giao đại lý, ký gửi và nhận đại lý, ký gửi theo hợp đồng đại lý, ký gửi bán đúng giá hưởng hoa hồng được xác định như sau:

- Doanh nghiệp giao hàng hóa cho các đại lý (kể cả đại lý bán hàng đa cấp), ký gửi là tổng số tiền bán hàng hóa.

- Doanh nghiệp nhận làm đại lý, ký gửi bán hàng đúng giá quy định của doanh nghiệp giao đại lý, ký gửi là tiền hoa hồng được hưởng theo hợp đồng đại lý, ký gửi hàng hóa.

e) Đối với hoạt động cho thuê tài sản là số tiền bên thuê trả từng kỳ theo hợp đồng thuê. Trường hợp bên thuê trả tiền trước cho nhiều năm thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được phân bổ cho số năm trả tiền trước hoặc được xác định theo doanh thu trả tiền một lần.

Doanh nghiệp căn cứ điều kiện thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn chứng từ thực tế và việc xác định chi phí, có thể lựa chọn một trong hai phương pháp xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế như sau:

- Là số tiền cho thuê tài sản của từng năm được xác định bằng số tiền trả trước chia cho số năm trả tiền trước.

- Là toàn bộ số tiền cho thuê tài sản của số năm trả tiền trước.

Trường hợp doanh nghiệp đang trong thời gian hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp lựa chọn phương pháp xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ số tiền thuê bên thuê trả trước cho nhiều năm thì việc xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp từng ưu đãi thuế căn cứ vào tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp của số năm trả tiền trước chia cho số năm bên thuê trả tiền trước.

g) Đối với hoạt động kinh doanh sân golf là tiền bán thẻ hội viên, bán vé chơi golf và các khoản thu khác trong kỳ tính thuế được xác định như sau:

- Đối với hình thức bán vé, bán thẻ chơi gôn theo ngày, doanh thu kinh doanh sân gôn làm căn cứ xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp là số tiền thu được từ bán vé, bán thẻ và các khoản thu khác phát sinh trong kỳ tính thuế.

- Đối với hình thức bán vé, bán thẻ hội viên loại thẻ trả trước cho nhiều năm, doanh thu làm căn cứ xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp của từng năm là số tiền bán thẻ và các khoản thu khác thực thu được chia cho số năm sử dụng thẻ hoặc xác định theo doanh thu trả tiền một lần.

h) Đối với hoạt động tín dụng của tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài là thu từ lãi tiền gửi, thu từ lãi tiền cho vay, doanh thu về cho thuê tài chính phải thu phát sinh trong kỳ tính thuế được hạch toán vào doanh thu theo quy định hiện hành về cơ chế tài chính của tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài.

i) Đối với hoạt động vận tải là toàn bộ doanh thu vận chuyển hành khách, hàng hóa, hành lý phát sinh trong kỳ tính thuế.

k) Đối với hoạt động cung cấp điện, nước sạch là số tiền cung cấp điện, nước sạch ghi trên hóa đơn giá trị gia tăng. Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là ngày xác nhận chỉ số công tơ điện và được ghi trên hóa đơn tính tiền điện, tiền nước sạch.

Ví dụ 5.5: Hóa đơn tiền điện ghi chỉ số công tơ từ ngày 5/12 đến ngày 5/1. Doanh thu của hóa đơn này được tính vào tháng 1.

l) Đối với lĩnh vực kinh doanh bảo hiểm, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ số tiền thu được do cung ứng dịch vụ bảo hiểm và hàng hóa, dịch vụ khác, kể cả phụ thu và phí thu thêm mà doanh nghiệp bảo hiểm được hưởng chưa có thuế giá trị gia tăng, bao gồm:

- Doanh thu từ hoạt động kinh doanh bảo hiểm:

Đối với hoạt động kinh doanh bảo hiểm và tái bảo hiểm là số tiền phải thu về thu phí bảo hiểm gốc; thu phí nhận tái bảo hiểm; thu hoa hồng nhượng tái bảo hiểm; thu phí quản lý đơn bảo hiểm; thu phí về dịch vụ đại lý bao gồm giám định tổn thất, xét giải quyết bồi thường, yêu cầu người thứ ba bồi hoàn, xử lý hàng bồi thường 100% (không kể giám định hộ giữa các doanh nghiệp thành viên hạch toán nội bộ trong cùng một doanh nghiệp bảo hiểm hạch toán độc lập) sau khi đã trừ đi các khoản phải chi để giảm thu như: hoàn phí bảo hiểm; giảm phí bảo hiểm; hoàn phí nhận tái bảo hiểm; giảm phí nhận tái bảo hiểm; hoàn hoa hồng nhượng tái bảo hiểm; giảm hoa hồng nhượng tái bảo hiểm.

Trường hợp các doanh nghiệp bảo hiểm tham gia đồng bảo hiểm, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế của từng bên là tiền thu phí bảo hiểm gốc được phân bổ theo tỷ lệ đồng bảo hiểm cho mỗi bên chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.

Đối với hợp đồng bảo hiểm thỏa thuận trả tiền theo từng kỳ thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là số tiền phải thu phát sinh trong từng kỳ.

Trường hợp có thực hiện các nghiệp vụ thu hộ giữa các doanh nghiệp trực thuộc hoặc giữa doanh nghiệp hạch toán phụ thuộc với trụ sở chính của doanh nghiệp bảo hiểm thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế không bao gồm phần doanh thu thu hộ.

- Doanh thu hoạt động môi giới bảo hiểm: Các khoản thu hoa hồng môi giới bảo hiểm sau khi trừ các khoản hoa hồng môi giới bảo hiểm, giảm và hoàn hoa hồng môi giới bảo hiểm.

m) Đối với hoạt động xây dựng, lắp đặt là giá trị công trình, giá trị hạng mục công trình hoặc giá trị khối lượng công trình xây dựng, lắp đặt nghiệm thu.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị là số tiền từ hoạt động xây dựng, lắp đặt bao gồm cả giá trị nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt không bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị là số tiền từ hoạt động xây dựng, lắp đặt không bao gồm giá trị nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị.

n) Đối với hoạt động kinh doanh dưới hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh:

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ thì doanh thu tính thuế là doanh thu của từng bên được chia theo hợp đồng.

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng sản phẩm thì doanh thu tính thuế là doanh thu của sản phẩm được chia cho từng bên theo hợp đồng.

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh thu để xác định thu nhập trước thuế là số tiền bán hàng hóa, dịch vụ theo hợp đồng. Các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phải cử ra một bên làm đại diện có trách nhiệm xuất hóa đơn, ghi nhận doanh thu, chi phí, xác định lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp chia cho từng bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh. Mỗi bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh tự thực hiện nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp của mình theo quy định hiện hành.

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh thu để xác định thu nhập chịu thuế là số tiền bán hàng hóa, dịch vụ theo hợp đồng. Các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phải cử ra một bên làm đại diện có trách nhiệm xuất hóa đơn, ghi nhận doanh thu, chi phí và kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp thay cho các bên còn lại tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh.

o) Đối với hoạt động kinh doanh trò chơi có thưởng (casino, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh có đặt cược) là số tiền thu từ hoạt động này bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt trừ số tiền đã trả thưởng cho khách.

p) Đối với hoạt động kinh doanh chứng khoán là các khoản thu từ dịch vụ môi giới, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư, tư vấn tài chính và đầu tư chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư, phát hành chứng chỉ quỹ, dịch vụ tổ chức thị trường và các dịch vụ chứng khoán khác theo quy định của pháp luật.

q) Đối với dịch vụ tài chính phái sinh là số tiền thu từ việc cung ứng các dịch vụ tài chính phái sinh thực hiện trong kỳ tính thuế.

5.2.4.2. Các khoản chi được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế

5.2.4.2.1. Nguyên tắc chung xác định chi phí được trừ

Trừ các khoản chi không được trừ quy định tại Khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ 3 điều kiện sau:

a) Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

b) Khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật.

c) Khoản chi nếu có hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên (giá đã bao gồm thuế GTGT) khi thanh toán phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt.

Chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt thực hiện theo quy định của các văn bản pháp luật về thuế giá trị gia tăng.

Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên ghi trên hóa đơn mà đến thời điểm ghi nhận chi phí, doanh nghiệp chưa thanh toán thì doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Trường hợp khi thanh toán doanh nghiệp không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt thì doanh nghiệp phải kê khai, điều chỉnh giảm chi phí đối với phần giá trị hàng hóa, dịch vụ không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt vào kỳ tính thuế phát sinh việc thanh toán bằng tiền mặt (kể cả trong trường hợp cơ quan thuế và các cơ quan chức năng đã có quyết định thanh tra, kiểm tra kỳ tính thuế có phát sinh khoản chi phí này).

Đối với các hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ đã thanh toán bằng tiền mặt phát sinh trước thời điểm Thông tư số 78/2014/TT-BTC có hiệu lực thi hành thì không phải điều chỉnh lại theo quy định tại Điều này.

Ví dụ 5.5: Tháng 8 năm 2014 doanh nghiệp A có mua hàng hóa đã có hóa đơn và giá trị ghi trên hóa đơn là 30 triệu đồng nhưng chưa thanh toán. Trong kỳ tính thuế năm 2014, doanh nghiệp A đã tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế đối với giá trị mua hàng hóa này. Sang năm 2015, doanh nghiệp A có thực hiện thanh toán giá trị mua hàng hóa này bằng tiền mặt do vậy doanh nghiệp A phải kê khai, điều chỉnh giảm chi phí đối với phần giá trị hàng

hóa, dịch vụ vào kỳ tính thuế phát sinh việc thanh toán bằng tiền mặt (kỳ tính thuế năm 2015).

Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và có hóa đơn in trực tiếp từ máy tính tiền theo quy định của pháp luật về hóa đơn; hóa đơn này nếu có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì doanh nghiệp căn cứ vào hóa đơn này và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt của doanh nghiệp để tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và có hóa đơn in trực tiếp từ máy tính tiền theo quy định của pháp luật về hóa đơn; hóa đơn này nếu có giá trị dưới 20 triệu đồng và có thanh toán bằng tiền mặt thì doanh nghiệp căn cứ vào hóa đơn này và chứng từ thanh toán bằng tiền mặt của doanh nghiệp để tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

5.2.4.2.2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế

(1) Khoản chi không đáp ứng đủ các điều kiện để xác định chi phí được trừ như đã nêu tại mục 5.2.4.1.1.

Trường hợp doanh nghiệp có chi phí liên quan đến phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác không được bồi thường thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, cụ thể như sau:

Doanh nghiệp phải tự xác định rõ tổng giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác theo quy định của pháp luật.

Phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác không được bồi thường được xác định bằng tổng giá trị tổn thất trừ phần giá trị doanh nghiệp bảo hiểm hoặc tổ chức, cá nhân khác phải bồi thường theo quy định của pháp luật.

a) Hồ sơ đối với tài sản, hàng hóa bị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn được tính vào chi phí được trừ như sau:

- Biên bản kiểm kê giá trị tài sản, hàng hóa bị tổn thất do doanh nghiệp lập.

Biên bản kiểm kê giá trị tài sản, hàng hóa tổn thất phải xác định rõ giá trị tài sản, hàng hóa bị tổn thất, nguyên nhân tổn thất, trách nhiệm của tổ chức, cá nhân về những tổn thất; chủng loại, số lượng, giá trị tài sản, hàng hóa có thể thu hồi được (nếu có); bảng kê xuất nhập tồn hàng hóa bị tổn thất có xác nhận do đại diện hợp pháp của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm trước pháp luật.

- Hồ sơ bồi thường thiệt hại được cơ quan bảo hiểm chấp nhận bồi thường (nếu có).

- Hồ sơ quy định trách nhiệm của tổ chức, cá nhân phải bồi thường (nếu có).

b) Hàng hóa bị hư hỏng do thay đổi quá trình sinh hóa tự nhiên, hàng hóa hết hạn sử dụng, không được bồi thường thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Hồ sơ đối với hàng hóa bị hư hỏng do thay đổi quá trình sinh hóa tự nhiên, hàng hóa hết hạn sử dụng, được tính vào chi phí được trừ như sau:

- Biên bản kiểm kê giá trị hàng hóa bị hư hỏng do doanh nghiệp lập.

Biên bản kiểm kê giá trị hàng hóa hư hỏng phải xác định rõ giá trị hàng hóa bị hư hỏng, nguyên nhân hư hỏng; chủng loại, số lượng, giá trị hàng hóa có thể thu hồi được (nếu có) kèm theo bảng kê xuất nhập tồn hàng hóa bị hư hỏng có xác nhận do đại diện hợp pháp của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm trước pháp luật.

- Hồ sơ bồi thường thiệt hại được cơ quan bảo hiểm chấp nhận bồi thường (nếu có).

- Hồ sơ quy định trách nhiệm của tổ chức, cá nhân phải bồi thường (nếu có).

c) Hồ sơ nêu trên được lưu tại doanh nghiệp và xuất trình với cơ quan thuế khi cơ quan thuế yêu cầu.

(2) *Chi khấu hao tài sản cố định thuộc một trong các trường hợp sau:*

a) Chi khấu hao đối với tài sản cố định không sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ.

Riêng tài sản cố định phục vụ cho người lao động làm việc tại doanh nghiệp như: nhà nghỉ giữa ca, nhà ăn giữa ca, nhà thay quần áo, nhà vệ sinh, phòng hoặc trạm y tế để khám chữa bệnh, cơ sở đào tạo, dạy nghề, thư viện, nhà trẻ, khu thể thao và các thiết bị, nội thất đủ điều kiện là tài sản cố định lắp đặt trong các công trình nêu trên; bể chứa nước sạch, nhà để xe; xe đưa đón người lao động, nhà ở trực tiếp cho người lao động; chi phí xây dựng cơ sở vật chất, chi phí mua sắm máy, thiết bị là tài sản cố định dùng để tổ chức hoạt động giáo dục nghề nghiệp được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

b) Chi khấu hao đối với tài sản cố định không có giấy tờ chứng minh thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (trừ tài sản cố định thuê mua tài chính).

c) Chi khấu hao đối với tài sản cố định không được quản lý, theo dõi, hạch toán trong sổ sách kế toán của doanh nghiệp theo chế độ quản lý tài sản cố định và hạch toán kế toán hiện hành.

d) Phần trích khấu hao vượt mức quy định hiện hành của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.

Doanh nghiệp thực hiện thông báo phương pháp trích khấu hao tài sản cố định mà doanh nghiệp lựa chọn áp dụng với cơ quan thuế trực tiếp quản lý trước khi thực hiện trích khấu hao (Chẳng hạn như: thông báo lựa chọn thực hiện

phương pháp khấu hao đường thẳng...). Hàng năm doanh nghiệp trích khấu hao tài sản cố định theo quy định hiện hành của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định kể cả trường hợp khấu hao nhanh (nếu đáp ứng điều kiện).

Doanh nghiệp hoạt động có hiệu quả kinh tế cao được trích khấu hao nhanh nhưng tối đa không quá 2 lần mức khấu hao xác định theo phương pháp đường thẳng để nhanh chóng đổi mới công nghệ đối với một số tài sản cố định theo quy định hiện hành của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định. Khi thực hiện trích khấu hao nhanh, doanh nghiệp phải đảm bảo kinh doanh có lãi.

Tài sản cố định góp vốn, tài sản cố định điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình có đánh giá lại theo quy định thì doanh nghiệp nhận tài sản cố định này được tính khấu hao vào chi phí được trừ theo nguyên giá đánh giá lại. Đối với loại tài sản khác không đủ tiêu chuẩn là tài sản cố định có góp vốn, điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình và tài sản này có đánh giá lại theo quy định thì doanh nghiệp nhận tài sản này được tính vào chi phí hoặc phân bổ dần vào chi phí được trừ theo giá đánh giá lại.

Đối với tài sản cố định tự làm nguyên giá tài sản cố định được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ là tổng các chi phí sản xuất để hình thành nên tài sản đó.

Đối với tài sản là công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, ... không đáp ứng đủ điều kiện xác định là tài sản cố định theo quy định thì chi phí mua tài sản nêu trên được phân bổ dần vào chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ nhưng tối đa không quá 3 năm.

đ) Khấu hao đối với tài sản cố định đã khấu hao hết giá trị.

e) Một số trường hợp cụ thể được xác định như sau:

- Không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế: Phần trích khấu hao tương ứng với nguyên giá vượt trên 1,6 tỷ đồng/xe đối với ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống (trừ: ô tô dùng cho kinh doanh vận tải hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn; ô tô dùng để làm mẫu và lái thử cho kinh doanh ô tô); phần trích khấu hao đối với tài sản cố định là tàu bay dân dụng, du thuyền không sử dụng kinh doanh vận chuyển hàng hóa, hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn.

Ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống chuyên kinh doanh vận tải hành khách, du lịch và khách sạn là các ô tô được đăng ký tên doanh nghiệp mà doanh nghiệp này trong Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh có đăng ký một trong các ngành nghề: vận tải hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn và được cấp phép kinh doanh theo quy định tại các văn bản pháp luật về kinh doanh vận tải, hành khách, du lịch, khách sạn.

Tàu bay dân dụng và du thuyền không sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, khách du lịch là tàu bay dân dụng, du thuyền của các doanh nghiệp đăng ký và hạch toán trích khấu hao tài sản cố định nhưng trong Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp của doanh nghiệp không đăng ký ngành nghề vận tải hàng hoá, vận tải hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn.

Trường hợp doanh nghiệp có chuyên nhượng, thanh lý xe ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống thì giá trị còn lại của xe được xác định bằng nguyên giá thực mua tài sản cố định trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản cố định theo chế độ quản lý sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định tính đến thời điểm chuyển nhượng, thanh lý xe.

Ví dụ 5.6: Doanh nghiệp A có mua xe ô tô dưới 9 chỗ ngồi có nguyên giá là 6 tỷ đồng, công ty trích khấu hao 1 năm sau đó thực hiện thanh lý. Số khấu hao theo chế độ quản lý sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định là 1 tỷ đồng (thời gian trích khấu hao là 6 năm theo văn bản về khấu hao tài sản cố định). Số trích khấu hao theo chính sách thuế được tính vào chi phí được trừ là $1,6 \text{ tỷ đồng} / 6 \text{ năm} = 267 \text{ triệu đồng}$. Doanh nghiệp A thanh lý bán xe là 5 tỷ đồng.

Thu nhập từ thanh lý xe: $5 \text{ tỷ đồng} - (6 \text{ tỷ đồng} - 1 \text{ tỷ đồng}) = 0 \text{ đồng}$

- Khấu hao đối với công trình trên đất vừa sử dụng cho sản xuất kinh doanh vừa sử dụng cho mục đích khác thì không được tính khấu hao vào chi phí được trừ đối với giá trị công trình trên đất tương ứng phần diện tích không sử dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh.

Trường hợp doanh nghiệp có công trình trên đất như trụ sở văn phòng, nhà xưởng, cửa hàng phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thì doanh nghiệp được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo đúng mức trích khấu hao và thời gian sử dụng tài sản cố định quy định hiện hành của Bộ Tài chính đối với các công trình này nếu đáp ứng các điều kiện như sau:

+ Có giấy chứng nhận quyền sử dụng đất mang tên doanh nghiệp (trong trường hợp đất thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp) hoặc có hợp đồng thuê đất, mượn đất giữa doanh nghiệp với đơn vị, cá nhân có đất và đại diện doanh nghiệp phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác của hợp đồng (trong trường hợp đất đi thuê hoặc đi mượn).

+ Hóa đơn thanh toán khối lượng công trình xây dựng bàn giao kèm theo hợp đồng xây dựng công trình, thanh lý hợp đồng, quyết toán giá trị công trình xây dựng mang tên, địa chỉ và mã số thuế của doanh nghiệp.

+ Công trình trên đất được quản lý, theo dõi hạch toán theo quy định hiện hành về quản lý tài sản cố định.

- Đối với các tài sản là nhà ở hỗn hợp vừa dùng phục vụ mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, vừa dùng để bán hoặc cho thuê theo quy

định của pháp luật thì doanh nghiệp phải xác định và hạch toán riêng phần giá trị của nhà hỗn hợp theo từng mục đích sử dụng. Cụ thể như sau:

+ Đối với phần giá trị tài sản (diện tích) tòa nhà hỗn hợp dùng để phục vụ mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp và dùng để cho thuê (trừ trường hợp cho thuê tài chính): Doanh nghiệp thực hiện ghi nhận giá trị của phần tài sản (diện tích) là tài sản cố định, quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định theo quy định.

+ Đối với phần giá trị tài sản (diện tích) trong tòa nhà hỗn hợp dùng để bán thì doanh nghiệp không được hạch toán là tài sản cố định, không được trích khấu hao và theo dõi như một tài sản để bán.

Tiêu thức để xác định giá trị từng loại tài sản và phân bổ khấu hao tài sản đối với từng phần mục đích sử dụng được căn cứ vào tỷ trọng giá trị của từng phần diện tích theo từng mục đích sử dụng trên giá trị quyết toán công trình; hoặc căn cứ vào diện tích thực tế sử dụng theo từng mục đích sử dụng để hạch toán.

Đối với doanh nghiệp có nhà hỗn hợp mà không tách riêng được phần giá trị tài sản (diện tích) phục vụ mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, vừa dùng để bán hoặc cho thuê thì doanh nghiệp không hạch toán toàn bộ phần giá trị tài sản (diện tích) này là tài sản cố định và không được trích khấu hao theo quy định.

Đối với các tài sản dùng chung liên quan đến công trình nhà hỗn hợp như sân chơi, đường đi, nhà để xe thì việc xác định giá trị của từng loại tài sản và giá trị khấu hao các tài sản dùng chung cũng được phân bổ theo tiêu thức để xác định giá trị từng loại tài sản và phân bổ khấu hao nhà hỗn hợp.

- Trường hợp tài sản cố định thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp đang dùng cho sản xuất kinh doanh nhưng phải tạm thời dừng do sản xuất theo mùa vụ với thời gian dưới 9 tháng; tạm thời dừng để sửa chữa, để di dời di chuyển địa điểm, để bảo trì, bảo dưỡng theo định kỳ, với thời gian dưới 12 tháng, sau đó tài sản cố định tiếp tục đưa vào phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh thì trong khoảng thời gian tạm dừng đó, doanh nghiệp được trích khấu hao và khoản chi phí khấu hao tài sản cố định trong thời gian tạm dừng được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Doanh nghiệp phải lưu giữ và cung cấp đầy đủ hồ sơ, lý do của việc tạm dừng tài sản cố định khi cơ quan thuế yêu cầu.

- Quyền sử dụng đất lâu dài không được trích khấu hao và phân bổ vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế; Quyền sử dụng đất có thời hạn nếu có đầy đủ hóa đơn chứng từ và thực hiện đúng các thủ tục theo quy định của pháp luật, có tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh thì được phân bổ dần vào chi phí được trừ theo thời hạn được phép sử dụng đất ghi trong giấy chứng nhận quyền sử dụng đất (bao gồm cả trường hợp dừng hoạt động để sửa chữa, đầu tư xây dựng mới).

Trường hợp doanh nghiệp mua tài sản cố định hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất lâu dài thì giá trị quyền sử dụng đất phải xác định riêng và ghi nhận là tài sản cố định vô hình; Tài sản cố định hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc thì nguyên giá là giá mua thực tế phải trả cộng các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản cố định hữu hình vào sử dụng. Giá trị quyền sử dụng đất được xác định theo giá ghi trên hợp đồng mua bất động sản (tài sản) phù hợp với giá thị trường nhưng không được thấp hơn giá đất tại bảng giá đất do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định tại thời điểm mua tài sản. Trường hợp doanh nghiệp mua tài sản cố định hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất lâu dài không tách riêng được giá trị quyền sử dụng đất thì giá trị quyền sử dụng được xác định theo giá do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định tại thời điểm mua tài sản.

(3) Phần chi vượt định mức tiêu hao nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, năng lượng, hàng hoá đối với một số nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, năng lượng, hàng hóa đã được Nhà nước ban hành định mức.

(4) Chi phí của doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ (không có hóa đơn, được phép lập Bảng kê thu mua hàng hóa, dịch vụ mua vào theo mẫu số 01/TNDN kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC) nhưng không lập Bảng kê kèm theo chứng từ thanh toán cho người bán hàng, cung cấp dịch vụ trong các trường hợp:

- Mua hàng hóa là nông, lâm, thủy sản của người sản xuất, đánh bắt trực tiếp bán ra;

- Mua sản phẩm thủ công làm bằng đay, cói, tre, nứa, lá, song, mây, rom, vỏ dừa, sọ dừa hoặc nguyên liệu tận dụng từ sản phẩm nông nghiệp của người sản xuất thủ công không kinh doanh trực tiếp bán ra;

- Mua đất, đá, cát, sỏi của hộ, cá nhân tự khai thác trực tiếp bán ra;

- Mua phế liệu của người trực tiếp thu nhặt;

- Mua tài sản, dịch vụ của hộ, cá nhân không kinh doanh trực tiếp bán ra;

- Mua hàng hóa, dịch vụ của cá nhân, hộ kinh doanh (không bao gồm các trường hợp nêu trên) có mức doanh thu dưới ngưỡng doanh thu chịu thuế giá trị gia tăng (100 triệu đồng/năm).

Bảng kê thu mua hàng hóa, dịch vụ do người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác, trung thực. Doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ được phép lập Bảng kê và được tính vào chi phí được trừ. Các khoản chi phí này không bắt buộc phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt. Trường hợp giá mua hàng hóa, dịch vụ trên bảng kê cao hơn giá thị trường tại thời điểm mua hàng thì cơ quan thuế căn cứ vào giá thị trường tại thời điểm mua hàng, dịch vụ cùng loại hoặc tương tự trên thị trường xác định lại mức giá để tính lại chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

(5) Chi tiền thuê tài sản của cá nhân không có đầy đủ hồ sơ, chứng từ dưới đây:

- Trường hợp doanh nghiệp thuê tài sản của cá nhân thì hồ sơ để xác định chi phí được trừ là hợp đồng thuê tài sản và chứng từ trả tiền thuê tài sản.

- Trường hợp doanh nghiệp thuê tài sản của cá nhân mà tại hợp đồng thuê tài sản có thỏa thuận doanh nghiệp nộp thuế thay cho cá nhân thì hồ sơ để xác định chi phí được trừ là hợp đồng thuê tài sản, chứng từ trả tiền thuê tài sản và chứng từ nộp thuế thay cho cá nhân.

- Trường hợp doanh nghiệp thuê tài sản của cá nhân mà tại hợp đồng thuê tài sản có thỏa thuận tiền thuê tài sản chưa bao gồm thuế (thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập cá nhân) và doanh nghiệp nộp thuế thay cho cá nhân thì doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ tổng số tiền thuê tài sản bao gồm cả phần thuế nộp thay cho cá nhân.

(6) Chi tiền lương, tiền công, tiền thưởng cho người lao động thuộc một trong các trường hợp sau:

a) Chi tiền lương, tiền công và các khoản phải trả khác cho người lao động doanh nghiệp đã hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ nhưng thực tế không chi trả hoặc không có chứng từ thanh toán theo quy định của pháp luật.

b) Các khoản tiền lương, tiền thưởng cho người lao động không được ghi cụ thể điều kiện được hưởng và mức được hưởng tại một trong các hồ sơ sau: Hợp đồng lao động; Thỏa ước lao động tập thể; Quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty, Tập đoàn; Quy chế thưởng do Chủ tịch Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc, Giám đốc quy định theo quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty.

- Trường hợp doanh nghiệp ký hợp đồng lao động với người nước ngoài trong đó có ghi khoản chi về tiền học cho con của người nước ngoài học tại Việt Nam theo bậc học từ mầm non đến trung học phổ thông được doanh nghiệp trả có tính chất tiền lương, tiền công và có đầy đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp ký hợp đồng lao động với người lao động trong đó có ghi khoản chi về tiền nhà do doanh nghiệp trả cho người lao động, khoản chi trả này có tính chất tiền lương, tiền công và có đầy đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam ký hợp đồng với doanh nghiệp nước ngoài trong đó nêu rõ doanh nghiệp Việt Nam phải chịu các chi phí về chỗ ở cho các chuyên gia nước ngoài trong thời gian công tác ở Việt Nam thì tiền thuê nhà cho các chuyên gia nước ngoài làm việc tại Việt Nam do doanh nghiệp Việt Nam chi trả được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

c) Chi tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp phải trả cho người lao động nhưng hết thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế năm thực tế chưa chi trừ trường hợp doanh nghiệp có trích lập quỹ dự phòng để bổ sung vào quỹ tiền lương của năm sau liền kề. Mức dự phòng hàng năm do doanh nghiệp quyết định nhưng không quá 17% quỹ tiền lương thực hiện.

Quỹ tiền lương thực hiện là tổng số tiền lương thực tế đã chi trả của năm quyết toán đó đến thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ quyết toán theo quy định (không bao gồm số tiền trích lập quỹ dự phòng tiền lương của năm trước chi trong năm quyết toán thuế).

Việc trích lập dự phòng tiền lương phải đảm bảo sau khi trích lập, doanh nghiệp không bị lỗ, nếu doanh nghiệp bị lỗ thì không được trích đủ 17%.

Trường hợp năm trước doanh nghiệp có trích lập quỹ dự phòng tiền lương mà sau 6 tháng, kể từ ngày kết thúc năm tài chính doanh nghiệp chưa sử dụng hoặc sử dụng không hết quỹ dự phòng tiền lương thì doanh nghiệp phải tính giảm chi phí của năm sau.

Ví dụ 5.7: Khi nộp hồ sơ quyết toán thuế năm 2014, DN A có trích quỹ dự phòng tiền lương là 10 tỷ đồng, đến ngày 30/06/2015 (đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng kỳ tính thuế theo năm dương lịch), DN A mới chi số tiền từ quỹ dự phòng tiền lương năm 2014 là 7 tỷ đồng thì DN A phải tính giảm chi phí tiền lương năm sau (năm 2015) là 3 tỷ đồng (10 tỷ – 7 tỷ). Khi lập hồ sơ quyết toán năm 2015 nếu DN A có nhu cầu trích lập thì tiếp tục trích lập quỹ dự phòng tiền lương theo quy định.

d) Tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân, chủ công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên (do một cá nhân làm chủ); thù lao trả cho các sáng lập viên, thành viên của hội đồng thành viên, hội đồng quản trị mà những người này không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất, kinh doanh.

(7) Phần chi trang phục bằng hiện vật cho người lao động không có hóa đơn, chứng từ. Phần chi trang phục bằng tiền cho người lao động vượt quá 5 (năm) triệu đồng/người/năm.

Trường hợp doanh nghiệp có chi trang phục cả bằng tiền và hiện vật cho người lao động để được tính vào chi phí được trừ thì mức chi tối đa đối với chi bằng tiền không vượt quá 5 triệu đồng/người/năm, bằng hiện vật phải có hóa đơn, chứng từ.

Đối với những ngành kinh doanh có tính chất đặc thù thì chi phí này được thực hiện theo quy định cụ thể của Bộ Tài chính.

(8) Chi thưởng sáng kiến, cải tiến mà doanh nghiệp không có quy chế quy định cụ thể về việc chi thưởng sáng kiến, cải tiến, không có hội đồng nghiệm thu sáng kiến, cải tiến.

(9) Chi phụ cấp tàu xe đi nghỉ phép không đúng theo quy định của Bộ Luật Lao động.

Chi phụ cấp cho người lao động đi công tác, chi phí đi lại và tiền thuê chỗ ở cho người lao động đi công tác nếu có đầy đủ hóa đơn, chứng từ được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Trường hợp doanh nghiệp có khoản tiền đi lại, tiền ở, phụ cấp cho người lao động đi công tác và thực hiện đúng theo quy chế tài chính hoặc quy chế nội bộ của doanh nghiệp thì được tính vào chi phí được trừ khoản chi khoản tiền đi lại, tiền ở, tiền phụ cấp.

Trường hợp doanh nghiệp cử người lao động đi công tác (bao gồm công tác trong nước và công tác nước ngoài) nếu có phát sinh chi phí từ 20 triệu đồng trở lên, chi phí mua vé máy bay mà các khoản chi phí này được thanh toán bằng thẻ ngân hàng của cá nhân thì đủ điều kiện là hình thức thanh toán không dùng tiền mặt và tính vào chi phí được trừ nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

- Có hóa đơn, chứng từ phù hợp do người cung cấp hàng hóa, dịch vụ giao xuất.
- Doanh nghiệp có quyết định hoặc văn bản cử người lao động đi công tác.
- Quy chế tài chính hoặc quy chế nội bộ của doanh nghiệp cho phép người lao động được phép thanh toán khoản công tác phí, mua vé máy bay bằng thẻ ngân hàng do cá nhân là chủ thẻ và khoản chi này sau đó được doanh nghiệp thanh toán lại cho người lao động.

Trường hợp doanh nghiệp có mua vé máy bay qua website thương mại điện tử cho người lao động đi công tác để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thì chứng từ làm căn cứ để tính vào chi phí được trừ là vé máy bay điện tử, thẻ lên máy bay (boarding pass) và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt của doanh nghiệp có cá nhân tham gia hành trình vận chuyển. Trường hợp doanh nghiệp không thu hồi được thẻ lên máy bay của người lao động thì chứng từ làm căn cứ để tính vào chi phí được trừ là vé máy bay điện tử, quyết định hoặc văn bản cử người lao động đi công tác và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt của doanh nghiệp có cá nhân tham gia hành trình vận chuyển.

(10) Các khoản chi được trừ sau đây nhưng *nếu chi không đúng đối tượng, không đúng mục đích hoặc mức chi vượt quá quy định.*

a) Các khoản chi thêm cho lao động nữ được tính vào chi phí được trừ bao gồm:

- Chi cho công tác đào tạo lại nghề cho lao động nữ trong trường hợp nghề cũ không còn phù hợp phải chuyển đổi sang nghề khác theo quy hoạch phát triển của doanh nghiệp.

Khoản chi này bao gồm: học phí (nếu có) + chênh lệch tiền lương ngạch bậc (đảm bảo 100% lương cho người đi học).

- Chi phí tiền lương và phụ cấp (nếu có) cho giáo viên dạy ở nhà trẻ, mẫu giáo do doanh nghiệp tổ chức và quản lý.

- Chi phí tổ chức khám sức khỏe thêm trong năm như khám bệnh nghề nghiệp, mãn tính hoặc phụ khoa cho nữ công nhân viên.

- Chi bồi dưỡng cho lao động nữ sau khi sinh con lần thứ nhất hoặc lần thứ hai.

- Phụ cấp làm thêm giờ cho lao động nữ trong trường hợp vì lý do khách quan người lao động nữ không nghỉ sau khi sinh con, nghỉ cho con bú mà ở lại làm việc cho doanh nghiệp được trả theo chế độ hiện hành; kể cả trường hợp trả lương theo sản phẩm mà lao động nữ vẫn làm việc trong thời gian không nghỉ theo chế độ.

b) Các khoản chi thêm cho người dân tộc thiểu số được tính vào chi phí được trừ bao gồm: học phí đi học (nếu có) cộng chênh lệch tiền lương ngạch bậc (đảm bảo 100% lương cho người đi học); tiền hỗ trợ về nhà ở, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế cho người dân tộc thiểu số trong trường hợp chưa được Nhà nước hỗ trợ theo chế độ quy định.

(11) Phần chi vượt mức 03 triệu đồng/tháng/người đê: Trích nộp quỹ hưu trí tự nguyện, mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện, bảo hiểm nhân thọ cho người lao động; phần vượt mức quy định của pháp luật về bảo hiểm xã hội, về bảo hiểm y tế để trích nộp các quỹ có tính chất an sinh xã hội (bảo hiểm xã hội, bảo hiểm hưu trí bổ sung bắt buộc), quỹ bảo hiểm y tế và quỹ bảo hiểm thất nghiệp cho người lao động.

Khoản chi trích nộp quỹ hưu trí tự nguyện, quỹ có tính chất an sinh xã hội, mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện, bảo hiểm nhân thọ cho người lao động được tính vào chi phí được trừ ngoài việc không vượt mức quy định tại điểm này còn phải được ghi cụ thể điều kiện hưởng và mức hưởng tại một trong các hồ sơ sau: Hợp đồng lao động; Thỏa ước lao động tập thể; Quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty, Tập đoàn; Quy chế thưởng do Chủ tịch Hội đồng quản trị Tổng giám đốc, Giám đốc quy định theo quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty.

Doanh nghiệp không được tính vào chi phí đối với các khoản chi cho chương trình tự nguyện nêu trên nếu doanh nghiệp không thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ về bảo hiểm bắt buộc cho người lao động (kể cả trường hợp nợ tiền bảo hiểm bắt buộc).

(12) Khoản chi trả *trợ cấp mất việc làm* cho người lao động *không theo đúng quy định* hiện hành.

(13) Chi đóng góp hình thành nguồn *chi phí quản lý cho cấp trên*.

(14) Phần chi đóng góp vào *các quỹ của Hiệp hội* (các Hiệp hội này được thành lập theo quy định của pháp luật) *vượt quá mức quy định* của Hiệp hội.

(15) Chi trả tiền điện, tiền nước đối với những *hợp đồng điện nước* do chủ sở hữu là hộ gia đình, cá nhân cho thuê địa điểm sản xuất, kinh doanh ký trực tiếp với đơn vị cung cấp điện, nước *không có đủ chứng từ thuộc một trong các trường hợp sau*:

a) Trường hợp doanh nghiệp thuê địa điểm sản xuất kinh doanh trực tiếp thanh toán tiền điện, nước cho nhà cung cấp điện, nước không có các hoá đơn thanh toán tiền điện, nước và hợp đồng thuê địa điểm sản xuất kinh doanh.

b) Trường hợp doanh nghiệp thuê địa điểm sản xuất kinh doanh thanh toán tiền điện, nước với chủ sở hữu cho thuê địa điểm sản xuất kinh doanh không có chứng từ thanh toán tiền điện, nước đối với người cho thuê địa điểm sản xuất kinh doanh phù hợp với số lượng điện, nước thực tế tiêu thụ và hợp đồng thuê địa điểm sản xuất kinh doanh.

(16) Phần chi phí *thuê tài sản cố định vượt quá mức phân bổ* theo số năm mà bên đi thuê trả tiền trước.

Ví dụ 5.8: Doanh nghiệp A thuê tài sản cố định trong 4 năm với số tiền thuê là: 400 triệu đồng và thanh toán một lần. Chi phí thuê tài sản cố định được hạch toán vào chi phí hàng năm là 100 triệu đồng. Chi phí thuê tài sản cố định hàng năm vượt trên 100 triệu đồng thì phần vượt trên 100 triệu đồng không được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế.

Đối với chi phí sửa chữa tài sản cố định đi thuê mà trong hợp đồng thuê tài sản quy định bên đi thuê có trách nhiệm sửa chữa tài sản trong thời gian thuê thì chi phí sửa chữa tài sản cố định đi thuê được phép hạch toán vào chi phí hoặc phân bổ dần vào chi phí nhưng thời gian tối đa không quá 3 năm.

Trường hợp doanh nghiệp có chi các khoản chi phí để có các tài sản không thuộc tài sản cố định: chi về mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế, giấy phép chuyển giao công nghệ, nhãn hiệu thương mại, lợi thế kinh doanh, quyền sử dụng thương hiệu... thì các khoản chi này được phân bổ dần vào chi phí kinh doanh nhưng tối đa không quá 3 năm.

Trường hợp doanh nghiệp có góp vốn bằng giá trị lợi thế kinh doanh, giá trị quyền sử dụng thương hiệu thì giá trị lợi thế kinh doanh, giá trị quyền sử dụng thương hiệu góp vốn không tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

(17) Phần chi phí *trả lãi tiền vay vốn* sản xuất kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế vượt quá *150% mức lãi suất cơ bản* do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay.

(18) Chi *trả lãi tiền vay tương ứng với phần vốn điều lệ* (đối với doanh nghiệp tư nhân là vốn đầu tư) đã đăng ký *còn thiếu theo tiến độ góp vốn* ghi trong điều lệ của doanh nghiệp kể cả trường hợp doanh nghiệp đã đi vào sản xuất kinh doanh. Chi trả lãi tiền vay trong quá trình đầu tư đã được ghi nhận vào giá trị của tài sản, giá trị công trình đầu tư.

Trường hợp doanh nghiệp đã góp đủ vốn điều lệ, trong quá trình kinh doanh có khoản chi trả lãi tiền vay để đầu tư vào doanh nghiệp khác thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Chi trả lãi tiền vay tương ứng với vốn điều lệ còn thiếu theo tiến độ góp vốn ghi trong điều lệ của doanh nghiệp không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế được xác định như sau:

- Trường hợp số tiền vay nhỏ hơn hoặc bằng số vốn điều lệ còn thiếu thì toàn bộ lãi tiền vay là khoản chi không được trừ.

- Trường hợp số tiền vay lớn hơn số vốn điều lệ còn thiếu theo tiến độ góp vốn:

+ Nếu doanh nghiệp phát sinh nhiều khoản vay thì khoản chi trả lãi tiền vay không được trừ bằng tỷ lệ (%) giữa vốn điều lệ còn thiếu trên tổng số tiền vay nhân với tổng số lãi vay.

+ Nếu doanh nghiệp chỉ phát sinh một khoản vay thì khoản chi trả lãi tiền vay không được trừ bằng số vốn điều lệ còn thiếu nhân (x) lãi suất của khoản vay nhân với thời gian góp vốn điều lệ còn thiếu.

(19) Trích, lập và sử dụng các khoản dự phòng không theo đúng hướng dẫn của Bộ Tài chính về trích lập dự phòng: dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính, dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp và dự phòng rủi ro nghề nghiệp của doanh nghiệp thẩm định giá, doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập.

(20) Các khoản chi phí trích trước theo kỳ hạn, theo chu kỳ mà đến hết kỳ hạn, hết chu kỳ chưa chi hoặc chi không hết.

Các khoản trích trước bao gồm: trích trước về sửa chữa lớn tài sản cố định theo chu kỳ, các khoản trích trước đối với hoạt động đã tính doanh thu nhưng còn tiếp tục phải thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng (kể cả trường hợp doanh nghiệp có hoạt động cho thuê tài sản, hoạt động kinh doanh dịch vụ trong nhiều năm nhưng có thu tiền trước của khách hàng và đã tính toàn bộ vào doanh thu của năm thu tiền) và các khoản trích trước khác.

Trường hợp doanh nghiệp có hoạt động sản xuất kinh doanh đã ghi nhận doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp nhưng chưa phát sinh đầy đủ chi phí thì được trích trước các khoản chi phí theo quy định vào chi phí được trừ tương ứng với doanh thu đã ghi nhận khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Khi kết thúc hợp đồng, doanh nghiệp phải tính toán xác định chính xác số chi phí thực tế căn cứ các hoá đơn, chứng từ hợp pháp thực tế đã phát sinh để điều chỉnh tăng chi phí (trường hợp chi phí thực tế phát sinh lớn hơn số đã trích trước) hoặc giảm chi phí (trường hợp chi phí thực tế phát sinh nhỏ hơn số đã trích trước) vào kỳ tính thuế kết thúc hợp đồng.

Đối với những tài sản cố định việc sửa chữa có tính chu kỳ thì doanh nghiệp được trích trước chi phí sửa chữa theo dự toán vào chi phí hàng năm. Nếu số thực chi sửa chữa lớn hơn số trích theo dự toán thì doanh nghiệp được tính thêm vào chi phí được trừ số chênh lệch này.

(21) *Lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái* do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ tính thuế bao gồm chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ (trừ lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ cuối kỳ tính thuế).

Trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp mới thành lập, chưa đi vào hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh giá lại các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh riêng biệt. Khi tài sản cố định hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng (sau khi bù trừ số chênh lệch tăng và chênh lệch giảm) được phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính, thời gian phân bổ không quá 5 năm kể từ khi công trình đưa vào hoạt động.

Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh, kể cả việc đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ sẽ được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong năm tài chính.

Đối với khoản nợ phải thu và khoản cho vay có gốc ngoại tệ phát sinh trong kỳ, chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính vào chi phí được trừ là khoản chênh lệch giữa tỷ giá tại thời điểm phát sinh thu hồi nợ hoặc thu hồi khoản cho vay với tỷ giá tại thời điểm ghi nhận khoản nợ phải thu hoặc khoản cho vay ban đầu.

(22) *Chi tài trợ cho giáo dục* (bao gồm cả chi tài trợ cho hoạt động giáo dục nghề nghiệp) *không đúng đối tượng* quy định tại điểm a dưới đây hoặc không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Tài trợ cho giáo dục gồm: tài trợ cho các trường học công lập, dân lập và tư thục thuộc hệ thống giáo dục quốc dân theo quy định của pháp luật về giáo dục mà khoản tài trợ này không phải là để góp vốn, mua cổ phần trong các trường học; Tài trợ cơ sở vật chất phục vụ giảng dạy, học tập và hoạt động của trường học; Tài trợ cho các hoạt động thường xuyên của trường; Tài trợ học bổng cho học sinh, sinh viên thuộc các cơ sở giáo dục phổ thông, cơ sở giáo dục nghề nghiệp và cơ sở sở giáo dục đại học được quy định tại Luật Giáo dục (tài trợ trực tiếp cho học sinh, sinh viên hoặc thông qua các cơ sở giáo dục, thông qua các cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật); Tài trợ cho các cuộc thi về các môn học được giảng dạy trong trường học mà đối tượng tham gia dự thi là người học; tài trợ để thành lập các Quỹ khuyến học giáo dục theo quy định của pháp luật về giáo dục đào tạo.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ cho giáo dục gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện cơ sở kinh doanh là nhà tài trợ, đại

diện của cơ sở giáo dục hợp pháp là đơn vị nhận tài trợ, học sinh, sinh viên (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) nhận tài trợ (theo mẫu số 03/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC); kèm theo hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(23) Chi tài trợ cho y tế không đúng đối tượng quy định tại điểm a dưới đây hoặc không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Tài trợ cho y tế gồm: tài trợ cho các cơ sở y tế được thành lập theo quy định pháp luật về y tế mà khoản tài trợ này không phải là để góp vốn, mua cổ phần trong các bệnh viện, trung tâm y tế đó; tài trợ thiết bị y tế, dụng cụ y tế, thuốc chữa bệnh; tài trợ cho các hoạt động thường xuyên của bệnh viện, trung tâm y tế; chi tài trợ bằng tiền cho người bị bệnh thông qua một cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ cho y tế gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, đại diện của đơn vị nhận tài trợ (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) theo mẫu số 04/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC kèm theo hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(24) Chi tài trợ cho việc khắc phục hậu quả thiên tai không đúng đối tượng quy định tại điểm a dưới đây hoặc không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Tài trợ cho khắc phục hậu quả thiên tai gồm: tài trợ bằng tiền hoặc hiện vật để khắc phục hậu quả thiên tai trực tiếp cho tổ chức được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật; cá nhân bị thiệt hại do thiên tai thông qua một cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ cho việc khắc phục hậu quả thiên tai gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, đại diện của tổ chức bị thiệt hại do thiên tai (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) là đơn vị nhận tài trợ (theo mẫu số 05/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC) kèm theo hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(25) Chi tài trợ làm nhà cho người nghèo không đúng đối tượng quy định tại điểm a dưới đây; Chi tài trợ làm nhà tình nghĩa, làm nhà cho người nghèo, làm nhà đại đoàn kết theo quy định của pháp luật không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Đối với chi tài trợ làm nhà cho người nghèo thì đối tượng nhận tài trợ là hộ nghèo theo quy định của Thủ tướng Chính phủ. Hình thức tài trợ: tài trợ bằng tiền hoặc hiện vật để xây nhà cho hộ nghèo bằng cách trực tiếp hoặc thông qua một cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ làm nhà tình nghĩa, làm nhà cho người nghèo, làm nhà đại đoàn kết gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, người được hưởng tài trợ là bên nhận tài trợ (theo mẫu số 06/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC); văn bản xác nhận hộ nghèo của chính quyền địa phương (đối với tài trợ làm nhà cho người nghèo); hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

Trường hợp bên nhận tài trợ là cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ thì hồ sơ xác định khoản tài trợ bao gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ và cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ là bên nhận tài trợ; hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(26) Chi tài trợ *ngiên cứu khoa học* không đúng quy định; chi tài trợ cho các đối tượng chính sách không theo quy định của pháp luật; chi tài trợ không theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

Chi tài trợ theo chương trình của Nhà nước là chương trình được Chính phủ quy định thực hiện ở các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn (bao gồm cả khoản tài trợ của doanh nghiệp cho việc xây dựng cầu mới dân sinh ở địa bàn kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn theo Đề án được cấp có thẩm quyền phê duyệt).

Chi tài trợ cho các đối tượng chính sách thực hiện theo quy định của pháp luật có liên quan.

Hồ sơ xác định khoản tài trợ theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; Tài trợ của doanh nghiệp cho việc xây dựng cầu mới dân sinh ở địa bàn kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn theo Đề án được cấp có thẩm quyền phê duyệt; Tài trợ cho các đối tượng chính sách theo quy định của pháp luật gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, người được hưởng tài trợ (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) là bên nhận tài trợ (theo mẫu số 07/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC); hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

Các quy định về nghiên cứu khoa học và thủ tục, hồ sơ tài trợ cho nghiên cứu khoa học thực hiện theo quy định tại Luật khoa học và công nghệ và các văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn có liên quan.

(27) Phần chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam vượt mức chi phí tính theo công thức sau:

Chi phí quản lý kinh doanh do	Doanh thu tính thuế của cơ sở thường trú tại Việt Nam trong kỳ tính thuế	Tổng số chi phí quản lý kinh
-------------------------------	--	------------------------------

$$\begin{array}{l} \text{công ty ở nước} \\ \text{ngoài phân bổ cho} \\ \text{cơ sở thường trú} \\ \text{tại Việt Nam trong} \\ \text{kỳ tính thuế} \end{array} = \frac{\text{-----}}{\text{Tổng doanh thu của công ty}} \times \begin{array}{l} \text{doanh của công} \\ \text{ty ở nước ngoài} \\ \text{trong kỳ tính} \\ \text{thuế} \end{array}$$

ở nước ngoài, bao gồm cả
doanh thu của các cơ sở
thường trú ở các nước khác
trong kỳ tính thuế

Các khoản chi phí quản lý kinh doanh của công ty nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam chỉ được tính từ khi cơ sở thường trú tại Việt Nam được thành lập.

Căn cứ để xác định chi phí và doanh thu của công ty ở nước ngoài là báo cáo tài chính của công ty ở nước ngoài đã được kiểm toán bởi một công ty kiểm toán độc lập trong đó thể hiện rõ doanh thu của công ty ở nước ngoài, chi phí quản lý của công ty ở nước ngoài, phần chi phí quản lý công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam.

Cơ sở thường trú của công ty ở nước ngoài tại Việt Nam chưa thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ; chưa thực hiện nộp thuế theo phương pháp kê khai thì không được tính vào chi phí hợp lý khoản chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ.

(28) Các khoản chi được bù đắp bằng *nguồn kinh phí khác*; Các khoản chi đã được chi từ quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp; Chi phí mua thẻ hội viên sân golf, chi phí chơi golf.

(29) Phần chi phí liên quan đến việc thuê quản lý đối với hoạt động kinh doanh trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh casino vượt *quá 4% doanh thu hoạt động kinh doanh trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh casino*.

(30) Các khoản chi *không tương ứng với doanh thu tính thuế*, trừ các khoản chi sau:

- Các khoản thực chi cho hoạt động phòng, chống HIV/AIDS tại nơi làm việc của doanh nghiệp, bao gồm: Chi phí đào tạo cán bộ phòng, chống HIV/AIDS của doanh nghiệp, chi phí tổ chức truyền thông phòng, chống HIV/AIDS cho người lao động của doanh nghiệp, phí thực hiện tư vấn, khám và xét nghiệm HIV, chi phí hỗ trợ người nhiễm HIV là người lao động của doanh nghiệp.

- Khoản thực chi để thực hiện nhiệm vụ giáo dục quốc phòng và an ninh, huấn luyện, hoạt động của lực lượng dân quân tự vệ và phục vụ các nhiệm vụ quốc phòng, an ninh khác theo quy định của pháp luật có liên quan.

- Khoản thực chi để hỗ trợ cho tổ chức Đảng, tổ chức chính trị xã hội trong doanh nghiệp.

- Khoản chi cho hoạt động giáo dục nghề nghiệp và đào tạo nghề nghiệp cho người lao động bao gồm:

+ Chi phí trả cho người dạy, tài liệu học tập, thiết bị dùng để hoạt động giáo dục nghề nghiệp, vật liệu thực hành, các chi phí khác hỗ trợ cho người học.

+ Chi phí đào tạo của doanh nghiệp cho người lao động được tuyển dụng vào làm việc tại doanh nghiệp

- Khoản chi có tính chất phúc lợi chi trực tiếp cho người lao động như: chi khám chữa bệnh, hỷ của bản thân và gia đình người lao động; chi nghỉ mát, chi hỗ trợ điều trị; chi hỗ trợ bổ sung kiến thức học tập tại cơ sở đào tạo; chi hỗ trợ gia đình người lao động bị ảnh hưởng bởi thiên tai, dịch họa, tai nạn, ốm đau; chi khen thưởng con của người lao động có thành tích tốt trong học tập; chi hỗ trợ chi phí đi lại ngày lễ, tết cho người lao động; chi bảo hiểm tai nạn, bảo hiểm sức khỏe, bảo hiểm tự nguyện khác cho người lao động (trừ khoản chi mua bảo hiểm nhân thọ cho người lao động và bảo hiểm hưu trí tự nguyện cho người lao động theo quy định của pháp luật) và những khoản chi có tính chất phúc lợi khác. Tổng số chi có tính chất phúc lợi nêu trên không quá 01 tháng lương bình quân thực tế thực hiện trong năm tính thuế của doanh nghiệp.

Việc xác định 01 tháng lương bình quân thực tế thực hiện trong năm tính thuế của doanh nghiệp được xác định bằng quỹ tiền lương thực hiện trong năm chia cho 12 tháng. Trường hợp doanh nghiệp hoạt động không đủ 12 tháng thì: Việc xác định 1 tháng lương bình quân thực tế thực hiện trong năm tính thuế được xác định bằng quỹ tiền lương thực hiện trong năm chia cho số tháng thực tế hoạt động trong năm.

Quỹ tiền lương thực hiện là tổng số tiền lương thực tế đã chi trả của năm quyết toán đó đến thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ quyết toán theo quy định (không bao gồm số tiền trích lập quỹ dự phòng tiền lương của năm trước chi trong năm quyết toán thuế).

- Các khoản chi khác mang tính chất đặc thù, phù hợp theo từng ngành nghề, lĩnh vực theo văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính.

(31) Chi về *đầu tư xây dựng cơ bản* trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định.

Khi bắt đầu hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp chưa phát sinh doanh thu nhưng có phát sinh các khoản chi thường xuyên để duy trì hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp (không phải là các khoản chi đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định) mà các khoản chi này đáp ứng các điều kiện theo quy định thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Trường hợp trong giai đoạn đầu tư, doanh nghiệp có phát sinh khoản chi trả tiền vay thì khoản chi này được tính vào giá trị đầu tư. Trường hợp trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản, doanh nghiệp phát sinh cả khoản chi trả lãi tiền vay và thu từ lãi tiền gửi thì được bù trừ giữa khoản chi trả lãi tiền vay và thu từ lãi tiền gửi, sau khi bù trừ phần chênh lệch còn lại ghi giảm giá trị đầu tư.

(32) *Chi ủng hộ địa phương; chi ủng hộ các đoàn thể, tổ chức xã hội; chi từ thiện* (trừ khoản chi tài trợ cho giáo dục, y tế, khắc phục hậu quả thiên tai, làm nhà tình nghĩa, làm nhà cho người nghèo, làm nhà đại đoàn kết; tài trợ cho nghiên cứu khoa học, tài trợ cho các đối tượng chính sách theo quy định của pháp luật, tài trợ theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn theo quy định của pháp luật).

(33) Khoản chi *liên quan trực tiếp đến việc phát hành cổ phiếu* (trừ cổ phiếu thuộc loại nợ phải trả) và *cổ tức của cổ phiếu* (trừ cổ tức của cổ phiếu thuộc loại nợ phải trả), mua bán cổ phiếu quỹ và các khoản chi khác liên quan trực tiếp đến việc tăng, giảm vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

(34) Số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản *vượt mức thực tế phát sinh của năm*.

Trường hợp nộp một lần, mức thực tế phát sinh của năm được xác định trên cơ sở tổng số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản phân bổ cho số năm khai thác còn lại. Trường hợp nộp hàng năm, mức thực tế phát sinh là số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản của năm mà doanh nghiệp đã nộp Ngân sách Nhà nước.

(35) Các khoản chi của hoạt động kinh doanh bảo hiểm, kinh doanh xổ số, kinh doanh chứng khoán và một số hoạt động kinh doanh đặc thù khác không thực hiện đúng theo văn bản hướng dẫn riêng của Bộ Tài chính.

(36) Các khoản *tiền phạt về vi phạm hành chính* bao gồm: vi phạm luật giao thông, vi phạm chế độ đăng ký kinh doanh, vi phạm chế độ kế toán thống kê, vi phạm pháp luật về thuế bao gồm cả tiền chậm nộp thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế và các khoản phạt về vi phạm hành chính khác theo quy định của pháp luật.

(37) Thuế giá trị gia tăng đầu vào đã được khấu trừ hoặc hoàn thuế; thuế giá trị gia tăng đầu vào của tài sản cố định là ô tô từ 9 chỗ ngồi trở xuống vượt mức quy định được khấu trừ theo quy định tại các văn bản pháp luật về thuế giá trị gia tăng; thuế thu nhập doanh nghiệp trừ trường hợp doanh nghiệp nộp thay thuế thu nhập doanh nghiệp của nhà thầu nước ngoài mà theo thoả thuận tại hợp đồng nhà thầu, nhà thầu phụ nước ngoài, doanh thu nhà thầu, nhà thầu phụ nước ngoài nhận được không bao gồm thuế thu nhập doanh nghiệp; thuế thu nhập cá nhân trừ trường hợp doanh nghiệp ký hợp đồng lao động quy định tiền lương, tiền công trả cho người lao động không bao gồm thuế thu nhập cá nhân.

5.2.4.3. Thu nhập khác

Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập sau:

(1) Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán theo hướng dẫn tại Chương IV Thông tư 78/2014/TT-BTC.

(2) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản theo hướng dẫn tại Chương V Thông tư 78/2014/TT-BTC.

(3) Thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư; chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư; chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật.

(4) Thu nhập từ quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản bao gồm cả tiền thu về bản quyền dưới mọi hình thức trả cho quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản; thu nhập về quyền sở hữu trí tuệ; thu nhập từ chuyển giao công nghệ theo quy định của pháp luật.

Thu nhập từ tiền bản quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ được xác định bằng tổng số tiền thu được trừ giá vốn hoặc chi phí tạo ra quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ được chuyển giao, trừ chi phí duy trì, nâng cấp, phát triển quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ được chuyển giao và các khoản chi được trừ khác.

(5) Thu nhập từ cho thuê tài sản dưới mọi hình thức.

Thu nhập từ cho thuê tài sản được xác định bằng doanh thu từ hoạt động cho thuê tài sản trừ các khoản chi: chi phí khấu hao, duy tu, sửa chữa, bảo dưỡng tài sản, chi phí thuê tài sản để cho thuê lại (nếu có) và các chi được trừ khác có liên quan đến việc cho thuê tài sản.

(6) Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản, thanh lý tài sản (trừ bất động sản), các loại giấy tờ có giá khác.

Khoản thu nhập này được xác định bằng doanh thu thu được từ việc chuyển nhượng tài sản, thanh lý tài sản trừ giá trị còn lại của tài sản chuyển nhượng, thanh lý tại thời điểm chuyển nhượng, thanh lý và các khoản chi phí được trừ liên quan đến việc chuyển nhượng, thanh lý tài sản.

(7) Thu nhập từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn bao gồm cả tiền lãi trả chậm, lãi trả góp, phí bảo lãnh tín dụng và các khoản phí khác trong hợp đồng cho vay vốn.

- Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh cao hơn các khoản chi trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính vào thu nhập khác khi xác định thu nhập chịu thuế.

- Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh thấp hơn các khoản chi trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại giảm trừ vào thu nhập sản xuất kinh doanh chính khi xác định thu nhập chịu thuế.

(8) Thu nhập từ hoạt động bán ngoại tệ: bằng tổng số tiền thu từ bán ngoại tệ trừ tổng giá mua của số lượng ngoại tệ bán ra.

(9) Thu nhập từ chênh lệch tỷ giá, được xác định cụ thể như sau:

Trong năm tính thuế doanh nghiệp có chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính, thì:

- Khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp được tính vào chi phí hoặc thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp. Khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ không liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp, nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá tính vào chi phí tài chính, nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá tính vào thu nhập khác khi xác định thu nhập chịu thuế.

- Lãi chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính được bù trừ với lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính. Sau khi bù trừ lãi hoặc lỗ chênh lệch tỷ giá liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp được tính vào thu nhập hoặc chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp. Lãi hoặc lỗ chênh lệch tỷ giá không liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp được tính vào thu nhập khác hoặc chi phí tài chính khi xác định thu nhập chịu thuế.

Đối với khoản nợ phải thu và khoản cho vay có gốc ngoại tệ phát sinh trong kỳ, chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính vào chi phí được trừ hoặc thu nhập là khoản chênh lệch giữa tỷ giá tại thời điểm phát sinh thu hồi nợ hoặc thu hồi khoản cho vay với tỷ giá tại thời điểm ghi nhận khoản nợ phải thu hoặc khoản cho vay ban đầu.

Các khoản chênh lệch tỷ giá nêu trên không bao gồm chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ.

(10) Khoản nợ khó đòi đã xóa nay đòi được.

(11) Khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ.

(12) Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót phát hiện ra.

(13) Trường hợp doanh nghiệp có khoản thu về tiền phạt, tiền bồi thường do bên đối tác vi phạm hợp đồng hoặc các khoản thưởng do thực hiện tốt cam kết theo hợp đồng phát sinh cao hơn khoản chi tiền phạt, tiền bồi thường do vi phạm hợp đồng (các khoản phạt này không thuộc các khoản tiền phạt về vi phạm hành chính theo quy định của pháp luật về xử lý vi phạm hành chính), sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính vào thu nhập khác.

Trường hợp doanh nghiệp có khoản thu về tiền phạt, tiền bồi thường do bên đối tác vi phạm hợp đồng hoặc các khoản thưởng do thực hiện tốt cam kết theo hợp đồng phát sinh thấp hơn khoản chi tiền phạt, tiền bồi thường do vi phạm hợp đồng (các khoản phạt này không thuộc các khoản tiền phạt về vi phạm hành chính theo quy định của pháp luật về xử lý vi phạm hành chính), sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính giảm trừ vào thu nhập khác. Trường hợp

đơn vị trong năm không phát sinh thu nhập khác thì được giảm trừ vào thu nhập hoạt động sản xuất kinh doanh.

Các khoản thu về tiền phạt, tiền bồi thường nêu trên không bao gồm các khoản tiền phạt, tiền bồi thường được ghi giảm giá trị công trình trong giai đoạn đầu tư.

(14) Chênh lệch do đánh giá lại tài sản theo quy định của pháp luật để góp vốn, để điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, được xác định cụ thể như sau:

a) Chênh lệch tăng hoặc giảm do đánh giá lại tài sản là phần chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại với giá trị còn lại của tài sản ghi trên sổ sách kế toán và tính một lần vào thu nhập khác (đối với chênh lệch tăng) hoặc giảm trừ thu nhập khác (đối với chênh lệch giảm) trong kỳ tính thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp có tài sản đánh giá lại.

b) Chênh lệch tăng hoặc giảm do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất để góp vốn (mà doanh nghiệp nhận giá trị quyền sử dụng đất được phân bổ dần giá trị đất vào chi phí được trừ), điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, góp vốn vào các dự án đầu tư xây dựng nhà, hạ tầng để bán tính một lần vào thu nhập khác (đối với chênh lệch tăng) hoặc giảm trừ thu nhập khác (đối với chênh lệch giảm) trong kỳ tính thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp có quyền sử dụng đất đánh giá lại.

Riêng chênh lệch tăng do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất góp vốn vào doanh nghiệp để hình thành tài sản cố định thực hiện sản xuất kinh doanh mà doanh nghiệp nhận giá trị quyền sử dụng đất không được trích khấu hao và không được phân bổ dần giá trị đất vào chi phí được trừ thì phần chênh lệch này được tính dần vào thu nhập khác của doanh nghiệp có quyền sử dụng đất đánh giá lại trong thời gian tối đa không quá 10 năm bắt đầu từ năm giá trị quyền sử dụng đất được đem góp vốn. Doanh nghiệp phải có thông báo số năm doanh nghiệp phân bổ vào thu nhập khác khi nộp hồ sơ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp của năm bắt đầu kê khai khoản thu nhập này (năm có đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất đem góp vốn).

Trường hợp sau khi góp vốn, doanh nghiệp tiếp tục thực hiện chuyển nhượng vốn góp bằng giá trị quyền sử dụng đất (bao gồm cả trường hợp chuyển nhượng vốn góp trước thời hạn 10 năm) thì thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng vốn góp bằng giá trị quyền sử dụng đất phải tính và kê khai nộp thuế theo thu nhập chuyển nhượng bất động sản.

Chênh lệch do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất bao gồm: Đối với quyền sử dụng đất lâu dài là chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị của quyền sử dụng đất ghi trên sổ sách kế toán; Đối với quyền sử dụng đất có thời hạn là chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị còn lại chưa phân bổ của quyền sử dụng đất.

c) Doanh nghiệp nhận tài sản góp vốn, nhận tài sản điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp được trích khấu hao hoặc phân bổ dần vào chi phí theo giá đánh giá lại (trừ trường hợp giá trị quyền sử dụng đất không được trích khấu hao hoặc phân bổ vào chi phí theo quy định).

(15) Quà biếu, quà tặng bằng tiền, bằng hiện vật; thu nhập nhận được bằng tiền, bằng hiện vật từ các nguồn tài trợ; thu nhập nhận được từ các khoản hỗ trợ tiếp thị, hỗ trợ chi phí, chiết khấu thanh toán, thưởng khuyến mại và các khoản hỗ trợ khác. Các khoản thu nhập nhận được bằng hiện vật thì giá trị của hiện vật được xác định bằng giá trị của hàng hóa, dịch vụ tương đương tại thời điểm nhận.

(16) Các khoản tiền, tài sản, lợi ích vật chất khác doanh nghiệp nhận được từ các tổ chức, cá nhân theo thỏa thuận, hợp đồng phù hợp với pháp luật dân sự do doanh nghiệp bàn giao lại vị trí đất cũ để di dời cơ sở sản xuất kinh doanh sau khi trừ các khoản chi phí liên quan như chi phí di dời (chi phí vận chuyển, lấp đất), giá trị còn lại của tài sản cố định và các chi phí khác (nếu có).

Riêng các khoản tiền, tài sản, lợi ích vật chất doanh nghiệp nhận được theo chính sách của Nhà nước, được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền phê duyệt để di dời cơ sở sản xuất thì thực hiện quản lý, sử dụng theo quy định của pháp luật có liên quan.

(17) Các khoản trích trước vào chi phí nhưng không sử dụng hoặc sử dụng không hết theo kỳ hạn trích lập mà doanh nghiệp không hạch toán điều chỉnh giảm chi phí; khoản hoàn nhập dự phòng bảo hành công trình xây dựng.

(18) Các khoản thu nhập liên quan đến việc tiêu thụ hàng hóa, cung cấp dịch vụ không tính trong doanh thu như: thưởng giải phóng tàu nhanh, tiền thưởng phục vụ trong ngành ăn uống, khách sạn sau khi đã trừ các khoản chi phí để tạo ra khoản thu nhập đó.

(19) Thu nhập về tiêu thụ phế liệu, phế phẩm sau khi đã trừ chi phí thu hồi và chi phí tiêu thụ, được xác định cụ thể như sau:

- Trường hợp doanh nghiệp phát sinh khoản thu nhập từ bán phế liệu, phế phẩm được tạo ra trong quá trình sản xuất của các sản phẩm đang được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp phát sinh khoản thu nhập từ bán phế liệu, phế phẩm được tạo ra trong quá trình sản xuất của các sản phẩm không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được tính vào thu nhập khác.

(20) Khoản tiền hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của hàng hóa đã thực xuất khẩu, thực nhập khẩu phát sinh ngay trong năm quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp thì được tính giảm trừ chi phí trong năm quyết toán đó. Trường hợp khoản tiền hoàn thuế xuất, nhập khẩu của hàng hóa đã thực xuất khẩu, thực nhập khẩu phát sinh của các năm quyết toán thuế thu nhập doanh

ng nghiệp trước thì tính vào thu nhập khác của năm quyết toán phát sinh khoản thu nhập. Khoản thu nhập này liên quan trực tiếp đến lĩnh vực sản xuất kinh doanh đang được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Khoản thu nhập này không liên quan trực tiếp lĩnh vực sản xuất kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được tính vào thu nhập khác.

(21) Các khoản thu nhập từ các hoạt động góp vốn cổ phần, liên doanh, liên kết kinh tế trong nước được chia từ thu nhập trước khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp.

(22) Trường hợp doanh nghiệp thực hiện tiếp nhận thêm thành viên góp vốn mới theo quy định của pháp luật mà số tiền thành viên góp vốn mới bỏ ra cao hơn giá trị phần vốn góp của thành viên đó trong tổng số vốn điều lệ của doanh nghiệp thì xử lý như sau:

Nếu khoản chênh lệch cao hơn này được xác định là thuộc sở hữu của doanh nghiệp, bổ sung vào nguồn vốn kinh doanh thì không tính vào thu nhập chịu thuế để tính thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp nhận vốn góp.

Nếu khoản chênh lệch cao hơn này được chia cho các thành viên góp vốn cũ thì khoản chênh lệch này là thu nhập của các thành viên góp vốn cũ.

(23) Các khoản thu nhập khác theo quy định của pháp luật.

5.2.5. Thu nhập miễn thuế

Theo quy định của Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn, các khoản thu nhập sau đây được miễn thuế TNDN:

(1) Thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản, sản xuất muối của hợp tác xã; Thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp thực hiện ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; Thu nhập của doanh nghiệp từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; Thu nhập từ hoạt động đánh bắt hải sản.

a) Thu nhập từ trồng trọt (bao gồm cả sản phẩm rừng trồng), chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản của hợp tác xã và của doanh nghiệp được ưu đãi thuế (bao gồm ưu đãi về thuế suất, miễn giảm thuế) quy định tại Thông tư này là thu nhập từ sản phẩm do doanh nghiệp, hợp tác xã tự trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng và thu nhập từ chế biến nông sản, thủy sản (bao gồm cả trường hợp hợp tác xã, doanh nghiệp mua sản phẩm nông sản, thủy sản về chế biến).

Thu nhập của sản phẩm, hàng hóa chế biến từ nông sản, thủy sản được ưu đãi thuế (bao gồm ưu đãi về thuế suất, miễn giảm thuế) quy định tại Thông tư này phải đáp ứng đồng thời các điều kiện sau:

- Tỷ lệ giá trị nguyên vật liệu là nông sản, thủy sản trên chi phí sản xuất hàng hóa, sản phẩm (giá thành sản xuất hàng hóa, sản phẩm) từ 30% trở lên.

- Sản phẩm, hàng hóa từ chế biến nông sản, thủy sản không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, trừ trường hợp do Thủ tướng Chính phủ quyết định theo đề xuất của Bộ Tài chính.

Doanh nghiệp phải xác định riêng thu nhập sản phẩm, hàng hóa chế biến từ nông sản, thủy sản để được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

Thu nhập miễn thuế tại Khoản này bao gồm cả thu nhập từ thanh lý các sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng (trừ thanh lý vườn cây cao su), thu nhập từ việc bán phế liệu phế phẩm liên quan đến các sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản.

Sản phẩm từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng của hợp tác xã và của doanh nghiệp được xác định căn cứ theo mã ngành kinh tế cấp 1 của ngành nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản quy định tại Hệ thống ngành kinh tế Việt Nam.

(2) Thu nhập từ việc thực hiện dịch vụ kỹ thuật trực tiếp phục vụ nông nghiệp (tưới, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng; phòng trừ sâu, bệnh cho cây trồng, vật nuôi; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp).

(3) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ theo quy định của pháp luật về khoa học và công nghệ được miễn thuế trong thời gian thực hiện hợp đồng nhưng tối đa không quá 3 năm kể từ ngày bắt đầu có doanh thu từ thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ.

Thu nhập từ bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng ở Việt Nam theo quy định của pháp luật và hướng dẫn của Bộ Khoa học và Công nghệ được miễn thuế tối đa không quá 5 năm kể từ ngày có doanh thu từ bán sản phẩm.

Thu nhập từ bán sản phẩm sản xuất thử nghiệm trong thời gian sản xuất thử nghiệm theo quy định của pháp luật.

(4) Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ của doanh nghiệp có từ 30% số lao động bình quân trong năm trở lên là người khuyết tật, người sau cai nghiện, người nhiễm HIV/AIDS. Doanh nghiệp được miễn thuế theo quy định này phải là DN có số lao động bình quân trong năm từ 20 người trở lên, không bao gồm DN hoạt động trong lĩnh vực tài chính, kinh doanh bất động sản. Thu nhập được miễn thuế theo quy định này là thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh, không bao gồm thu nhập khác.

(5) Thu nhập từ hoạt động dạy nghề dành riêng cho người dân tộc thiểu số, người khuyết tật, trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tị nạn xã hội, người đang cai nghiện, người sau cai nghiện, người nhiễm HIV/AIDS. Trường hợp cơ sở dạy nghề có cả các đối tượng khác thì phần thu nhập được miễn thuế được xác định theo tỷ lệ giữa số người dân tộc thiểu số, người khuyết tật, trẻ em

có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tị nạn xã hội, người đang cai nghiện, người sau cai nghiện, người nhiễm HIV/AIDS so với tổng số người học của cơ sở.

(6) Thu nhập được chia từ hoạt động góp vốn, mua cổ phần, liên doanh, liên kết kinh tế với DN trong nước, sau khi bên nhận góp vốn, phát hành cổ phiếu, liên doanh, liên kết đã nộp thuế TNDN theo quy định của Luật thuế TNDN, kể cả trường hợp bên nhận góp vốn, phát hành cổ phiếu, bên liên doanh, liên kết được miễn thuế, giảm thuế.

(7) Khoản tài trợ nhận được để sử dụng cho hoạt động giáo dục, nghiên cứu khoa học, văn hoá, nghệ thuật, từ thiện, nhân đạo và hoạt động xã hội khác tại Việt Nam. Trường hợp tổ chức nhận tài trợ sử dụng không đúng mục đích các khoản tài trợ trên thì tổ chức nhận tài trợ phải tính nộp thuế TNDN theo mức thuế suất phổ thông trên số tiền nhận tài trợ sử dụng không đúng mục đích.

Tổ chức nhận tài trợ tại điểm này phải được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật, thực hiện đúng quy định của pháp luật về kế toán thống kê.

(8) Thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải (CERs) lần đầu của doanh nghiệp được cấp chứng chỉ giảm phát thải; các lần chuyển nhượng tiếp theo nộp thuế TNDN theo quy định;

(9) Thu nhập từ thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của Ngân hàng Phát triển Việt Nam trong hoạt động tín dụng đầu tư phát triển, tín dụng xuất khẩu; thu nhập từ hoạt động tín dụng cho người nghèo và các đối tượng chính sách khác của Ngân hàng chính sách xã hội; thu nhập của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên quản lý tài sản của các tổ chức tín dụng Việt Nam; thu nhập từ hoạt động có thu do thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của các quỹ tài chính Nhà nước: Quỹ Bảo hiểm xã hội Việt Nam, tổ chức Bảo hiểm tiền gửi, Quỹ Bảo hiểm Y tế, Quỹ hỗ trợ học nghề, Quỹ hỗ trợ việc làm ngoài nước thuộc Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội, Quỹ hỗ trợ nông dân, Quỹ trợ giúp pháp lý Việt Nam, Quỹ viễn thông công ích, Quỹ đầu tư phát triển địa phương, Quỹ Bảo vệ môi trường Việt Nam, Quỹ bảo lãnh tín dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa, Quỹ hỗ trợ phát triển Hợp tác xã, Quỹ hỗ trợ phụ nữ nghèo, Quỹ bảo hộ công dân và pháp nhân tại nước ngoài, Quỹ phát triển nhà, Quỹ phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ quốc gia, Quỹ đổi mới công nghệ quốc gia, Quỹ hỗ trợ vốn cho người lao động nghèo tự tạo việc làm, thu nhập từ thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của Quỹ phát triển đất và quỹ khác của Nhà nước hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận do Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ quy định hoặc quyết định được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật.

Trường hợp các đơn vị phát sinh các khoản thu nhập khác ngoài các khoản thu nhập từ hoạt động có thu do thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao phải tính và nộp thuế theo quy định.

(10) Phần thu nhập không chia của cơ sở thực hiện xã hội hóa trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, y tế và lĩnh vực xã hội hóa khác (bao gồm cả Văn phòng giám định tư pháp) để lại để đầu tư phát triển cơ sở đó theo quy định của luật chuyên ngành về giáo dục - đào tạo, y tế và về lĩnh vực xã hội hóa khác; phần thu nhập hình thành tài sản không chia của hợp tác xã được thành lập và hoạt động theo quy định của Luật hợp tác xã.

(11) Thu nhập từ chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho tổ chức, cá nhân ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

(12) Thu nhập của văn phòng thừa phát lại (trừ các khoản thu nhập ~~nhập~~ từ các hoạt động khác ngoài hoạt động thừa phát lại) trong thời gian thực hiện thí điểm theo quy định của pháp luật về thi hành án dân sự. Văn phòng thừa phát lại và hoạt động thừa phát lại thực hiện theo quy định tại các văn bản quy pháp luật có liên quan về vấn đề này.

5.2.6. Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định của pháp luật

Lỗ phát sinh trong kỳ tính thuế là số chênh lệch âm về thu nhập tính thuế chưa bao gồm các khoản lỗ được kết chuyển từ các năm trước chuyển sang.

Doanh nghiệp sau khi quyết toán thuế mà bị lỗ thì chuyển toàn bộ và liên tục số lỗ vào thu nhập (thu nhập chịu thuế đã trừ thu nhập miễn thuế) của những năm tiếp theo. Thời gian chuyển lỗ tính liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ. Một số lưu ý về chuyển lỗ như sau:

(1) Trường hợp cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp xác định số lỗ doanh nghiệp được chuyển khác với số lỗ do doanh nghiệp tự xác định thì số lỗ được chuyển xác định theo kết luận của cơ quan kiểm tra, thanh tra nhưng đảm bảo chuyển lỗ toàn bộ và liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ theo quy định.

(2) Doanh nghiệp chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản phải thực hiện quyết toán thuế với cơ quan thuế đến thời điểm có quyết định chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản của cơ quan có thẩm quyền (trừ trường hợp không phải quyết toán thuế theo quy định). Số lỗ của doanh nghiệp phát sinh trước khi chuyển đổi, sáp nhập, hợp nhất phải được theo dõi chi tiết theo năm phát sinh và bù trừ vào thu nhập cùng năm của doanh nghiệp sau khi chuyển đổi, sáp nhập, hợp nhất hoặc được tiếp tục chuyển vào thu nhập của các năm tiếp theo của doanh nghiệp sau khi chuyển đổi, sáp nhập, hợp nhất để đảm bảo nguyên tắc chuyển lỗ tính liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ.

Số lỗ của doanh nghiệp phát sinh trước khi chia, tách thành doanh nghiệp khác và đang còn trong thời gian chuyển lỗ theo quy định thì số lỗ này sẽ được phân bổ cho các doanh nghiệp sau khi chia, tách theo tỷ lệ vốn chủ sở hữu được chia, tách.

Thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền

thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật phải hạch toán riêng để kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với mức thuế suất 22% (từ ngày 01/01/2016 áp dụng mức thuế suất 20%), không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (trừ phần thu nhập của doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua được áp dụng thuế suất thuế TNDN 10% theo quy định tại điểm d khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC).

Doanh nghiệp trong kỳ tính thuế có các hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) nếu bị lỗ thì số lỗ này được bù trừ với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác quy định tại Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC), sau khi bù trừ vẫn còn lỗ thì tiếp tục được chuyển sang các năm tiếp theo trong thời hạn chuyển lỗ theo quy định.

Đối với số lỗ của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) của các năm 2013 trở về trước còn trong thời hạn chuyển lỗ thì doanh nghiệp phải chuyển vào thu nhập của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư, nếu chuyển không hết thì được chuyển lỗ vào thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác) từ năm 2014 trở đi.

Trường hợp doanh nghiệp làm thủ tục giải thể doanh nghiệp, sau khi có quyết định giải thể nếu có chuyển nhượng bất động sản là tài sản cố định của doanh nghiệp thì thu nhập (lãi) từ chuyển nhượng bất động sản (nếu có) được bù trừ với lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả số lỗ của các năm trước được chuyển sang theo quy định) vào kỳ tính thuế phát sinh hoạt động chuyển nhượng bất động sản.

5.2.7. Thuế suất

Mức thuế suất thuế TNDN phổ thông hiện hành của Việt Nam là 20%.

Các mức thuế suất ưu đãi 10%, 15% và 17% áp dụng đối với một số lĩnh vực kinh doanh hoặc thu nhập từ dự án ưu đãi đầu tư như sẽ trình bày ở mục 5.2.10 dưới đây. Theo Luật hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa thì doanh nghiệp nhỏ và vừa được áp dụng mức thuế suất thuế TNDN thấp hơn mức thuế suất phổ thông theo quy định của pháp luật về thuế TNDN.

Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí tại Việt Nam từ 32% đến 50%. Căn cứ vào vị trí khai thác, điều kiện khai thác và trữ lượng mỏ, doanh nghiệp có dự án đầu tư tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí gửi hồ sơ dự án đầu tư đến Bộ Tài chính để trình Thủ tướng Chính phủ quyết định mức thuế suất cụ thể cho từng dự án, từng cơ sở kinh doanh.

Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác các mỏ tài nguyên quý hiếm (bao gồm: bạch kim, vàng, bạc, thiếc, wonfram, antimoan, đá quý, đất hiếm trừ dầu khí) áp dụng thuế suất 50%. Trường hợp các mỏ tài nguyên quý hiếm có từ 70% diện tích được giao trở lên ở địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn thuộc danh mục địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do Chính phủ quy định thì áp dụng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 40%.

5.2.8. Xác định thu nhập tính thuế và thuế TNDN đối với chuyển nhượng bất động sản

Doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế, mọi ngành nghề có thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản; các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản có thu nhập từ cho thuê lại đất thuộc diện phải nộp thuế thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản.

a) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản bao gồm các hình thức sau:

- Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển nhượng quyền thuê đất; thu nhập từ cho thuê lại đất.

- Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển nhượng quyền thuê đất gắn với tài sản trên đất; thu nhập từ cho thuê lại đất gắn với tài sản trên đất. Tài sản trên đất bao gồm:

+ Nhà ở;

+ Cơ sở hạ tầng;

+ Công trình kiến trúc trên đất;

+ Các tài sản khác gắn liền với đất bao gồm các tài sản là sản phẩm nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp (cây trồng, vật nuôi);

- Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng nhà ở.

Thu nhập từ cho thuê lại đất của doanh nghiệp kinh doanh bất động sản không bao gồm trường hợp doanh nghiệp chỉ cho thuê nhà, cơ sở hạ tầng, công trình kiến trúc trên đất.

b) Căn cứ tính thuế thu nhập từ chuyển nhượng BĐS là thu nhập tính thuế và thuế suất. Thu nhập tính thuế bằng thu nhập chịu thuế trừ các khoản lỗ của hoạt động chuyển nhượng BĐS của các năm trước (nếu có).

c) Thu nhập chịu thuế từ chuyển nhượng BĐS được xác định bằng doanh thu thu được từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản trừ giá vốn của BĐS và các khoản chi phí được trừ liên quan đến hoạt động chuyển nhượng BĐS.

d) Một số điểm lưu ý trong quy định hiện hành về doanh thu từ hoạt động chuyển nhượng BĐS.

- Doanh thu được xác định theo giá thực tế tại thời điểm chuyển nhượng BĐS. Trường hợp giá chuyển quyền sử dụng đất thấp hơn giá đất do UBND cấp

tính quy định thì tính theo giá do UBND cấp tỉnh quy định tại thời điểm ký hợp đồng chuyển nhượng BĐS.

- Thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm bên bán bàn giao BĐS, không phụ thuộc việc bên mua đã đăng ký quyền sở hữu tài sản, quyền sử dụng đất, xác lập quyền sử dụng đất tại cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

- Trường hợp được nhà nước giao đất, cho thuê đất để thực hiện dự án đầu tư cơ sở hạ tầng, nhà để chuyển nhượng hoặc cho thuê, DN có thu tiền ứng trước của khách hàng theo tiến độ xác định doanh thu tính thuế TNDN tạm nộp theo thời điểm thu tiền của khách hàng.

- DN có thu tiền của khách hàng và đã xác định được chi phí tương ứng với doanh thu thì kê khai nộp thuế TNDN tạm nộp theo doanh thu trừ chi phí. Trường hợp chưa xác định được chi phí tương ứng với doanh thu thì kê khai tạm nộp thuế TNDN theo tỷ lệ 1% trên doanh thu thu được tiền (doanh thu này chưa phải tính vào doanh thu tính thuế TNDN trong năm). Khi bàn giao BĐS, DN quyết toán lại số thuế TNDN phải nộp.

đ) Một số lưu ý trong quy định về chi phí chuyển nhượng BĐS:

- Nguyên tắc xác định chi phí: Các khoản chi được trừ phải tương ứng với doanh thu để tính thu nhập chịu thuế. Trường hợp dự án đầu tư hoàn thành từng phần và chuyển nhượng dần theo tiến độ hoàn thành thì các khoản chi phí chung sử dụng cho dự án, chi phí trực tiếp sử dụng cho phần dự án đã hoàn thành được phân bổ theo m² đất chuyển quyền để xác định thu nhập của diện tích đất chuyển quyền.

Trường hợp một phần diện tích của dự án không chuyển nhượng được sử dụng vào hoạt động kinh doanh khác thì các khoản chi phí chung nêu trên cũng phân bổ cho cả phần diện tích này để theo dõi, hạch toán, kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động kinh doanh khác.

- Chi phí chuyển nhượng bất động sản được trừ bao gồm:

+ Giá vốn của đất chuyển quyền được xác định phù hợp với nguồn gốc quyền sử dụng đất.

+ Chi phí đền bù thiệt hại về đất.

+ Chi phí đền bù thiệt hại về hoa màu.

+ Chi phí bồi thường, hỗ trợ, tái định cư và chi phí tổ chức thực hiện bồi thường, hỗ trợ, tái định cư theo quy định của pháp luật.

+ Các loại phí, lệ phí theo quy định của pháp luật liên quan đến cấp quyền sử dụng đất.

+ Chi phí cải tạo đất, san lấp mặt bằng.

+ Chi phí đầu tư xây dựng kết cấu hạ tầng như đường giao thông, điện, cấp nước, thoát nước, buro chính viễn thông...

+ Giá trị kết cấu hạ tầng, công trình kiến trúc có trên đất.

+ Các khoản chi phí khác liên quan đến bất động sản được chuyển nhượng.

DN có hoạt động kinh doanh nhiều ngành nghề khác nhau thì phải hạch toán riêng các khoản chi phí. Trường hợp không hạch toán riêng được chi phí của từng hoạt động thì chi phí chung được phân bổ theo tỷ lệ giữa doanh thu từ chuyển nhượng BĐS so với tổng doanh thu của doanh nghiệp. Không được tính vào chi phí chuyển nhượng BĐS các khoản chi phí đã được Nhà nước thanh toán hoặc thanh toán bằng nguồn vốn khác.

e) Xác định số thuế TNDN:

Số thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ tính thuế đối với hoạt động chuyển nhượng bất động sản bằng thu nhập tính thuế từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản nhân với thuế suất. Thuế suất áp dụng cho các kỳ tính thuế năm 2014 và 2015 là 22%, cho kỳ tính thuế năm 2016 trở đi là 20%.

Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản phải xác định riêng để kê khai nộp thuế và không áp dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

Hồ sơ khai thuế, nộp thuế, chứng từ nộp thuế thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản phát sinh tại địa phương nơi có bất động sản chuyển nhượng là căn cứ làm thủ tục quyết toán thuế nơi đặt trụ sở chính.

f) Một số lưu ý về khai nộp thuế TNDN từ chuyển nhượng BĐS

- DN nộp hồ sơ khai thuế, nộp thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng BĐS cho cơ quan thuế địa phương nơi có BĐS được chuyển nhượng.

- DN không phát sinh thường xuyên hoạt động chuyển nhượng BĐS thực hiện khai thuế TNDN tạm tính theo từng lần phát sinh theo mẫu ban hành kèm theo của Bộ Tài chính. Căn cứ vào hồ sơ khai thuế, cơ quan thuế ghi nhận số liệu hoặc điều chỉnh số thuế phải nộp và thông báo gửi trực tiếp cho người nộp thuế. Hết năm tính thuế khi lập tờ khai quyết toán thuế TNDN trong đó phải quyết toán riêng số thuế TNDN từ chuyển nhượng BĐS.

- DN phát sinh thường xuyên hoạt động chuyển nhượng BĐS thì khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế theo hướng dẫn tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính. Nếu DN đề nghị nộp thuế theo từng lần phát sinh thì khai thuế như DN không phát sinh thường xuyên hoạt động chuyển nhượng BĐS.

- Tổ chức tín dụng chuyển nhượng BĐS là tài sản bảo đảm tiền vay thì tổ chức tín dụng khi chuyển nhượng BĐS phải kê khai nộp thuế TNDN từ chuyển nhượng BĐS. Trên các chứng từ ghi rõ kê khai, nộp thuế thay về bán tài sản bảo đảm tiền vay.

+ Trường hợp tổ chức tín dụng nhận giá trị bất động sản là tài sản bảo đảm tiền vay để thay thế cho việc thực hiện nghĩa vụ được bảo đảm thì tổ chức tín dụng khi được phép chuyển nhượng bất động sản theo quy định của pháp luật phải kê khai nộp thuế thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản vào

Ngân sách Nhà nước. Trường hợp bán đấu giá bất động sản là tài sản bảo đảm tiền vay thì số tiền thu được thực hiện thanh toán theo quy định của Chính phủ về bảo đảm tiền vay của các tổ chức tín dụng và kê khai nộp thuế theo quy định. Sau khi thanh toán các khoản trên, số tiền còn lại được trả cho các tổ chức kinh doanh đã thế chấp bất động sản để bảo đảm tiền vay.

+ Trường hợp tổ chức tín dụng được phép chuyển nhượng bất động sản đã được thế chấp theo quy định của pháp luật để thu hồi vốn nếu không xác định được giá vốn của bất động sản thì giá vốn được xác định bằng vốn vay phải trả theo hợp đồng thế chấp bất động sản cộng chi phí lãi vay chưa trả đến thời điểm phát mãi bất động sản thế chấp theo hợp đồng tín dụng cộng các khoản chi phí phát sinh khi chuyển nhượng bất động sản nếu có hóa đơn, chứng từ hợp pháp.

+ Trường hợp cơ quan thi hành án bán đấu giá bất động sản là tài sản bảo đảm thi hành án thì số tiền thu được thực hiện theo quy định tại Nghị định của Chính phủ về kê biên, đấu giá quyền sử dụng đất để bảo đảm thi hành án. Tổ chức được uỷ quyền bán đấu giá bất động sản thực hiện kê khai, khấu trừ tiền thuế thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản nộp vào Ngân sách Nhà nước. Trên các chứng từ ghi rõ kê khai, nộp thuế thay về bán tài sản đảm bảo thi hành án.

+ Trường hợp cơ quan thi hành án chuyển nhượng bất động sản là tài sản đảm bảo thi hành án nếu không xác định được giá vốn của bất động sản thì giá vốn được xác định bằng số tiền nợ phải trả nợ theo quyết định của Toà án để thi hành án cộng với các khoản chi phí phát sinh khi chuyển nhượng bất động sản nếu có hóa đơn chứng từ hợp pháp.

5.2.9. Xác định thu nhập tính thuế và thuế TNDN đối với chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán

a) TN tính thuế đối với chuyển nhượng vốn

TN từ chuyển nhượng vốn của DN là TN có được do chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn của DN đã đầu tư vào cơ sở kinh doanh cho một hoặc nhiều tổ chức, cá nhân khác (bao gồm cả trường hợp bán toàn bộ doanh nghiệp).

Trường hợp công ty cổ phần thực hiện phát hành thêm cổ phiếu để huy động vốn thì phần chênh lệch lớn hơn giữa giá phát hành và mệnh giá được hạch toán vào tài khoản thặng dư vốn cổ phần và không tính thuế TNDN đối với khoản thặng dư vốn cổ phần.

Thu nhập từ chuyển nhượng vốn để tính thuế được xác định theo nguyên tắc: Doanh thu trừ (-) chi phí và được xác định như sau:

$$\text{Thu nhập tính thuế} = \text{Giá chuyển nhượng} - \text{Giá mua của phần vốn chuyển nhượng} - \text{Chi phí chuyển nhượng}$$

Trong đó:

- Giá chuyển nhượng được xác định là tổng giá trị thực tế theo giá thị trường mà bên chuyển nhượng thu được theo hợp đồng chuyển nhượng.

Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng vốn quy định việc thanh toán theo hình thức trả góp, trả chậm thì doanh thu của hợp đồng chuyển nhượng không bao gồm lãi trả góp, lãi trả chậm theo thời hạn quy định trong hợp đồng.

Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc cơ quan thuế có cơ sở để xác định giá thanh toán không phù hợp theo giá thị trường, cơ quan thuế có quyền kiểm tra và ấn định giá chuyển nhượng. Doanh nghiệp có chuyển nhượng một phần vốn góp trong doanh nghiệp mà giá chuyển nhượng đối với phần vốn góp này không phù hợp theo giá thị trường thì cơ quan thuế được ấn định lại toàn bộ giá trị của doanh nghiệp tại thời điểm chuyển nhượng để xác định lại giá chuyển nhượng tương ứng với tỷ lệ phần vốn góp chuyển nhượng.

Căn cứ ấn định giá chuyển nhượng dựa vào tài liệu điều tra của cơ quan thuế hoặc căn cứ giá chuyển nhượng vốn của các trường hợp khác ở cùng thời gian, cùng tổ chức kinh tế hoặc các hợp đồng chuyển nhượng tương tự tại thời điểm chuyển nhượng. Trường hợp việc ấn định giá chuyển nhượng của cơ quan thuế không phù hợp thì được căn cứ theo giá thẩm định của các tổ chức định giá chuyên nghiệp có thẩm quyền xác định giá chuyển nhượng tại thời điểm chuyển nhượng theo đúng quy định.

- Giá mua của phần vốn chuyển nhượng được xác định đối với từng trường hợp như sau:

+ Nếu là chuyển nhượng vốn góp thành lập doanh nghiệp là giá trị phần vốn góp lũy kế đến thời điểm chuyển nhượng vốn trên cơ sở sổ sách, hồ sơ, chứng từ kế toán và được các bên tham gia đầu tư vốn hoặc tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh xác nhận, hoặc kết quả kiểm toán của công ty kiểm toán độc lập đối với doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài.

+ Nếu là phần vốn do mua lại thì giá mua là giá trị vốn tại thời điểm mua. Giá mua được xác định căn cứ vào hợp đồng mua lại phần vốn góp, chứng từ thanh toán.

Trường hợp doanh nghiệp đủ điều kiện hạch toán kế toán bằng đồng ngoại tệ và thực hiện theo đúng quy định của pháp luật về chế độ kế toán có chuyển nhượng vốn góp bằng ngoại tệ thì giá chuyển nhượng và giá mua của phần vốn chuyển nhượng được xác định bằng đồng ngoại tệ; Trường hợp doanh nghiệp hạch toán kế toán bằng đồng Việt Nam có chuyển nhượng vốn góp bằng ngoại tệ thì giá chuyển nhượng phải được xác định bằng đồng Việt Nam theo tỷ giá mua vào của Ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp mở tài khoản tại thời điểm chuyển nhượng.

- Chi phí chuyển nhượng là các khoản chi thực tế liên quan trực tiếp đến việc chuyển nhượng, có chứng từ, hoá đơn hợp lệ. Trường hợp chi phí chuyển nhượng phát sinh ở nước ngoài thì các chứng từ gốc đó phải được một cơ quan công chứng hoặc kiểm toán độc lập của nước có chi phí phát sinh xác nhận và chứng từ phải được dịch ra tiếng Việt (có xác nhận của đại diện có thẩm quyền).

Chi phí chuyển nhượng bao gồm: chi phí để làm các thủ tục pháp lý cần thiết cho việc chuyển nhượng; các khoản phí và lệ phí phải nộp khi làm thủ tục chuyển nhượng; các chi phí giao dịch, đàm phán, ký kết hợp đồng chuyển nhượng và các chi phí khác có chứng từ chứng minh.

b) TN tính thuế đối với chuyển nhượng chứng khoán.

- TN từ chuyển nhượng chứng khoán là TN có được từ chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số chứng khoán của DN đã tham gia đầu tư chứng khoán cho tổ chức, cá nhân khác. Chứng khoán được chuyển nhượng là các loại chứng khoán theo quy định của pháp luật về chứng khoán và thị trường chứng khoán.

- TN tính thuế từ chuyển nhượng chứng khoán trong kỳ được xác định bằng giá bán chứng khoán trừ giá mua của chứng khoán chuyển nhượng, trừ các chi phí liên quan đến việc chuyển nhượng.

- Giá bán chứng khoán được xác định như sau:

+ Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết nhưng thực hiện đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán thì giá bán chứng khoán là giá thực tế bán chứng khoán (là giá khớp lệnh hoặc giá thoả thuận) theo thông báo của Sở giao dịch chứng khoán, trung tâm giao dịch chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán của các công ty không thuộc các trường hợp nêu trên thì giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng.

- Giá mua của chứng khoán được xác định như sau:

+ Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết nhưng thực hiện đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán thì giá mua chứng khoán là giá thực mua chứng khoán (là giá khớp lệnh hoặc giá thoả thuận) theo thông báo của Sở giao dịch chứng khoán, trung tâm giao dịch chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán mua thông qua đấu giá thì giá mua chứng khoán là mức giá ghi trên thông báo kết quả trúng đấu giá cổ phần của tổ chức thực hiện đấu giá cổ phần và giấy nộp tiền.

+ Đối với chứng khoán không thuộc các trường hợp nêu trên: giá mua chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng.

- Chi phí chuyển nhượng là các khoản chi thực tế liên quan trực tiếp đến việc chuyển nhượng, có chứng từ, hoá đơn hợp pháp.

Chi phí chuyển nhượng bao gồm: chi phí để làm các thủ tục pháp lý cần thiết cho việc chuyển nhượng; Các khoản phí và lệ phí phải nộp khi làm thủ tục chuyển nhượng; Phí lưu ký chứng khoán theo quy định của Ủy ban chứng khoán Nhà nước và chứng từ thu của công ty chứng khoán; Phí ủy thác chứng khoán căn cứ vào chứng từ thu của đơn vị nhận ủy thác; Các chi phí giao dịch, đàm

phán, ký kết hợp đồng chuyển nhượng và các chi phí khác có chứng từ chứng minh.

c) Thuế suất thuế TNDN

Thuế suất thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán là mức thuế suất phổ thông (Kỳ tính thuế 2014 và 2015 là 22% và kỳ tính thuế từ năm 2016 trở đi là 20%).

d) Kê khai, nộp thuế

- Đối với DN Việt Nam và doanh nghiệp nước ngoài đăng ký hoạt động tại Việt Nam có thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán thì khoản thu nhập này được xác định là khoản thu nhập khác và kê khai vào thu nhập chịu thuế của DN khi tính thuế TNDN.

Trường hợp doanh nghiệp có chuyển nhượng vốn không nhận bằng tiền mà nhận bằng tài sản, lợi ích vật chất khác (cổ phiếu, chứng chỉ quỹ....) có phát sinh thu nhập thì khoản thu nhập này được xác định là khoản thu nhập khác và kê khai vào thu nhập chịu thuế khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Đối với tổ chức nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam mà tổ chức này không hoạt động theo Luật Đầu tư, Luật Doanh nghiệp (gọi chung là nhà thầu nước ngoài) có hoạt động chuyển nhượng vốn.

Tổ chức, cá nhân nhận chuyển nhượng vốn có trách nhiệm xác định, kê khai, khấu trừ và nộp thay tổ chức nước ngoài số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp. Trường hợp bên nhận chuyển nhượng vốn cũng là tổ chức nước ngoài không hoạt động theo Luật Đầu tư, Luật Doanh nghiệp thì doanh nghiệp thành lập theo pháp luật Việt Nam nơi các tổ chức nước ngoài đầu tư vốn có trách nhiệm kê khai và nộp thay số thuế TNDN phải nộp từ hoạt động chuyển nhượng vốn của tổ chức nước ngoài.

5.2.10. Ưu đãi thuế TNDN

Từ ngày 01/01/2009 trở đi, theo Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12, các ưu đãi thuế TNDN của Việt Nam được sắp xếp lại theo hướng đơn giản tối đa, cắt bỏ đáng kể, đặc biệt là ưu đãi thuế để khuyến khích đầu tư theo lĩnh vực ngành nghề, ưu đãi cho đầu tư mở rộng. Các hình thức ưu đãi thuế gồm có ưu đãi về thuế suất (áp dụng thuế suất thấp hơn trong một thời gian nhất định) và miễn, giảm thuế trong một số năm. Đối tượng được ưu đãi thuế là doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư, không áp dụng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng. Một số trường hợp đặc biệt cần khuyến khích DN đầu tư được áp dụng mức thuế suất thấp trong suốt thời gian hoạt động (như lĩnh vực xã hội hoá y tế, văn hoá, giáo dục và đào tạo, môi trường, doanh nghiệp khoa học và công nghệ).

Từ ngày 01/01/2014, nội dung về ưu đãi thuế được thay đổi căn bản, theo đó đối tượng được ưu đãi thuế là dự án đầu tư của DN đáp ứng điều kiện về lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế. Ưu đãi thuế đối với dự án đầu tư mở rộng và dự án đầu tư của DN thực hiện trong các khu công nghiệp được khôi phục một phần nhưng với các quy định cụ thể hơn, chặt chẽ hơn giai đoạn trước năm 2009.

Lĩnh vực ưu đãi đầu tư và địa bàn ưu đãi đầu tư được quy định trong Luật được cụ thể hoá tại Nghị định của Chính phủ và các văn bản hướng dẫn. Hình thức ưu đãi thuế gồm có thuế suất ưu đãi và miễn, giảm số thuế phải nộp trong một số năm. Luật số 71/2014/QH13 tiếp tục sửa đổi, bổ sung một số quy định cụ thể về ưu đãi thuế cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội và thực hiện các mục tiêu điều tiết kinh tế vĩ mô của Nhà nước.

Trên cơ sở Luật Thuế TNDN, các Luật sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN, Luật Đầu tư và Nghị định 118/2015 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Đầu tư, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 83/2016/TT-BTC ngày 17/6/2016 hướng dẫn ưu đãi thuế theo Luật Đầu tư, trong đó có hướng dẫn ưu đãi thuế TNDN.

Các nội dung cơ bản về ưu đãi thuế TNDN như sau:

5.2.10.1. Ưu đãi về thuế suất

a) Thuế suất 10% trong thời hạn 15 năm áp dụng đối với:

(1) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao kể cả khu công nghệ thông tin tập trung được thành lập theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ.

(2) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới thuộc các lĩnh vực: nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; ứng dụng công nghệ cao thuộc danh mục công nghệ cao được ưu tiên đầu tư phát triển theo quy định của Luật Công nghệ cao; ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; đầu tư mạo hiểm cho phát triển công nghệ cao thuộc danh mục công nghệ cao được ưu tiên phát triển theo quy định của pháp luật về công nghệ cao; đầu tư xây dựng - kinh doanh cơ sở ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt; cảng hàng không, cảng biển, cảng sông; sân bay, nhà ga và công trình cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng khác do Thủ tướng Chính phủ quyết định; sản xuất sản phẩm phần mềm; sản xuất vật liệu composit, các loại vật liệu xây dựng nhẹ, vật liệu quý hiếm; sản xuất năng lượng tái tạo, năng lượng sạch, năng lượng từ việc tiêu hủy chất thải; phát triển công nghệ sinh học.

Dự án đầu tư sản xuất sản phẩm phần mềm được ưu đãi phải thuộc danh mục sản phẩm phần mềm và đáp ứng quy trình về sản xuất sản phẩm phần mềm theo quy định của pháp luật.

Dự án đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt; cảng hàng không, cảng biển, cảng sông; sân bay, nhà ga phải phát sinh doanh thu, thu nhập từ quá trình hoạt động của các dự án đầu tư nêu trên thì mới thuộc diện được hưởng ưu đãi thuế. Trường hợp các doanh nghiệp thực hiện thi công, xây dựng các công trình này thì phần thu nhập

từ hoạt động thi công, xây dựng không được hưởng ưu đãi thuế theo quy định này.

(3) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới thuộc lĩnh vực bảo vệ môi trường, bao gồm: sản xuất thiết bị xử lý ô nhiễm môi trường, thiết bị quan trắc và phân tích môi trường; xử lý ô nhiễm và bảo vệ môi trường; thu gom, xử lý nước thải, khí thải, chất thải rắn; tái chế, tái sử dụng chất thải; Các lĩnh vực bảo vệ môi trường được ưu đãi thuế ngoài hướng dẫn tại Thông tư số 78/2014/TT-BTC, còn được hướng dẫn cụ thể tại Thông tư số 212/2015/TT-BTC ngày 31/12/2015.

(4) Doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định của Luật Công nghệ cao.

Doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định của Luật công nghệ cao được hưởng ưu đãi về thuế suất kể từ năm được cấp Giấy chứng nhận doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao.

Doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập từ hoạt động công nghệ cao, ứng dụng công nghệ cao và các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp từ hoạt động công nghệ cao, ứng dụng công nghệ cao do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư quy định tại khoản 4 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (được sửa đổi, bổ sung tại điểm a khoản 2 Điều 10 Thông tư 96/2015/TT-BTC).

Trường hợp doanh nghiệp đang hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc đã hưởng hết ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của các văn bản quy phạm pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp mà được cấp Giấy chứng nhận doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao thì mức ưu đãi đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được xác định bằng mức ưu đãi áp dụng cho doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao quy định tại khoản 1 Điều 15 và khoản 1 Điều 16 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP trừ đi thời gian ưu đãi đã hưởng đối với doanh nghiệp mới thành lập, dự án đầu tư mới thành lập (cả về thuế suất và thời gian miễn, giảm nếu có).

(5) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực sản xuất (trừ dự án sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, dự án khai thác khoáng sản) đáp ứng một trong hai tiêu chí sau:

(i) Dự án có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 6.000 tỷ đồng, thực hiện giải ngân không quá 3 năm kể từ thời điểm được phép đầu tư lần đầu theo quy định của pháp luật đầu tư và có tổng doanh thu tối thiểu đạt 10.000 tỷ đồng/năm chậm nhất sau 3 năm kể từ năm có doanh thu từ dự án đầu tư (chậm nhất năm thứ 4 kể từ năm có doanh thu doanh nghiệp phải đạt tổng doanh thu tối thiểu đạt 10.000 tỷ đồng/năm). (ii) Dự án có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 6 nghìn tỷ đồng,

thực hiện giải ngân không quá 3 năm kể từ thời điểm được phép đầu tư lần đầu theo quy định của pháp luật đầu tư và sử dụng thường xuyên trên 3.000 lao động chậm nhất sau 3 năm kể từ năm có doanh thu từ dự án đầu tư (chậm nhất năm thứ 4 kể từ năm có doanh thu doanh nghiệp phải đạt điều kiện sử dụng số lao động thường xuyên bình quân năm trên 3.000 lao động).

Số lao động sử dụng thường xuyên bình quân năm được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 40/2009/TT-BLĐTBXH ngày 3/12/2009 của Bộ Lao động, Thương binh và Xã hội.

Trường hợp dự án đầu tư không đáp ứng các tiêu chí quy định tại điểm này (không kể bị chậm tiến độ do nguyên nhân khách quan trong khâu giải phóng mặt bằng, giải quyết thủ tục hành chính của cơ quan nhà nước hoặc do thiên tai, dịch họa, hỏa hoạn và được cơ quan cấp phép đầu tư chấp thuận, báo cáo Thủ tướng Chính phủ phê duyệt) thì doanh nghiệp không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, đồng thời doanh nghiệp phải kê khai, nộp số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp đã kê khai hưởng ưu đãi của các năm trước (nếu có) và nộp tiền chậm nộp tiền thuế theo quy định, nhưng doanh nghiệp không bị xử phạt về hành vi khai sai theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

(6) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới sản xuất sản phẩm thuộc Danh mục sản phẩm công nghiệp hỗ trợ ưu tiên phát triển đáp ứng một trong 2 tiêu chí sau:

(i) Sản phẩm công nghiệp hỗ trợ cho công nghệ cao theo quy định của Luật công nghệ cao;

(ii) Sản phẩm công nghiệp hỗ trợ cho sản xuất sản phẩm các ngành: dệt - may; da - giày; điện tử - tin học; sản xuất lắp ráp ô tô; cơ khí chế tạo mà các sản phẩm này tính đến ngày 1/1/2015 trong nước chưa sản xuất được hoặc sản xuất được nhưng phải đáp ứng được tiêu chuẩn kỹ thuật của Liên minh Châu Âu (EU) hoặc tương đương.

(7) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư trong lĩnh vực sản xuất, trừ dự án sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và dự án khai thác khoáng sản, có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 12 nghìn tỷ đồng, sử dụng công nghệ phải được thẩm định theo quy định của Luật công nghệ cao, Luật khoa học và công nghệ, thực hiện giải ngân tổng vốn đầu tư đăng ký không quá 5 năm kể từ ngày được phép đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

b) Áp dụng thuế suất 10% (suốt thời hạn dự án) đối với các khoản thu nhập:

(1) Phần thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện hoạt động xã hội hoá trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao và môi trường.

Danh mục loại hình, tiêu chí quy mô, tiêu chuẩn của các doanh nghiệp thực hiện xã hội hoá để được áp dụng thuế suất ưu đãi 10% do Thủ tướng Chính phủ quy định.

(2) Phần thu nhập từ hoạt động xuất bản của Nhà xuất bản theo quy định của Luật Xuất bản.

(3) Phần thu nhập từ hoạt động báo in (kể cả quảng cáo trên báo in) của cơ quan báo chí theo quy định của Luật báo chí.

(4) Phần thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư - kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua đối với các đối tượng quy định tại Điều 53 Luật nhà ở.

Nhà ở xã hội quy định tại Khoản này là nhà ở do Nhà nước hoặc tổ chức, cá nhân thuộc các thành phần kinh tế đầu tư xây dựng và đáp ứng các tiêu chí về nhà ở, về giá bán nhà, về giá cho thuê, về giá cho thuê mua, về đối tượng, điều kiện được mua, được thuê, được thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của pháp luật về nhà ở và việc xác định thu nhập được áp dụng thuế suất 10% quy định tại khoản này không phụ thuộc vào thời điểm ký hợp đồng bán, cho thuê hoặc cho thuê mua nhà ở xã hội.

(5) Thu nhập của doanh nghiệp từ: trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng; thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản ở địa bàn kinh tế xã hội khó khăn; Nuôi trồng lâm sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn; Sản xuất, nhân và lai tạo giống cây trồng, vật nuôi; Sản xuất, khai thác và tinh chế muối trừ sản xuất muối quy định tại khoản 1 Điều 4 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP; Đầu tư bảo quản nông sản sau thu hoạch, bảo quản nông, thủy sản và thực phẩm, bao gồm cả đầu tư để trực tiếp bảo quản hoặc đầu tư để cho thuê bảo quản nông sản, thủy sản và thực phẩm.

(6) Phần thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp không thuộc địa bàn kinh tế - xã hội khó khăn và địa bàn kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, trừ thu nhập của hợp tác xã quy định tại Khoản 1 Điều 4 Nghị định số 218/2013/ NĐ-CP.

c) Áp dụng thuế suất 15% đối với thu nhập của doanh nghiệp trồng trọt, chăn nuôi, chế biến trong lĩnh vực nông nghiệp và thủy sản không thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

d) Thuế suất 20% (thuế suất 17% áp dụng từ 1/1/2016) trong thời gian 10 năm áp dụng đối với:

(1) Thu nhập của DN từ thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn.

(2) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới: Sản xuất thép cao cấp; sản xuất sản phẩm tiết kiệm năng lượng; sản xuất máy móc, thiết bị phục vụ cho sản xuất nông, lâm, ngư, diêm nghiệp; sản xuất thiết bị tưới tiêu; sản xuất, tinh chế thức ăn gia súc, gia cầm, thủy sản; phát triển ngành nghề truyền thống.

đ) Thuế suất 20% (thuế suất 17% áp dụng từ 1/1/2016) đối với quỹ tín dụng nhân dân và tổ chức tài chính vi mô.

Đối với quỹ tín dụng nhân dân, tổ chức tài chính vi mô sau khi hết thời hạn áp dụng mức thuế suất 10% quy định của pháp luật thì chuyển sang áp dụng thuế suất 20% (từ 1/1/2014 đến 31/12/2015) hoặc 17% (từ 1/1/2016). Tổ chức tài chính vi mô quy định được hưởng ưu đãi theo Luật thuế TNDN này là tổ chức được thành lập và hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng.

e) Việc kéo dài thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi được quy định như sau:

- Đối với dự án quy định tại điểm 2, điểm 3 mục a khoản 5.2.9.1 có quy mô lớn và công nghệ cao hoặc mới cần đặc biệt thu hút đầu tư

- Đối với dự án quy định tại điểm 7 mục a khoản 5.2.9.1 đáp ứng một trong các tiêu chí sau:

+ Sản xuất sản phẩm hàng hóa có khả năng cạnh tranh toàn cầu, doanh thu đạt trên 20.000 tỷ đồng/năm chậm nhất sau 5 năm kể từ khi có doanh thu từ dự án đầu tư;

+ Sử dụng thường xuyên bình quân trên 6.000 lao động;

+ Dự án đầu tư thuộc lĩnh vực hạ tầng kinh tế kỹ thuật, bao gồm: đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước, cầu, đường bộ, đường sắt, cảng hàng không, cảng biển, cảng sông, sân bay, nhà ga, năng lượng mới, năng lượng sạch, công nghệ tiết kiệm năng lượng, dự án lọc hóa dầu.

Căn cứ theo đề nghị của Bộ trưởng Bộ Tài chính, Thủ tướng Chính phủ quyết định kéo dài thêm thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi cho các trường hợp nêu trên nhưng thời gian kéo dài thêm không quá 15 năm.

g) Thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi như các nội dung quy định trên đây được tính liên tục từ năm đầu tiên doanh nghiệp có doanh thu từ dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế; đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được tính từ năm được công nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao; đối với dự án ứng dụng công nghệ cao được tính từ năm được cấp giấy chứng nhận dự án ứng dụng công nghệ cao.

5.2.10.2. Ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế

(1) Miễn thuế 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo đối với:

a) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư quy định tại khoản 1 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (được sửa đổi, bổ sung tại Khoản 1 Điều 11 Thông tư 96/2015/TT-BTC).

b) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực xã hội hoá thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn.

(2) Miễn thuế 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 5 năm tiếp theo đối với thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực

xã hội hoá tại địa bàn không thuộc danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn.

(3) Miễn thuế 2 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 4 năm tiếp theo đối với thu nhập từ thực hiện dự án đầu tư mới quy định tại Khoản 4 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính và thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại Khu công nghiệp (trừ Khu công nghiệp nằm trên địa bàn có điều kiện – kinh tế xã hội thuận lợi).

Địa bàn có điều kiện - kinh tế xã hội thuận lợi quy định tại khoản này là các quận nội thành của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và các đô thị loại I trực thuộc tỉnh, không bao gồm các quận của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và các đô thị loại I trực thuộc tỉnh mới được thành lập từ huyện kể từ ngày 01/01/2009; trường hợp khu công nghiệp nằm trên cả địa bàn thuận lợi và địa bàn không thuận lợi thì việc xác định ưu đãi thuế đối với khu công nghiệp căn cứ vào vị trí thực tế của dự án đầu tư trên thực địa. Việc xác định đô thị loại đặc biệt, loại I quy định tại khoản này thực hiện theo quy định tại Nghị định 42/2009/NĐ-CP ngày 07/5/2009 của Chính phủ quy định về phân loại đô thị và văn bản sửa đổi Nghị định này (nếu có).

(4) Thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính liên tục từ năm đầu tiên doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế từ dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế. Trường hợp doanh nghiệp không có thu nhập chịu thuế trong ba năm đầu, kể từ năm đầu tiên có doanh thu từ dự án đầu tư mới thì thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm thứ tư dự án đầu tư mới phát sinh doanh thu.

Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định nêu trên được tính từ năm được cấp Giấy chứng nhận công nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao.

5.2.10.3. Một số trường hợp giảm thuế khác

(1) Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất, xây dựng, vận tải sử dụng từ 10 đến 100 lao động nữ, trong đó số lao động nữ chiếm trên 50% tổng số lao động có mặt thường xuyên hoặc sử dụng thường xuyên trên 100 lao động nữ mà số lao động nữ chiếm trên 30% tổng số lao động có mặt thường xuyên của doanh nghiệp được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động nữ, gồm:

- Chi đào tạo lại nghề;
- Chi phí tiền lương và phụ cấp (nếu có) cho cô giáo dạy ở nhà trẻ, mẫu giáo do doanh nghiệp tổ chức và quản lý;
- Chi khám sức khoẻ thêm trong năm;
- Chi bồi dưỡng cho lao động nữ sau khi sinh con. Căn cứ quy định của pháp luật về lao động, Bộ Tài chính phối hợp với Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội quy định cụ thể mức chi bồi dưỡng;

- Phụ cấp trả cho thời gian lao động nữ được nghỉ sau khi sinh con, nghỉ cho con bú theo chế độ nhưng vẫn làm việc.

Các đơn vị sự nghiệp, cơ quan văn phòng thuộc các Tổng công ty không Trực tiếp sản xuất kinh doanh thì không giảm thuế theo quy định này

(2) Doanh nghiệp sử dụng lao động là người dân tộc thiểu số được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động là người dân tộc thiểu số để đào tạo nghề, tiền hỗ trợ về nhà ở, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế cho người dân tộc thiểu số trong trường hợp chưa được Nhà nước hỗ trợ theo chế độ quy định.

(3) Doanh nghiệp thực hiện chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho các tổ chức, cá nhân thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn được giảm 50% số thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên phần thu nhập từ chuyển giao công nghệ.

5.2.10.4. Nguyên tắc ưu đãi thuế TNDN

(1) *Phải hạch toán riêng thu nhập của hoạt động được ưu đãi thuế TNDN:*

Trong thời gian đang ưu đãi thuế, nếu DN thực hiện nhiều hoạt động SXKD thì phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động được hưởng ưu đãi thuế TNDN (bao gồm mức thuế suất ưu đãi hoặc miễn, giảm thuế).

Trường hợp trong kỳ tính thuế, doanh nghiệp không tính riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế và thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh không được hưởng ưu đãi thuế thì phần thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh ưu đãi thuế xác định bằng tổng thu nhập tính thuế nhân với tỷ lệ % doanh thu hoặc chi phí được trừ của hoạt động sản xuất kinh doanh ưu đãi thuế so với tổng doanh thu hoặc tổng chi phí được trừ của doanh nghiệp trong kỳ tính thuế.

Trường hợp có khoản doanh thu hoặc chi phí được trừ không thể hạch toán riêng được thì khoản doanh thu hoặc chi phí được trừ đó xác định theo tỷ lệ giữa doanh thu hoặc chi phí được trừ của hoạt động sản xuất, kinh doanh hưởng ưu đãi thuế trên tổng doanh thu hoặc chi phí được trừ của doanh nghiệp.

(2) Trong cùng một kỳ tính thuế nếu có một khoản thu nhập thuộc diện áp dụng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp ưu đãi và thời gian miễn thuế, giảm thuế theo nhiều trường hợp khác nhau thì doanh nghiệp tự lựa chọn một trong những trường hợp ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có lợi nhất.

Ví dụ 5.9: Dự án đầu tư mới C sản xuất sản phẩm phần mềm tại huyện Lý Nhân, tỉnh Hà Nam, được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ngày 15/01/2016. Đối chiếu với quy định của Luật thuế TNDN và Nghị định số 118/2015/NĐ-CP thì dự án đầu tư mới C là dự án đầu tư thuộc lĩnh vực được ưu đãi về thuế TNDN quy định tại điểm b khoản 1 Điều 13 Luật thuế TNDN, đồng thời là dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn quy định tại Phụ lục II Nghị định số 118/2015/NĐ-CP. Trong trường hợp này, dự án đầu tư mới C là

dự án đầu tư đồng thời đáp ứng nhiều điều kiện ưu đãi về thuế TNDN thì được chọn hưởng mức ưu đãi thuế TNDN có lợi nhất. Cụ thể, được lựa chọn hưởng ưu đãi theo lĩnh vực được ưu đãi của pháp luật về thuế TNDN: Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới C được lựa chọn áp dụng thuế suất 10% trong thời gian 15 năm, được miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 9 năm tiếp theo theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

(3) *Dự án đầu tư mới đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN* theo quy định của Luật Thuế TNDN số 14/2008/QH12, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN số 32/2013/QH13, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế số 71/2014/QH13 hoặc tại địa bàn ưu đãi đầu tư quy định tại Phụ lục II ban hành kèm theo Nghị định số 118/2015/NĐ-CP (trừ địa bàn nêu tại khoản 55 Phụ lục II Nghị định số 118/2015/NĐ-CP) *thì được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo mức tương ứng* áp dụng đối với lĩnh vực hoặc địa bàn quy định của Luật thuế TNDN.

(4) *Dự án đầu tư mới tại địa bàn khu công nghiệp* (trừ khu công nghiệp nằm trên địa bàn có điều kiện - kinh tế xã hội thuận lợi theo quy định tại khoản 3 Điều 16 Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01/10/2014 của Chính phủ) mà không thuộc các dự án đầu tư nêu tại Khoản 1 Khoản 2 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC *thì được hưởng ưu đãi thuế theo mức áp dụng cho dự án đầu tư mới tại khu công nghiệp* theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

(5) *Nguyên tắc ưu đãi thuế đối với dự án đầu tư mới sản xuất hàng hóa chịu thuế TTĐB:*

(a) Đối với dự án đầu tư mới sản xuất ô tô dưới 24 chỗ, kể cả xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và khoang chở hàng: Được áp dụng ưu đãi về thuế TNDN theo hướng dẫn tại khoản 1 (trừ lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN theo quy định của Luật thuế TNDN), khoản 2, khoản 3, khoản 4, khoản 5, khoản 6 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC.

(b) Đối với dự án đầu tư mới sản xuất các loại hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt khác hàng hóa quy định tại điểm a nói trên: Không áp dụng ưu đãi thuế TNDN theo hướng dẫn tại Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC.

Ví dụ 5.10: Dự án đầu tư mới G sản xuất ô tô chở người từ 9 chỗ trở xuống tại khu kinh tế Chu Lai, tỉnh Quảng Nam, được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ngày 20/01/2016. Theo hướng dẫn tại điểm a khoản 7 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC thì dự án đầu tư mới G là dự án đầu tư mới tại khu kinh tế quy định tại điểm a khoản 1 Điều 13 Luật thuế TNDN. Theo đó, thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới G được áp dụng thuế suất 10% trong thời gian 15 năm, được miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 9 năm tiếp theo theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

Ví dụ 5.11: Dự án đầu tư mới H sản xuất thuốc lá tại khu kinh tế Chu Lai, tỉnh Quảng Nam, được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ngày 20/01/2016. Theo hướng dẫn tại điểm b khoản 7 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC thì dự án đầu tư mới H không thuộc diện được hưởng ưu đãi thuế TNDN.

(6) Nguyên tắc áp dụng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng:

Đối với Dự án đầu tư mở rộng nêu đáp ứng tiêu chí quy định tại khoản 4 Điều 14 Luật thuế TNDN thì được lựa chọn hưởng ưu đãi thuế theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại (nếu có) hoặc được miễn thuế, giảm thuế đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng. Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng quy định tại khoản này bằng với thời gian miễn thuế, giảm thuế áp dụng đối với dự án đầu tư mới trên cùng địa bàn, lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

(7) Các trường hợp không áp dụng được áp dụng ưu đãi thuế TNDN:

- Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng quyền góp vốn; thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản (trừ thu nhập từ đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội quy định tại điểm d Khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC); thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác khoáng sản; thu nhập nhận được từ hoạt động sản xuất, kinh doanh ở ngoài Việt Nam.

- Thu nhập từ hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu, khí, tài nguyên quý hiếm khác và thu nhập từ hoạt động khai thác khoáng sản.

- Thu nhập từ kinh doanh dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt theo quy định của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt (trừ trường hợp quy định tại Khoản 7 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC).

(8) Xác định ưu đãi thuế TNDN trong trường hợp thanh tra, kiểm tra:

DN trong thời gian đang được hưởng ưu đãi miễn thuế, giảm thuế TNDN theo quy định, cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra kiểm tra phát hiện tăng số thuế TNDN được hưởng ưu đãi thuế so với đơn vị tự kê khai (kể cả trường hợp DN chưa kê khai để được hưởng ưu đãi) thì DN được hưởng miễn thuế, giảm thuế TNDN theo quy định. Ngược lại, nếu phát hiện số thuế TNDN được hưởng ưu đãi thuế theo quy định nhỏ hơn so với đơn vị tự kê khai thì DN chỉ được hưởng ưu đãi thuế theo số thuế do kiểm tra, thanh tra phát hiện. Tùy theo lỗi của DN, cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra áp dụng các mức xử phạt vi phạm pháp luật về thuế theo quy định.

5.2.10.5. Điều kiện và thủ tục để hưởng ưu đãi thuế TNDN

a) Điều kiện áp dụng

(1) Các ưu đãi về thuế TNDN chỉ áp dụng đối với DN thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định và đăng ký, nộp thuế TNDN theo kê khai.

(2) Xác định các khoản thu nhập được hưởng ưu đãi thuế TNDN:

Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư, địa bàn ưu đãi đầu tư xác định ưu đãi như sau:

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì các khoản thu nhập từ lĩnh vực ưu đãi đầu tư và các khoản thu nhập như thanh lý phế liệu, phế phẩm của sản phẩm thuộc lĩnh vực được ưu đãi đầu tư, chênh lệch tỷ giá liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của lĩnh vực được ưu đãi, lãi tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn, các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác cũng được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện ưu đãi về địa bàn (bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) thì thu nhập được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp là toàn bộ thu nhập phát sinh từ hoạt động sản xuất kinh doanh trên địa bàn ưu đãi trừ các khoản thu nhập nêu tại điểm a, b, c Khoản 1 Điều 18 Thông tư 78/2014/TT-BTC.

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư trong lĩnh vực kinh doanh vận tải được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện ưu đãi về địa bàn (bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) thì doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập từ hoạt động dịch vụ vận tải căn cứ theo địa bàn thành lập dự án đầu tư thuộc địa bàn được hưởng ưu đãi thuế và có điểm đi hoặc điểm đến thuộc địa bàn thành lập dự án đầu tư.

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về địa bàn có phát sinh thu nhập ngoài địa bàn thực hiện dự án đầu tư thì xử lý như sau: (i) Nếu khoản thu nhập này phát sinh tại địa bàn không thuộc địa bàn ưu đãi đầu tư thì không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo điều kiện địa bàn; (ii) Nếu khoản thu nhập này phát sinh tại địa bàn thuộc địa bàn ưu đãi đầu tư thì được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo điều kiện địa bàn. Việc xác định ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với khoản thu nhập này được xác định theo từng địa bàn căn cứ theo thời gian và mức ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp tại địa bàn thực hiện dự án đầu tư.

(3) Dự án đầu tư mới:

- Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp quy định tại Điều 15, Điều 16 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP là:

+ Dự án được cấp Giấy chứng nhận đầu tư lần đầu từ ngày 01/01/2014 và phát sinh doanh thu của dự án đó sau khi được cấp Giấy chứng nhận đầu tư.

+ Dự án đầu tư trong nước gắn với việc thành lập doanh nghiệp mới có vốn đầu tư dưới 15 tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư

có điều kiện được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp từ ngày 01/01/2014.

+ Dự án đầu tư độc lập với dự án doanh nghiệp đang hoạt động (kể cả trường hợp dự án có vốn đầu tư dưới 15 tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư có điều kiện) có Giấy chứng nhận đầu tư từ ngày 01/01/2014 để thực hiện dự án đầu tư độc lập này.

+ Văn phòng công chứng thành lập tại các địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn, đặc biệt khó khăn.

Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định phải được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư hoặc được phép đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

- Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo diện đầu tư mới không bao gồm các trường hợp sau:

+ Dự án đầu tư hình thành từ việc: chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi hình thức doanh nghiệp theo quy định của pháp luật;

+ Dự án đầu tư hình thành từ việc chuyển đổi chủ sở hữu (bao gồm cả trường hợp thực hiện dự án đầu tư mới nhưng vẫn kế thừa tài sản, địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp cũ để tiếp tục hoạt động sản xuất kinh doanh; mua lại dự án đầu tư đang hoạt động).

Doanh nghiệp thành lập hoặc doanh nghiệp có dự án đầu tư từ việc chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi sở hữu, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất được kế thừa các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp hoặc dự án đầu tư trước khi chuyển đổi, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất trong thời gian còn lại nếu tiếp tục đáp ứng các điều kiện ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Đối với doanh nghiệp đang được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo diện doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư chỉ áp dụng đối với thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh đáp ứng điều kiện ưu đãi đầu tư ghi trong giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy chứng nhận đầu tư lần đầu của doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh nếu có sự thay đổi giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy chứng nhận đầu tư nhưng sự thay đổi đó không làm thay đổi việc đáp ứng các điều kiện ưu đãi thuế của dự án đó theo quy định thì doanh nghiệp tiếp tục được hưởng ưu đãi thuế cho thời gian còn lại hoặc ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng nếu đáp ứng điều kiện ưu đãi theo quy định.

- Đối với dự án đầu tư được cấp phép đầu tư mà trong Hồ sơ đăng ký đầu tư lần đầu gửi cơ quan cấp phép đầu tư đã đăng ký số vốn đầu tư, phân kỳ đầu tư kèm tiến độ thực hiện đầu tư, trường hợp các giai đoạn tiếp theo thực tế có thực hiện được coi là dự án thành phần của dự án đầu tư đã được cấp phép lần đầu nếu thực hiện theo tiến độ (trừ trường hợp bất khả kháng, khó khăn do nguyên

nhân khách quan trong khâu giải phóng mặt bằng, giải quyết thủ tục hành chính của cơ quan Nhà nước, do thiên tai, hỏa hoạn hoặc khó khăn, bất khả kháng khác) thì các dự án thành phần của dự án đầu tư lần đầu được hưởng ưu đãi thuế cho thời gian còn lại của dự án đầu tư lần đầu tính từ thời điểm dự án thành phần có thu nhập được hưởng ưu đãi.

Đối với dự án đầu tư được cấp phép đầu tư trước ngày 01/01/2014 mà có thực hiện phân kỳ đầu tư như trường hợp nêu trên thì dự án thành phần được hưởng ưu đãi thuế theo mức ưu đãi đang áp dụng đối với dự án đầu tư lần đầu cho thời gian ưu đãi còn lại tính từ ngày 01/01/2014.

Thu nhập của các dự án thành phần của dự án đầu tư lần đầu trước ngày 01/01/2014 đã được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật trước ngày 01/01/2014 thì không thực hiện điều chỉnh lại các ưu đãi thuế đã được hưởng trước ngày 01/01/2014.

Trong thời gian triển khai các dự án thành phần theo từng giai đoạn nêu trên nếu nhà đầu tư được cơ quan quản lý Nhà nước về đầu tư (quy định tại Luật Đầu tư số 59/2005/QH11 ngày 29/11/2005 và các văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn thi hành) cho phép gia hạn thực hiện dự án và doanh nghiệp thực hiện theo đúng thời hạn đã được gia hạn thì cũng được hưởng ưu đãi thuế theo quy định nêu trên.

- Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xã hội hóa được thành lập do chuyển đổi loại hình doanh nghiệp theo quy định của pháp luật đáp ứng tiêu chí về cơ sở xã hội hóa theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ mà doanh nghiệp trước khi chuyển đổi chưa được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo lĩnh vực ưu đãi thuế thì được hưởng ưu đãi thuế như dự án đầu tư mới kể từ khi chuyển đổi. Trường hợp doanh nghiệp khi chuyển đổi loại hình doanh nghiệp đáp ứng tiêu chí về cơ sở xã hội hóa theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ đang được áp dụng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 10% đối với phần thu nhập từ xã hội hóa thì tiếp tục áp dụng mức thuế suất ưu đãi này.

(4) Đối với đầu tư mở rộng:

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư phát triển dự án đầu tư đang hoạt động như mở rộng quy mô sản xuất, nâng cao công suất, đổi mới công nghệ sản xuất (gọi chung là dự án đầu tư mở rộng) thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP (bao gồm cả khu kinh tế, khu công nghệ cao, khu công nghiệp trừ khu công nghiệp nằm trên địa bàn các quận nội thành của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và Khu công nghiệp nằm trên địa bàn các đô thị loại I trực thuộc tỉnh) nếu đáp ứng một trong ba tiêu chí quy định tại điểm này *thì được lựa chọn hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp* theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại (bao gồm mức thuế suất, thời gian miễn giảm nếu có) hoặc được áp dụng thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại (không được hưởng mức thuế suất ưu đãi) bằng với thời gian miễn thuế, giảm thuế áp dụng đối với dự án đầu tư mới trên cùng địa bàn hoặc

lĩnh vực ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Trường hợp doanh nghiệp chọn hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại thì dự án đầu tư mở rộng đó phải thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP đồng thời cũng thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn với dự án đang hoạt động.

Dự án đầu tư mở rộng quy định tại trong trường hợp này phải đáp ứng một trong các tiêu chí sau:

+ Nguyên giá tài sản cố định tăng thêm khi dự án đầu tư hoàn thành đi vào hoạt động đạt tối thiểu từ 20 tỷ đồng đối với dự án đầu tư mở rộng thuộc lĩnh vực hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP hoặc từ 10 tỷ đồng đối với các dự án đầu tư mở rộng thực hiện tại các địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP.

+ Tỷ trọng nguyên giá tài sản cố định tăng thêm đạt tối thiểu từ 20% so với tổng nguyên giá tài sản cố định trước khi đầu tư.

+ Công suất thiết kế khi đầu tư mở rộng tăng thêm tối thiểu từ 20% so với công suất thiết kế theo luận chứng kinh tế kỹ thuật trước khi đầu tư ban đầu.

Trường hợp doanh nghiệp chọn hưởng ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng thì phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng được hạch toán riêng. Trường hợp doanh nghiệp không hạch toán riêng được phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại thì thu nhập từ hoạt động đầu tư mở rộng xác định theo tỷ lệ giữa nguyên giá tài sản cố định đầu tư mới đưa vào sử dụng cho sản xuất, kinh doanh trên tổng nguyên giá tài sản cố định của doanh nghiệp.

Thời gian miễn thuế, giảm thuế quy định tại khoản này được tính từ năm dự án đầu tư mở rộng hoàn thành đưa vào sản xuất, kinh doanh có thu nhập; trường hợp không có thu nhập chịu thuế trong ba năm đầu, kể từ năm đầu tiên có doanh thu từ dự án đầu tư mở rộng thì thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm thứ tư dự án đầu tư phát sinh doanh thu.

Trường hợp doanh nghiệp đang hoạt động có đầu tư nâng cấp, thay thế, đổi mới công nghệ của dự án đang hoạt động thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP mà không đáp ứng một trong ba tiêu chí quy định tại điểm này thì ưu đãi thuế thực hiện theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại (nếu có).

Doanh nghiệp có dự án đầu tư đang được hưởng ưu đãi thuế mà giai đoạn năm 2009 - năm 2013 có đầu tư bổ sung máy móc, thiết bị thường xuyên trong quá trình sản xuất, kinh doanh không thuộc dự án đầu tư mở rộng nêu trên thì phần thu nhập tăng thêm do việc đầu tư bổ sung máy móc, thiết bị thường xuyên này cũng được hưởng ưu đãi thuế theo mức mà dự án đang áp dụng cho thời gian còn lại tính từ kỳ tính thuế năm 2014.

Ưu đãi thuế trong trường hợp này không áp dụng đối với các trường hợp đầu tư mở rộng do chia, tách, sáp nhập, chuyển đổi sở hữu (bao gồm cả trường

hợp thực hiện dự án đầu tư nhưng vẫn kế thừa tài sản, địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp cũ để tiếp tục hoạt động sản xuất kinh doanh), mua lại doanh nghiệp hoặc mua lại dự án đầu tư đang hoạt động.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư từ việc chuyển đổi sở hữu, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất được kế thừa các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp hoặc dự án đầu tư trước khi chuyển đổi, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất trong thời gian còn lại nếu tiếp tục đáp ứng các điều kiện ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

b) Thủ tục thực hiện ưu đãi thuế

DN tự xác định các điều kiện ưu đãi thuế, mức thuế suất ưu đãi, thời gian miễn thuế, giảm thuế, số lỗ được trừ (-) vào thu nhập tính thuế để tự kê khai và tự quyết toán thuế với cơ quan thuế.

Cơ quan thuế khi kiểm tra, thanh tra đối với DN phải kiểm tra các điều kiện được hưởng ưu đãi thuế, số thuế TNDN được miễn thuế, giảm thuế, số lỗ được trừ vào thu nhập chịu thuế theo đúng điều kiện thực tế mà DN đáp ứng được. Trường hợp DN không đảm bảo các điều kiện để áp dụng thuế suất ưu đãi và thời gian miễn thuế, giảm thuế thì cơ quan thuế xử lý truy thu thuế và xử phạt vi phạm hành chính về thuế theo quy định.

5.2.10.6. Quy định về chuyển tiếp ưu đãi thuế TNDN

Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp tại thời điểm cấp phép hoặc cấp giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư. Trường hợp pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp có thay đổi mà doanh nghiệp đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế theo quy định của pháp luật mới được sửa đổi, bổ sung thì doanh nghiệp được quyền lựa chọn hưởng ưu đãi về thuế suất và về thời gian miễn thuế, giảm thuế theo quy định của pháp luật tại thời điểm được phép đầu tư hoặc theo quy định của pháp luật mới được sửa đổi, bổ sung cho thời gian còn lại.

Tính đến hết kỳ tính thuế năm 2015, trường hợp doanh nghiệp có dự án đầu tư đang được áp dụng thuế suất ưu đãi 20% quy định tại khoản 3 Điều 13 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 được sửa đổi, bổ sung theo Luật số 32/2013/QH13 thì kể từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 được chuyển sang áp dụng mức thuế suất 17% cho thời gian còn lại.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư mở rộng đã được cơ quan có thẩm quyền cấp phép đầu tư hoặc đã thực hiện đầu tư trong giai đoạn năm 2009 - năm 2013, tính đến kỳ tính thuế năm 2014 đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế (lĩnh vực ưu đãi hoặc địa bàn ưu đãi bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư mở rộng sản xuất đến ngày 31/12/2008 đang đầu tư xây dựng dở dang, trong năm 2009 dự án vẫn tiếp tục quá trình đầu tư xây dựng dở dang và từ năm 2010 trở đi mới hoàn thành đi vào sản xuất, kinh doanh đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế (lĩnh vực ưu đãi hoặc địa bàn ưu đãi bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) theo quy định tại thời điểm quyết định thực hiện đầu tư mở rộng thì được lựa chọn hưởng ưu đãi đối với phần thu nhập tăng thêm từ đầu tư mở rộng theo quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật tại thời điểm quyết định thực hiện đầu tư mở rộng hoặc theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư vào khu công nghiệp trong giai đoạn năm 2009 – năm 2013, tính đến kỳ tính thuế năm 2014 đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế (lĩnh vực ưu đãi hoặc địa bàn ưu đãi) theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư vào địa bàn mà trước ngày 01 tháng 01 năm 2015 chưa thuộc địa bàn ưu đãi thuế (bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao), đến ngày 01 tháng 01 năm 2015 thuộc địa bàn ưu đãi thuế quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế theo quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Trường hợp doanh nghiệp có dự án đầu tư vào địa bàn ưu đãi thuế nhưng được hưởng mức ưu đãi thấp hơn, đến ngày 01 tháng 01 năm 2015 đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế về địa bàn được hưởng mức ưu đãi cao hơn quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế theo quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Sau ngày 1/1/2015 địa bàn nơi doanh nghiệp đang có dự án đầu tư được chuyển đổi thành địa bàn ưu đãi thuế thì doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế khi chuyển đổi.

Doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư đã được cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư trước ngày 01/01/2014 nhưng đang trong quá trình đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa phát sinh doanh thu thì được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo dự án đầu tư mới theo quy định tại Luật số 32/2013/QH13; Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư mở rộng trước thời điểm ngày 01/01/2014 và đưa dự án đầu tư mở rộng vào hoạt động sản xuất kinh doanh, phát sinh doanh thu kể từ ngày 01/01/2014 nếu dự án đầu tư mở rộng này thuộc

lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP (bao gồm cả khu kinh tế, khu công nghệ cao, khu công nghiệp trừ khu công nghiệp nằm trên địa bàn các quận nội thành của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và Khu công nghiệp nằm trên địa bàn các đô thị loại I trực thuộc tỉnh) thì được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại theo hướng dẫn tại Thông tư số 78/2014/TT-BTC.

5.2.11. Quản lý thuế TNDN

5.2.11.1. Nơi nộp thuế TNDN

Doanh nghiệp nộp thuế tại địa phương nơi đóng trụ sở chính. Trường hợp doanh nghiệp có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc ở địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với địa phương nơi đóng trụ sở chính thì số thuế được tính nộp ở nơi có trụ sở chính và ở nơi có cơ sở sản xuất. Số thuế thu nhập doanh nghiệp tính nộp ở tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương nơi có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc được xác định bằng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kỳ của doanh nghiệp nhân với tỷ lệ giữa chi phí phát sinh tại cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc với tổng chi phí của doanh nghiệp (Quy định này không áp dụng đối với công trình, hạng mục công trình hay cơ sở xây dựng hạch toán phụ thuộc).

Việc phân cấp, quản lý, sử dụng nguồn thu về thuế thu nhập doanh nghiệp thực hiện theo quy định của Luật ngân sách nhà nước.

Đơn vị hạch toán phụ thuộc các doanh nghiệp hạch toán toàn ngành có thu nhập ngoài hoạt động kinh doanh chính thì nộp thuế tại tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương nơi có hoạt động kinh doanh đó.

5.2.11.2. kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế TNDN

a) Nguyên tắc chung về khai thuế TNDN

Khai thuế thu nhập doanh nghiệp là khai theo từng lần phát sinh, khai quyết toán năm hoặc khai quyết toán thuế đến thời điểm có quyết định về việc doanh nghiệp thực hiện chia; hợp nhất; sáp nhập; chuyển đổi loại hình doanh nghiệp; giải thể; chấm dứt hoạt động. Trường hợp chuyển đổi loại hình doanh nghiệp mà bên tiếp nhận kế thừa toàn bộ nghĩa vụ về thuế của doanh nghiệp trước chuyển đổi (như chuyển đổi loại hình doanh nghiệp từ công ty TNHH sang công ty cổ phần hoặc ngược lại; chuyển đổi doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước thành công ty cổ phần và các trường hợp khác theo quy định của pháp luật) thì không phải khai quyết toán thuế đến thời điểm có quyết định về việc chuyển đổi, doanh nghiệp chỉ khai quyết toán thuế năm theo quy định.

Thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế TNDN năm chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc năm dương lịch hoặc năm tài chính.

Thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế TNDN đối với trường hợp chia, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, giải thể, chấm dứt hoạt động

chậm nhất là 45 ngày kể từ ngày có quyết định chia, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, giải thể, chấm dứt hoạt động.

Các trường hợp kê khai thuế thu nhập doanh nghiệp theo từng lần phát sinh:

- Khai thuế thu nhập doanh nghiệp theo từng lần phát sinh đối với hoạt động chuyển nhượng bất động sản áp dụng đối với doanh nghiệp không có chức năng kinh doanh bất động sản và doanh nghiệp có chức năng kinh doanh bất động sản nếu có nhu cầu.

- Khai thuế thu nhập doanh nghiệp theo từng lần phát sinh áp dụng đối với tổ chức nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam (gọi chung là nhà thầu nước ngoài) mà tổ chức này không hoạt động theo Luật Đầu tư, Luật Doanh nghiệp có thu nhập từ hoạt động chuyên nhượng vốn.

Thời hạn nộp tờ khai thuế TNDN theo lần phát sinh chậm nhất là 10 ngày kể từ ngày phát sinh.

b) Tạm nộp thuế TNDN và quyết toán thuế năm

Căn cứ kết quả sản xuất, kinh doanh, người nộp thuế thực hiện tạm nộp số thuế thu nhập doanh nghiệp của quý chậm nhất vào ngày thứ ba mươi của quý tiếp theo quý phát sinh nghĩa vụ thuế; doanh nghiệp không phải nộp tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp tạm tính hàng quý.

Đối với những doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính quý theo quy định của pháp luật (như doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán và các trường hợp khác theo quy định) thì doanh nghiệp căn cứ vào báo cáo tài chính quý và các quy định của pháp luật về thuế để xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý.

Đối với những doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính quý thì doanh nghiệp căn cứ vào số thuế thu nhập doanh nghiệp của năm trước và dự kiến kết quả sản xuất kinh doanh trong năm để xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý.

Trường hợp tổng số thuế tạm nộp trong kỳ tính thuế thấp hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo quyết toán từ 20% trở lên thì doanh nghiệp phải nộp tiền chậm nộp đối với phần chênh lệch từ 20% trở lên giữa số thuế tạm nộp với số thuế phải nộp theo quyết toán tính từ ngày tiếp sau ngày cuối cùng của thời hạn nộp thuế quý bốn của doanh nghiệp đến ngày thực nộp số thuế còn thiếu so với số quyết toán.

Đối với số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp theo quý thấp hơn số thuế phải nộp theo quyết toán dưới 20% mà doanh nghiệp chậm nộp so với thời hạn quy định (thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế năm) thì tính tiền chậm nộp kể từ ngày hết thời hạn nộp thuế đến ngày thực nộp số thuế còn thiếu so với số quyết toán.

Trường hợp cơ quan có thẩm quyền thanh tra, kiểm tra sau khi doanh nghiệp đã khai quyết toán thuế năm, nếu phát hiện tăng số thuế phải nộp so với số thuế doanh nghiệp đã kê khai quyết toán thì doanh nghiệp bị tính tiền chậm nộp đối với toàn bộ số thuế phải nộp tăng thêm đó tính từ ngày tiếp sau ngày cuối cùng của thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế năm đến ngày thực nộp tiền thuế.

5.2.12. Văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN

- Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 ngày 03/6/2008;
- Luật số 32/2013/QH13 ngày 19/6/2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN số 14/2008;
- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006, Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế TNDN và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN số 14/2008;
- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 1/10/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành Luật số 71/2014/QH13;
- Nghị định 20/2017/NĐ-CP ngày 24/2/2017 của Chính phủ về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết;
- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 146/2017/NĐ-CP ngày 15 tháng 12 năm 2017 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 02 năm 2015 của Chính phủ;
- Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số quy định về thuế, quản lý thuế và hóa đơn, chứng từ;
- Thông tư 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 91/2014/NĐ-CP;

- Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC, Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Thông tư số 151/2014/TT-BTC;

- Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/4/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn về khấu hao tài sản cố định;

- Thông tư 28/2017/TT-BTC ngày 12/4/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Thông tư số 45/2013/TT-BTC và Thông tư số 147/2016/TT-BTC của Bộ Tài chính;

- Thông tư 41/2017/TT-BTC ngày 28/4/2017 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 20/2017/NĐ-CP về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết;

- Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 6/8/2014 hướng dẫn chế độ thuế áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam;

- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ;

- Thông tư số 83/2016/TT-BTC ngày 17/6/2016 hướng dẫn thực hiện ưu đãi đầu tư theo Luật Đầu tư và Nghị định 118/2015/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Đầu tư.

- Thông tư 25/2018/TT-BTC ngày 16/3/2018 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 146/2017/NĐ-CP và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18 tháng 6 năm 2014 của Bộ Tài chính, Thông tư số 111/2013/TT-BTC ngày 15 tháng 8 năm 2013 của Bộ Tài chính.

Ngoài ra, liên quan đến thuế TNDN còn một số văn bản pháp luật khác được dẫn chiếu cụ thể trong nội dung các văn bản pháp quy nêu trên về thuế TNDN.

6. THUẾ THU NHẬP CÁ NHÂN

6.1. Những vấn đề chung về thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam

Thuế thu nhập cá nhân (TNCN) là sắc thuế trực thu đánh vào thu nhập của cá nhân. Các cá nhân chịu thuế TNCN theo thông lệ quốc tế là cá nhân làm công ăn lương, cá nhân kinh doanh, hộ gia đình kinh doanh, chủ doanh nghiệp tư nhân, cá nhân góp vốn thành lập công ty hợp danh. Tuy nhiên, ở một số quốc gia doanh nghiệp tư nhân và công ty hợp danh không chịu thuế TNCN mà chịu thuế TNDN.

Việc thực thi loại thuế này chính thể hiện nghĩa vụ của cá nhân đối với đất nước một cách trực tiếp nhất. Người dân được hưởng các thành quả của xã hội như cơ sở hạ tầng, giáo dục cơ bản, y tế cộng đồng, môi trường luật pháp thể chế, quốc phòng an ninh... Vì vậy, thuế TNCN có ý nghĩa lớn trong việc hình thành

nguồn lực tài chính để nhà nước thực hiện chức năng của mình, cung cấp các dịch vụ công cho người dân ngày càng tốt hơn.

Thuế TNCN là loại thuế phổ biến trên Thế giới, có lịch sử hàng trăm năm nhưng việc áp dụng nó tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi quốc gia, cho đến nay trên thế giới đã có 180 nước áp dụng loại thuế này.

Thuế TNCN có diện điều chỉnh rộng đối với tất cả các cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công; thu nhập từ kinh doanh; từ đầu tư gián tiếp như mua, bán cổ phần, trái phiếu, cổ phiếu... Thuế TNCN điều chỉnh không chỉ cá nhân trong nước mà cả cá nhân nước ngoài nếu có thu nhập. Trong điều kiện toàn cầu hoá, sự dịch chuyển lao động giữa các nước diễn ra nhanh chóng, sự phát triển của công nghệ thông tin cho phép các cá nhân cư trú tại một nơi nhưng có thể vươn ra làm việc và kiếm được thu nhập từ những nơi cách xa vạn dặm. Để bảo đảm quyền đánh thuế của mình, các quốc gia thường lựa chọn tiêu chí “cư trú” và tiêu chí “nguồn” để đánh thuế thu nhập nói chung, đánh thuế thu nhập cá nhân nói riêng. Đồng thời, để thực hiện chính sách khuyến khích đầu tư, thực hiện các cam kết quốc tế về tự do hoá thương mại và bảo đảm đầu tư..., các nước thường có các thoả thuận với các nước đối tác trong việc tránh đánh thuế trùng và ngăn ngừa các hành vi trốn lậu thuế phát sinh do các nước đều khẳng định quyền đánh thuế dựa vào 2 tiêu chí nêu trên trong khi quy định về thuế thu nhập cá nhân có sự khác nhau giữa các nước.

Cho đến đầu năm 2007, Việt Nam chưa có một đạo luật về thuế TNCN theo đúng nghĩa của nó cũng như theo thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, trong hệ thống chính sách thuế ở giai đoạn này, Việt Nam đã điều tiết vào thu nhập của cá nhân thông qua các sắc thuế khác, cụ thể là:

(i) Thuế TNDN áp dụng với cá nhân kinh doanh (28% trên thu nhập chịu thuế, miễn trừ cho các hộ kinh doanh có thu nhập thấp (bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu áp dụng đối với công chức Nhà nước);

(ii) Thuế chuyển quyền sử dụng đất điều tiết vào thu nhập của cá nhân, hộ gia đình từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất (tính trên giá đất do UBND cấp tỉnh quy định: 2% đối với đất nông nghiệp, 4% đối với đất ở, đất xây dựng và đất khác);

(iii) Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao (TNC) điều tiết vào thu nhập thường xuyên, thu nhập không thường xuyên.

Ngày 21 tháng 11 năm 2007, Quốc hội Khóa XII đã thông qua Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12 với hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009, đồng thời bãi bỏ các Luật, Pháp lệnh thuế điều tiết vào thu nhập của cá nhân như nêu trên.

Sau 3 năm thực hiện, trước tình hình nền kinh tế gặp nhiều khó khăn, thu nhập của người nộp thuế bị ảnh hưởng, Quốc hội đã có biện pháp miễn, giảm thuế trong các năm 2009 – 2012 và ban hành Luật số 26/2012/QH13 ngày 22/11/2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12.

Cùng với việc sửa đổi Luật thuế TNCN, Luật Quản lý thuế số 68/2006/QH11 cũng được sửa đổi một số nội dung (Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012); trong đó có những quy định cụ thể về cải cách thủ tục hành chính, tạo thuận lợi cho người nộp thuế. Ngày 27/6/2013, Chính phủ ban hành Nghị định số 65/2013/NĐ-CP quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/07/2013. Ngày 15/8/2013, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 111/2013/TT-BTC hướng dẫn các nội dung chính sách thực hiện kể từ ngày Luật số 26/2013/QH13 có hiệu lực pháp luật. Các nội dung mới về quản lý thuế TNCN được thực hiện theo quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC thực hiện kể từ ngày 01/01/2014. Trong năm 2014, để tiếp tục đẩy mạnh cải cách thủ tục hành chính thuế, Bộ Tài chính đã ban hành một số thông tư sửa đổi, bổ sung các thông tư về thuế trong đó có thuế TNCN, đó là: Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 và Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014.

Để đơn giản hóa phương pháp tính thuế TNCN và khắc phục những bất cập trong chính sách thuế, ngày 26/11/2014, Quốc hội đã thông qua Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế có hiệu lực thi hành từ 1/1/2015, trong đó có sửa đổi một số quy định về thuế thu nhập cá nhân. Trên cơ sở đó, ngày 12/2/2015, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 12/2015/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật số 71/2014/QH13; Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 92/2015/TT-BTC hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh; hướng dẫn thực hiện một số nội dung sửa đổi, bổ sung về thuế thu nhập cá nhân theo Luật số 71/2014/QH13 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP.

6.2. Quy định của pháp luật hiện hành về thuế TNCN

6.2.1. Đối tượng nộp thuế

Đối tượng nộp thuế TNCN bao gồm cá nhân cư trú và cá nhân không cư trú có thu nhập chịu thuế (nêu tại mục 6.2.2 dưới đây).

Cá nhân cư trú nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh trong và ngoài lãnh thổ Việt Nam, không phân biệt nơi trả thu nhập. Cá nhân không cư trú chỉ phải nộp thuế đối với thu nhập phát sinh tại Việt Nam, không phân biệt nơi chi trả thu nhập, nơi nhận thu nhập.

Cá nhân cư trú là người đáp ứng một trong các điều kiện sau:

a) Có mặt tại Việt Nam (có sự hiện diện trên lãnh thổ Việt Nam) từ 183 ngày trở lên tính trong một năm dương lịch hoặc trong 12 tháng liên tục kể từ ngày đầu tiên có mặt tại Việt Nam;

b) Có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam theo một trong hai trường hợp sau:

(i) Có nơi ở thường xuyên theo quy định của pháp luật về cư trú:

(ii) Có nhà thuê để ở tại Việt Nam theo quy định của pháp luật về nhà ở,

với thời hạn của các hợp đồng thuê từ 183 ngày trở lên trong năm tính thuế:

Trường hợp cá nhân có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam theo quy định trên nhưng thực tế có mặt tại Việt Nam dưới 183 ngày trong năm tính thuế mà cá nhân không chứng minh được là cá nhân cư trú của nước nào thì cá nhân đó là cá nhân cư trú tại Việt Nam.

Việc chứng minh là đối tượng cư trú của nước khác được căn cứ vào Giấy chứng nhận cư trú. Trường hợp cá nhân thuộc nước hoặc vùng lãnh thổ đã ký kết Hiệp định thuế với Việt Nam không có quy định cấp Giấy chứng nhận cư trú thì cá nhân cung cấp bản chụp Hộ chiếu để chứng minh thời gian cư trú.

Đối với cá nhân là công dân của quốc gia, vùng lãnh thổ đã ký kết Hiệp định với Việt Nam về tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa việc trốn lậu thuế đối với các loại thuế đánh vào thu nhập và là cá nhân cư trú tại Việt Nam thì nghĩa vụ thuế thu nhập cá nhân được tính từ tháng đến Việt Nam trong trường hợp cá nhân lần đầu tiên có mặt tại Việt Nam đến tháng kết thúc hợp đồng lao động và rời Việt Nam (được tính đủ theo tháng) không phải thực hiện các thủ tục xác nhận lãnh sự để được thực hiện không thu thuế trùng hai lần theo Hiệp định tránh đánh thuế trùng giữa hai quốc gia.

6.2.2. Thu nhập chịu thuế

Thu nhập chịu thuế của cá nhân gồm 10 loại thu nhập sau đây:

(1) Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh (SXKD), bao gồm TN từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ theo quy định của pháp luật. Riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng, đánh bắt thủy sản chỉ áp dụng đối với trường hợp không đủ điều kiện được miễn thuế quy định tại khoản 5 Điều 4 Nghị định 65/2013/NĐ-CP; Thu nhập từ hoạt động hành nghề độc lập của cá nhân có giấy phép hoặc chứng chỉ hành nghề theo quy định của pháp luật.

Thu nhập từ SXKD không bao gồm thu nhập của cá nhân kinh doanh có doanh thu từ 100 triệu đồng/năm trở xuống.

(2) *Thu nhập từ tiền lương, tiền công mà người lao động nhận được từ người sử dụng lao động*, bao gồm:

a) Tiền lương, tiền công và các khoản có tính chất tiền lương, tiền công nhận được dưới các hình thức bằng tiền hoặc không bằng tiền.

b) Các khoản phụ cấp, trợ cấp, *trừ các khoản phụ cấp, trợ cấp* sau:

b.1) Trợ cấp, phụ cấp ưu đãi hàng tháng và trợ cấp một lần theo quy định của pháp luật về ưu đãi người có công.

b.2) Trợ cấp hàng tháng, trợ cấp một lần đối với các đối tượng tham gia kháng chiến, bảo vệ tổ quốc, làm nhiệm vụ quốc tế, thanh niên xung phong đã hoàn thành nhiệm vụ.

b.3) Phụ cấp quốc phòng, an ninh; các khoản trợ cấp đối với lực lượng vũ trang.

b.4) Phụ cấp độc hại, nguy hiểm đối với những ngành, nghề hoặc công việc ở nơi làm việc có yếu tố độc hại, nguy hiểm.

b.5) Phụ cấp thu hút, phụ cấp khu vực.

b.6) Trợ cấp khó khăn đột xuất, trợ cấp tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp, trợ cấp một lần khi sinh con hoặc nhận nuôi con nuôi, mức hưởng chế độ thai sản, mức hưởng dưỡng sức, phục hồi sức khỏe sau thai sản, trợ cấp do suy giảm khả năng lao động, trợ cấp hưu trí một lần, tiền tuất hàng tháng, trợ cấp thôi việc, trợ cấp mất việc làm, trợ cấp thất nghiệp và các khoản trợ cấp khác theo quy định của Bộ luật Lao động và Luật Bảo hiểm xã hội.

b.7) Trợ cấp đối với các đối tượng được bảo trợ xã hội theo quy định của pháp luật.

b.8) Phụ cấp phục vụ đối với lãnh đạo cấp cao.

b.9) Trợ cấp một lần đối với cá nhân khi chuyển công tác đến vùng có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn, hỗ trợ một lần đối với cán bộ công chức làm công tác về chủ quyền biển đảo theo quy định của pháp luật. Trợ cấp chuyển vùng một lần đối với người nước ngoài đến cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam đi làm việc ở nước ngoài, người Việt Nam cư trú dài hạn ở nước ngoài về Việt Nam làm việc.

b.10) Phụ cấp đối với nhân viên y tế thôn, bản.

b.11) Phụ cấp đặc thù ngành nghề.

Các khoản phụ cấp, trợ cấp và mức phụ cấp, trợ cấp không tính vào thu nhập chịu thuế hướng dẫn tại điểm b, khoản 2, Điều này phải được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền quy định.

Trường hợp các văn bản hướng dẫn về các khoản phụ cấp, trợ cấp, mức phụ cấp, trợ cấp áp dụng đối với khu vực Nhà nước thì các thành phần kinh tế khác, các cơ sở kinh doanh khác được căn cứ vào danh mục và mức phụ cấp, trợ cấp hướng dẫn đối với khu vực Nhà nước để tính trừ.

Trường hợp khoản phụ cấp, trợ cấp nhận được cao hơn mức phụ cấp, trợ cấp theo hướng dẫn nêu trên thì phần vượt phải tính vào thu nhập chịu thuế.

Riêng trợ cấp chuyển vùng một lần đối với người nước ngoài đến cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam đi làm việc ở nước ngoài được trừ theo mức ghi tại Hợp đồng lao động hoặc thỏa ước lao động tập thể.

c) *Tiền thù lao nhận được dưới các hình thức* như: tiền hoa hồng đại lý bán hàng hóa, tiền hoa hồng môi giới; tiền tham gia các đề tài nghiên cứu khoa học, kỹ thuật; tiền tham gia các dự án, đề án; tiền nhuận bút theo quy định của pháp luật về chế độ nhuận bút; tiền tham gia các hoạt động giảng dạy; tiền tham

gia biểu diễn văn hoá, nghệ thuật, thể dục, thể thao; tiền dịch vụ quảng cáo; tiền dịch vụ khác, thù lao khác.

d) *Tiền nhận được từ tham gia hiệp hội kinh doanh, hội đồng quản trị doanh nghiệp, ban kiểm soát doanh nghiệp, ban quản lý dự án, hội đồng quản lý, các hiệp hội, hội nghề nghiệp và các tổ chức khác.*

đ) *Các khoản lợi ích bằng tiền hoặc không bằng tiền ngoài tiền lương, tiền công do người sử dụng lao động trả mà người nộp thuế được hưởng dưới mọi hình thức:*

đ.1) Tiền nhà ở, điện, nước và các dịch vụ kèm theo (nếu có), không bao gồm: khoản lợi ích về nhà ở, điện nước và các dịch vụ kèm theo (nếu có) đối với nhà ở do người sử dụng lao động xây dựng để cung cấp miễn phí cho người lao động làm việc tại khu công nghiệp; nhà ở do người sử dụng lao động xây dựng tại khu kinh tế, địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn, địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn cung cấp miễn phí cho người lao động.

Trường hợp cá nhân ở tại trụ sở làm việc thì thu nhập chịu thuế căn cứ vào tiền thuê nhà hoặc chi phí khấu hao, tiền điện, nước và các dịch vụ khác tính theo tỷ lệ giữa diện tích cá nhân sử dụng với diện tích trụ sở làm việc.

Khoản tiền thuê nhà, điện nước và các dịch vụ kèm theo (nếu có) đối với nhà ở do đơn vị sử dụng lao động trả hộ tính vào thu nhập chịu thuế theo số thực tế trả hộ nhưng không vượt quá 15% tổng thu nhập chịu thuế phát sinh (chưa bao gồm tiền thuê nhà) tại đơn vị không phân biệt nơi trả thu nhập.

đ.2) Khoản tiền do người sử dụng lao động mua bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm không bắt buộc khác có tích lũy về phí bảo hiểm; mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện hoặc đóng góp Quỹ hưu trí tự nguyện cho người lao động.

Trường hợp người sử dụng lao động mua cho người lao động sản phẩm bảo hiểm không bắt buộc và không có tích lũy về phí bảo hiểm (kể cả trường hợp mua bảo hiểm của các doanh nghiệp bảo hiểm không thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam được phép bán bảo hiểm tại Việt Nam) thì khoản tiền phí mua sản phẩm bảo hiểm này không tính vào thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân của người lao động. Bảo hiểm không bắt buộc và không có tích lũy về phí bảo hiểm gồm các sản phẩm bảo hiểm như: bảo hiểm sức khoẻ, bảo hiểm tử kỳ (không bao gồm sản phẩm bảo hiểm tử kỳ có hoàn phí),... mà người tham gia bảo hiểm không nhận được tiền phí tích lũy từ việc tham gia bảo hiểm, ngoài khoản tiền bảo hiểm hoặc bồi thường theo thoả thuận tại hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm trả.

đ.3) Phí hội viên và các khoản chi dịch vụ khác phục vụ cho cá nhân theo yêu cầu như: chăm sóc sức khoẻ, vui chơi, thể thao, giải trí, thẩm mỹ, cụ thể như sau:

đ.3.1) Khoản phí hội viên (như thẻ hội viên sân golf, sân quần vợt, thẻ sinh hoạt câu lạc bộ văn hoá nghệ thuật, thể dục thể thao...) nếu thẻ có ghi đích danh cá nhân hoặc nhóm cá nhân sử dụng. Trường hợp thẻ được sử dụng chung,

không ghi tên cá nhân hoặc nhóm cá nhân sử dụng thì không tính vào thu nhập chịu thuế.

đ.3.2) Khoản chi dịch vụ khác phục vụ cho cá nhân trong hoạt động chăm sóc sức khỏe, vui chơi, giải trí thẩm mỹ... nếu nội dung chi trả ghi rõ tên cá nhân được hưởng. Trường hợp nội dung chi trả phí dịch vụ không ghi tên cá nhân được hưởng mà chi chung cho tập thể người lao động thì không tính vào thu nhập chịu thuế.

đ.4) Phần khoản chi văn phòng phẩm, công tác phí, điện thoại, trang phục,... cao hơn mức quy định hiện hành của Nhà nước. Mức khoản chi không tính vào thu nhập chịu thuế đối với một số trường hợp như sau:

đ.4.1) Đối với cán bộ, công chức và người làm việc trong các cơ quan hành chính sự nghiệp, Đảng, đoàn thể, Hội, Hiệp hội: mức khoản chi áp dụng theo văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính.

đ.4.2) Đối với người lao động làm việc trong các tổ chức kinh doanh, các văn phòng đại diện: mức khoản chi áp dụng phù hợp với mức xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp theo các văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

đ.4.3) Đối với người lao động làm việc trong các tổ chức quốc tế, các văn phòng đại diện của tổ chức nước ngoài: mức khoản chi thực hiện theo quy định của Tổ chức quốc tế, văn phòng đại diện của tổ chức nước ngoài.

đ.5) Đối với khoản chi về phương tiện phục vụ đưa đón người lao động từ nơi ở đến nơi làm việc và ngược lại thì không tính vào thu nhập chịu thuế của người lao động theo quy chế của đơn vị.

đ.6) Đối với khoản chi trả hộ tiền đào tạo nâng cao trình độ, tay nghề cho người lao động phù hợp với công việc chuyên môn, nghiệp vụ của người lao động hoặc theo kế hoạch của đơn vị sử dụng lao động thì không tính vào thu nhập của người lao động.

đ.7) Các khoản lợi ích khác.

Các khoản lợi ích khác mà người sử dụng lao động chi cho người lao động như: chi trong các ngày nghỉ, lễ; thuê các dịch vụ tư vấn, thuê khai thuế cho đích danh một hoặc một nhóm cá nhân; chi cho người giúp việc gia đình như lái xe, người nấu ăn, người làm các công việc khác trong gia đình theo hợp đồng...

e) Các khoản thưởng bằng tiền hoặc không bằng tiền dưới mọi hình thức, kể cả thưởng bằng chứng khoán, trừ các khoản tiền thưởng sau đây:

e.1) Tiền thưởng kèm theo các danh hiệu được Nhà nước phong tặng, bao gồm cả tiền thưởng kèm theo các danh hiệu thi đua, các hình thức khen thưởng theo quy định của pháp luật về thi đua, khen thưởng, cụ thể:

e.1.1) Tiền thưởng kèm theo các danh hiệu thi đua như Chiến sĩ thi đua toàn quốc; Chiến sĩ thi đua cấp Bộ, ngành, đoàn thể Trung ương, tỉnh, thành phố

trực thuộc Trung ương; Chiến sĩ thi đua cơ sở, Lao động tiên tiến, Chiến sĩ tiên tiến.

e.1.2) Tiền thưởng kèm theo các hình thức khen thưởng.

e.1.3) Tiền thưởng kèm theo các danh hiệu do Nhà nước phong tặng.

e.1.4) Tiền thưởng kèm theo các giải thưởng do các Hội, tổ chức thuộc các Tổ chức chính trị, Tổ chức chính trị - xã hội, Tổ chức xã hội, Tổ chức xã hội - nghề nghiệp của Trung ương và địa phương trao tặng phù hợp với điều lệ của tổ chức đó và phù hợp với quy định của Luật Thi đua, Khen thưởng.

e.1.5) Tiền thưởng kèm theo giải thưởng Hồ Chí Minh, giải thưởng Nhà nước.

e.1.6) Tiền thưởng kèm theo Kỷ niệm chương, Huy hiệu.

e.1.7) Tiền thưởng kèm theo Bằng khen, Giấy khen.

Thẩm quyền ra quyết định khen thưởng, mức tiền thưởng kèm theo các danh hiệu thi đua, hình thức khen thưởng nêu trên phải phù hợp với quy định của Luật Thi đua khen thưởng.

e.2) Tiền thưởng kèm theo giải thưởng quốc gia, giải thưởng quốc tế được Nhà nước Việt Nam thừa nhận.

e.3) Tiền thưởng về cải tiến kỹ thuật, sáng chế, phát minh được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền công nhận.

e.4) Tiền thưởng về việc phát hiện, khai báo hành vi vi phạm pháp luật với cơ quan Nhà nước có thẩm quyền.

g) Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với các khoản sau:

g.1) Khoản hỗ trợ của người sử dụng lao động cho việc khám chữa bệnh hiểm nghèo cho bản thân người lao động và thân nhân của người lao động.

g.1.1) Thân nhân của người lao động trong trường hợp này bao gồm: con đẻ, con nuôi hợp pháp, con ngoài giá thú, con riêng của vợ hoặc chồng; vợ hoặc chồng; cha đẻ, mẹ đẻ; cha vợ, mẹ vợ (hoặc cha chồng, mẹ chồng); cha dượng, mẹ kế; cha nuôi, mẹ nuôi hợp pháp.

g.1.2) Mức hỗ trợ không tính vào thu nhập chịu thuế là số tiền thực tế chi trả theo chứng từ trả tiền viện phí nhưng tối đa không quá số tiền trả viện phí của người lao động và thân nhân người lao động sau khi đã trừ số tiền chi trả của tổ chức bảo hiểm.

g.1.3) Người sử dụng lao động chi tiền hỗ trợ có trách nhiệm: lưu giữ bản sao chứng từ trả tiền viện phí có xác nhận của người sử dụng lao động (trong trường hợp người lao động và thân nhân người lao động trả phần còn lại sau khi tổ chức bảo hiểm trả trực tiếp với cơ sở khám chữa bệnh) hoặc bản sao chứng từ trả viện phí; bản sao chứng từ chi bảo hiểm y tế có xác nhận của người sử dụng lao động (trong trường hợp người lao động và thân nhân người lao động trả toàn bộ viện phí, tổ chức bảo hiểm trả tiền bảo hiểm cho người lao động và thân nhân

người lao động) cùng với chúng từ chi tiền hỗ trợ cho người lao động và thân nhân người lao động mắc bệnh hiểm nghèo.

g.2) Khoản tiền nhận được theo quy định về sử dụng phương tiện đi lại trong cơ quan Nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập, tổ chức Đảng, đoàn thể.

g.3) Khoản tiền nhận được theo chế độ nhà ở công vụ theo quy định của pháp luật.

g.4) Các khoản nhận được ngoài tiền lương, tiền công do tham gia ý kiến, thẩm định, thẩm tra các văn bản pháp luật, Nghị quyết, các báo cáo chính trị; tham gia các đoàn kiểm tra giám sát; tiếp cử tri, tiếp công dân; trang phục và các công việc khác có liên quan đến phục vụ trực tiếp hoạt động của Văn phòng Quốc hội, Hội đồng dân tộc và các Ủy ban của Quốc hội, các Đoàn đại biểu Quốc hội; Văn phòng Trung ương và các Ban của Đảng; Văn phòng Thành ủy, Tỉnh ủy và các Ban của Thành ủy, Tỉnh ủy.

g.5) Khoản tiền ăn giữa ca, ăn trưa do người sử dụng lao động tổ chức bữa ăn giữa, ăn trưa ca cho người lao động dưới các hình thức như trực tiếp nấu ăn, mua suất ăn, cấp phiếu ăn.

Trường hợp người sử dụng lao động không tổ chức bữa ăn giữa ca, ăn trưa mà chi tiền cho người lao động thì không tính vào thu nhập chịu thuế của cá nhân nếu mức chi phù hợp với hướng dẫn của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội. Trường hợp mức chi cao hơn mức hướng dẫn của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội thì phần chi vượt mức phải tính vào thu nhập chịu thuế của cá nhân.

Mức chi cụ thể áp dụng đối với doanh nghiệp Nhà nước và các tổ chức, đơn vị thuộc cơ quan hành chính sự nghiệp, Đảng, Đoàn thể, các Hội không quá mức hướng dẫn của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội. Đối với các doanh nghiệp ngoài Nhà nước và các tổ chức khác, mức chi do thủ trưởng đơn vị thống nhất với chủ tịch công đoàn quyết định nhưng tối đa không vượt quá mức áp dụng đối với doanh nghiệp Nhà nước.

g.6) Khoản tiền mua vé máy bay khứ hồi do người sử dụng lao động trả hộ (hoặc thanh toán) cho người lao động là người nước ngoài làm việc tại Việt Nam, người lao động là người Việt Nam làm việc ở nước ngoài về phép mỗi năm một lần.

Căn cứ xác định khoản tiền mua vé máy bay là hợp đồng lao động và khoản tiền thanh toán vé máy bay từ Việt Nam đến quốc gia người nước ngoài mang quốc tịch hoặc quốc gia nơi gia đình người nước ngoài sinh sống và ngược lại; khoản tiền thanh toán vé máy bay từ quốc gia nơi người Việt Nam đang làm việc về Việt Nam và ngược lại.

g.7) Khoản tiền học phí cho con của người lao động nước ngoài làm việc tại Việt Nam học tại Việt Nam, con của người lao động Việt Nam đang làm việc ở nước ngoài học tại nước ngoài theo bậc học từ mầm non đến trung học phổ thông do người sử dụng lao động trả hộ.

g.8) Các khoản thu nhập cá nhân nhận được từ các Hội, tổ chức tài trợ không phải tính vào thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân nếu cá nhân nhận tài trợ là thành viên của Hội, của tổ chức; kinh phí tài trợ được sử dụng từ nguồn kinh phí Nhà nước hoặc được quản lý theo quy định của Nhà nước; việc sáng tác các tác phẩm văn học nghệ thuật, công trình nghiên cứu khoa học... thực hiện nhiệm vụ chính trị của Nhà nước hay theo chương trình hoạt động phù hợp với Điều lệ của Hội, tổ chức đó.

g.9) Các khoản thanh toán mà người sử dụng lao động trả để phục vụ việc điều động, luân chuyển người lao động là người nước ngoài làm việc tại Việt Nam theo quy định tại hợp đồng lao động, tuân thủ lịch lao động chuẩn theo thông lệ quốc tế của một số ngành như dầu khí, khai khoáng.

Căn cứ xác định là hợp đồng lao động và khoản tiền thanh toán vé máy bay từ Việt Nam đến quốc gia nơi người nước ngoài cư trú và ngược lại.

Ví dụ 6.1: Ông X là người nước ngoài được nhà thầu dầu khí Y điều chuyển đến làm việc tại giàn khoan trên thềm lục địa Việt Nam. Theo quy định tại hợp đồng lao động, chu kỳ làm việc của ông X tại giàn khoan là 28 ngày liên tục, sau đó được nghỉ 28 ngày. Nhà thầu Y thanh toán cho ông X các khoản tiền vé máy bay từ nước ngoài đến Việt Nam và ngược lại mỗi lần đổi ca, chi phí cung cấp trực thăng đưa đón ông X chặng từ đất liền Việt Nam ra giàn khoan và ngược lại, chi phí lưu trú trong trường hợp ông X chờ chuyến bay trực thăng đưa ra giàn khoan làm việc thì không tính các khoản tiền này vào thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân của ông X.

g.10) Khoản tiền nhận được do tổ chức, cá nhân trả thu nhập chi đảm hiếu, hỉ cho bản thân và gia đình người lao động theo quy định chung của tổ chức, cá nhân trả thu nhập và phù hợp với mức xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp theo các văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

(3) Thu nhập từ đầu tư vốn, bao gồm:

a) Tiền lãi cho vay;

b) Lợi tức cổ phần;

c) Lợi tức nhận được do tham gia góp vốn vào công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh, hợp tác xã, liên doanh, hợp đồng hợp tác kinh doanh và các hình thức kinh doanh khác theo quy định của Luật Doanh nghiệp và Luật Hợp tác xã; lợi tức nhận được do tham gia góp vốn thành lập tổ chức tín dụng theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng; góp vốn vào Quỹ đầu tư chứng khoán và quỹ đầu tư khác được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật.

Không tính vào thu nhập chịu thuế từ đầu tư vốn đối với lợi tức của doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do cá nhân làm chủ.

(4) Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, bao gồm TN từ chuyển nhượng phần vốn trong các tổ chức kinh tế; chuyển nhượng chứng khoán; chuyển nhượng vốn dưới các hình thức khác.

Thu nhập từ chuyển nhượng chứng khoán, bao gồm: thu nhập từ chuyển nhượng cổ phiếu, quyền mua cổ phiếu, trái phiếu, tín phiếu, chứng chỉ quỹ và các loại chứng khoán khác theo quy định tại khoản 1 Điều 6 của Luật chứng khoán. Thu nhập từ chuyển nhượng cổ phiếu của các cá nhân trong công ty cổ phần theo quy định tại khoản 2 Điều 6 của Luật chứng khoán và Điều 120 của Luật doanh nghiệp.

(5) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản (chuyển nhượng quyền sử dụng đất và tài sản gắn liền với đất; chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc sử dụng nhà ở; chuyển nhượng quyền thuê đất, thuê mặt nước).

(6) Thu nhập từ trúng thưởng bằng tiền hoặc hiện vật, bao gồm: Trúng thưởng xổ số; Trúng thưởng khuyến mại dưới các hình thức; Trúng thưởng trong các hình thức cá cược; Trúng thưởng trong các trò chơi, cuộc thi có thưởng và các hình thức trúng thưởng khác.

(7) Thu nhập từ bản quyền, bao gồm:

a) Thu nhập từ chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ: quyền tác giả và quyền liên quan đến quyền tác giả; quyền sở hữu công nghiệp; quyền đối với giống cây trồng;

b) Thu nhập từ chuyển giao công nghệ: bí quyết kỹ thuật, kiến thức kỹ thuật, các giải pháp hợp lý hoá sản xuất, đổi mới công nghệ.

(8) Thu nhập từ nhượng quyền thương mại theo quy định của Luật Thương mại.

(9) Thu nhập từ thừa kế là chứng khoán, phần vốn trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh, bất động sản và tài sản khác phải đăng ký sở hữu hoặc đăng ký sử dụng.

(10) Thu nhập từ nhận quà tặng là chứng khoán, phần vốn trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh, bất động sản và tài sản khác phải đăng ký sở hữu hoặc đăng ký sử dụng.

6.2.3. Thu nhập được miễn thuế

Pháp luật hiện hành quy định 16 khoản thu nhập được miễn thuế (Quy định chi tiết tại Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC) như sau:

(1) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị em ruột với nhau.

(2) Thu nhập từ chuyển nhượng nhà ở, quyền sử dụng đất ở và tài sản gắn liền với đất ở của cá nhân trong trường hợp người chuyển nhượng chỉ có duy nhất một nhà ở, quyền sử dụng đất ở tại Việt Nam. Để được miễn thuế trong trường hợp này, cá nhân phải thỏa mãn những điều kiện nhất định theo quy định tại Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC.

(3) Thu nhập từ giá trị quyền sử dụng đất của cá nhân được Nhà nước giao đất không phải trả tiền hoặc được giảm tiền sử dụng đất theo quy định của pháp luật.

(4) Thu nhập từ nhận thừa kế, quà tặng là bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị em ruột với nhau.

(5) Thu nhập của hộ gia đình, cá nhân trực tiếp tham gia vào hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng, đánh bắt thủy sản chưa qua chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường.

Hộ gia đình, cá nhân trực tiếp tham gia vào hoạt động sản xuất quy định tại khoản này phải thỏa mãn các điều kiện:

(i) Có quyền sử dụng đất, sử dụng mặt nước hợp pháp để sản xuất và trực tiếp tham gia lao động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng thủy sản. Đối với đánh bắt thủy sản thì phải có quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tàu, thuyền, phương tiện đánh bắt và trực tiếp tham gia đánh bắt thủy sản;

(ii) Thực tế cư trú tại địa phương nơi diễn ra hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng thủy sản theo quy định của pháp luật về cư trú.

(6) Thu nhập từ chuyển đổi đất nông nghiệp để hợp lý hóa sản xuất nông nghiệp nhưng không làm thay đổi mục đích sử dụng đất của hộ gia đình, cá nhân trực tiếp sản xuất nông nghiệp, được Nhà nước giao để sản xuất.

(7) Thu nhập từ lãi tiền gửi tại ngân hàng, tổ chức tín dụng, thu nhập từ lãi hợp đồng bảo hiểm nhân thọ.

(8) Thu nhập từ kiều hối được miễn thuế là khoản tiền cá nhân nhận được từ nước ngoài do thân nhân là người Việt Nam định cư ở nước ngoài, người Việt Nam đi lao động, công tác, học tập tại nước ngoài gửi tiền về cho thân nhân ở trong nước. Trường hợp cá nhân nhận được tiền từ nước ngoài do thân nhân là người nước ngoài gửi về đáp ứng điều kiện về khuyến khích chuyển tiền về nước theo quy định của Ngân hàng nhà nước Việt Nam thì cũng được miễn thuế theo quy định tại điểm này.

(9) Phần tiền lương, tiền công làm việc ban đêm, làm thêm giờ được trả cao hơn so với tiền lương, tiền công làm việc ban ngày làm trong giờ theo quy định của Bộ luật Lao động.

(10) Tiền lương hưu do Bảo hiểm xã hội chi trả theo quy định của Luật Bảo hiểm xã hội; tiền lương hưu nhận được hàng tháng từ Quỹ hưu trí tự nguyện. Cá nhân sinh sống, làm việc tại Việt Nam được miễn thuế đối với tiền lương hưu do nước ngoài trả.

(11) Thu nhập từ học bổng, bao gồm: Học bổng nhận được từ ngân sách nhà nước; Học bổng nhận được từ tổ chức trong nước và ngoài nước theo chương trình hỗ trợ khuyến học của tổ chức đó.

(12) Thu nhập từ bồi thường hợp đồng bảo hiểm nhân thọ, phi nhân thọ, bảo hiểm sức khỏe; tiền bồi thường tai nạn lao động; tiền bồi thường, hỗ trợ theo quy định của pháp luật về bồi thường, hỗ trợ, tái định cư; các khoản bồi thường Nhà nước và các khoản bồi thường khác theo quy định của pháp luật.

(13) Thu nhập nhận được từ các quỹ từ thiện được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép thành lập hoặc công nhận, hoạt động vì mục đích từ thiện, nhân đạo, không nhằm mục đích thu lợi nhuận.

(14) Thu nhập nhận được từ nguồn viện trợ nước ngoài vì mục đích từ thiện, nhân đạo dưới hình thức Chính phủ và phi Chính phủ được cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt.

(15) Thu nhập từ tiền lương, tiền công của thuyền viên là người Việt Nam nhận được do làm việc cho các hãng tàu nước ngoài hoặc các hãng tàu Việt Nam vận tải quốc tế.

(16) Thu nhập của cá nhân là chủ tàu, cá nhân có quyền sử dụng tàu và cá nhân làm việc trên tàu có được từ hoạt động cung cấp hàng hóa, dịch vụ trực tiếp phục vụ hoạt động khai thác thủy sản xa bờ.

6.2.4. Giảm thuế

Việc giảm thuế TNCN được áp dụng trong trường hợp người nộp thuế gặp khó khăn do thiên tai, hoả hoạn, tai nạn, bệnh hiểm nghèo ảnh hưởng đến khả năng nộp thuế thì được xét giảm thuế tương ứng với mức độ thiệt hại. Số thuế TNCN được giảm căn cứ vào số thuế phải nộp và tỷ lệ giữa mức độ thiệt hại trên tổng các khoản thu nhập phát sinh trong năm của cá nhân nhưng không vượt quá số thuế phải nộp.

Việc giảm thuế được thực hiện sau khi hết năm, người nộp thuế thực hiện quyết toán thuế, nộp hồ sơ đề nghị giảm thuế với đủ giấy tờ cần thiết theo hướng dẫn của Bộ Tài chính tại điều 4, Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

Cá nhân làm việc tại khu kinh tế và khu kinh tế cửa khẩu được giảm thuế theo Thông tư số 128/2014/TT-BTC ngày 5/9/2014 của Bộ Tài chính.

6.2.5. Phương pháp tính thuế đối với cá nhân cư trú

Thuế thu nhập cá nhân phải nộp được xác định dựa trên thu nhập tính thuế và thuế suất. Trong 10 loại thu nhập chịu thuế của cá nhân thì thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân cư trú được áp dụng biểu thuế lũy tiến từng phần sau khi đã tính các khoản được giảm trừ; thu nhập từ kinh doanh được áp dụng

theo phương pháp khoán; đối với 8 loại thu nhập còn lại được áp dụng biểu thuế toàn phần. Cụ thể như sau:

6.2.5.1. Đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công

Số thuế TNCN phải nộp đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công được xác định căn cứ vào *thu nhập tính thuế và biểu thuế lũy tiến từng phần*.

Thu nhập tính thuế được xác định bằng thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công trừ đi (-) 3 khoản sau:

(i) Các khoản đóng bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với một số ngành, nghề phải tham gia bảo hiểm bắt buộc, Quỹ hưu trí tự nguyện;

(ii) Các khoản giảm trừ gia cảnh cho cá nhân người nộp thuế và những người phụ thuộc mà cá nhân phải nuôi dưỡng, cấp dưỡng;

(iii) Các khoản đóng góp vào Quỹ từ thiện, Quỹ nhân đạo, Quỹ khuyến học quy định tại điều 13 Nghị định số 65/2012/NĐ-CP.

a) *Thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công*

TNCT từ tiền lương, tiền công được xác định bằng tổng số tiền lương, tiền công, tiền thù lao, các khoản thu nhập khác có tính chất tiền lương, tiền công mà cá nhân nhận được trong kỳ tính thuế theo hướng dẫn tại điều 2 Thông tư số 111/2013/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 92/2015/TT-BTC).

Trường hợp người sử dụng lao động cam kết trả thay thuế TNCN (trả lương NET) thì thu nhập tính thuế, thu nhập chịu thuế phải quy đổi, bao gồm cả số thuế phải nộp (phương pháp gross-up). Phương pháp quy đổi ra thu nhập đã bao gồm thuế thực hiện theo Điều 7 Thông tư số 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC.

Thời điểm xác định TNCT đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thu nhập cho đối tượng nộp thuế.

b) *Xác định các khoản giảm trừ vào TNCT trước khi tính thuế:*

(i) Giảm trừ đối với các khoản đóng bảo hiểm, Quỹ hưu trí tự nguyện:

- Các khoản đóng bảo hiểm bao gồm: bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với một số ngành nghề phải tham gia bảo hiểm bắt buộc.

- Mức đóng vào Quỹ hưu trí tự nguyện được trừ ra khỏi thu nhập tính thuế quy định tại Khoản này tối đa không quá một triệu đồng/tháng (12 triệu đồng/năm) theo hướng dẫn của Bộ Tài chính; Trường hợp cá nhân cư trú tại Việt Nam nhưng làm việc tại nước ngoài có thu nhập từ kinh doanh, từ tiền lương, tiền công ở nước ngoài đã tham gia đóng các khoản bảo hiểm bắt buộc theo quy định của quốc gia nơi cá nhân đóng các loại bảo hiểm này như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với

một số ngành, nghề phải tham gia bảo hiểm bắt buộc thì được trừ các khoản phí bảo hiểm đó vào thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập tính thuế từ kinh doanh, từ tiền lương, tiền công.

Căn cứ xác định thu nhập được trừ là bản chụp chứng từ nộp tiền (hoặc nộp phí) do quỹ hưu trí tự nguyện cấp.

Để tiện lợi cho việc xác định, phục vụ việc khai thuế, khấu trừ thuế định kỳ được thuận tiện, các khoản bảo hiểm bắt buộc, khoản đóng góp và Quỹ hưu trí tự nguyện cần được theo dõi riêng và thực hiện loại trừ ngay trước khi tính ra TNCT.

(ii) Các khoản giảm trừ gia cảnh (GTGC):

- GTGC là số tiền được trừ vào TNCT trước khi tính thuế đối với TN từ kinh doanh, TN tiền lương, tiền công của cá nhân cư trú. Nếu cá nhân cư trú vừa có thu nhập từ kinh doanh, vừa có thu nhập từ tiền lương, tiền công thì sẽ tính giảm trừ gia cảnh một lần vào tổng 2 loại thu nhập này.

- Mức giảm trừ gia cảnh gồm 2 phần:

+ Đối với cá nhân nộp thuế: 9 triệu đồng/tháng.

+ Đối với mỗi người phụ thuộc mà người nộp thuế có trách nhiệm nuôi dưỡng: 3,6 triệu đồng/tháng/người.

- Nguyên tắc tính GTGC đối với bản thân người nộp thuế:

+ Người nộp thuế có nhiều nguồn thu nhập từ tiền lương, tiền công thì tại một thời điểm (tính đủ theo tháng) người nộp thuế lựa chọn tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân tại một nơi

+ Đối với người nước ngoài là cá nhân cư trú tại Việt Nam được tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân từ tháng 01 hoặc từ tháng đến Việt Nam trong trường hợp cá nhân lần đầu tiên có mặt tại Việt Nam đến tháng kết thúc hợp đồng lao động và rời Việt Nam trong năm tính thuế (được tính đủ theo tháng).

- Nguyên tắc giảm trừ đối với người phụ thuộc:

+ Chỉ được tính GTGC người phụ thuộc nếu cá nhân đã đăng ký thuế và được cấp mã số thuế và có hồ sơ chứng minh trước thời điểm phải quyết toán thuế năm theo quy định của pháp luật (chậm nhất vào ngày 31/3 năm sau liền kề năm tính thuế).

+ GTGC cho người phụ thuộc thực hiện theo nguyên tắc mỗi người phụ thuộc chỉ được tính giảm trừ một lần vào một cá nhân nộp thuế trong năm tính thuế, trách nhiệm nuôi dưỡng phát sinh tháng nào thì được tính giảm trừ tháng đó. Nhiều cá nhân có chung người phụ thuộc phải nuôi dưỡng thì phải tự thoả thuận để đăng ký GTGC vào một cá nhân nộp thuế.

+ Cá nhân nộp thuế có trách nhiệm kê khai số người phụ thuộc được giảm trừ và phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính trung thực trong kê khai. Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công và từ kinh doanh có thu nhập từ kinh

doanh từ 9 triệu đồng/tháng trở xuống thì không phải khai người phụ thuộc.

+ Người phụ thuộc bao gồm rất nhiều đối tượng, thủ tục giấy tờ chứng minh với mỗi loại đối tượng được quy định chi tiết tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC; Người phụ thuộc được tính GTGC phải bảo đảm điều kiện: không có thu nhập hoặc có mức thu nhập bình quân tháng trong năm từ tất cả các nguồn thu nhập không vượt quá 1.000.000 đồng/tháng.

+ Người nộp thuế chỉ phải nộp hồ sơ chứng minh cho một người phụ thuộc một lần trong suốt thời gian được tính giảm trừ gia cảnh, trừ trường hợp thay đổi nơi làm việc, thay đổi nơi kinh doanh. Trường hợp người nộp thuế thay đổi nơi làm việc, nơi kinh doanh thì thực hiện đăng ký và nộp hồ sơ chứng minh người phụ thuộc như trường hợp đăng ký người phụ thuộc lần đầu theo mẫu quy định.

(iii) Các khoản giảm trừ đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học, bao gồm:

- Khoản chi đóng góp vào các tổ chức, cơ sở chăm sóc, nuôi dưỡng trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, người tàn tật, người già không nơi nương tựa (cơ sở phải được thành lập và hoạt động theo quy định tại Nghị định số 68/2008/NĐ-CP ngày 30/5/2008 của Chính phủ quy định điều kiện, thủ tục thành lập, tổ chức, hoạt động và giải thể cơ sở bảo trợ xã hội; Nghị định số 81/2012/NĐ-CP ngày 08/10/2012 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung Nghị định 68/2008/NĐ-CP. Tài liệu để chứng minh đóng góp vào các tổ chức, cơ sở chăm sóc, nuôi dưỡng trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, người tàn tật, người già không nơi nương tựa là chứng từ thu hợp pháp của tổ chức, cơ sở.

- Khoản chi đóng góp vào các quỹ từ thiện, quỹ nhân đạo, quỹ khuyến học được thành lập và hoạt động theo quy định tại Nghị định số 30/2012/NĐ-CP ngày 12/4/2012 của Chính phủ về tổ chức, hoạt động của quỹ xã hội, quỹ từ thiện, hoạt động vì mục đích từ thiện, nhân đạo, khuyến học, không nhằm mục đích lợi nhuận và quy định tại các văn bản khác có liên quan đến việc quản lý, sử dụng các nguồn tài trợ. Tài liệu chứng minh đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học là chứng từ thu hợp pháp do các tổ chức, các quỹ của Trung ương hoặc của tỉnh cấp.

- Các khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học phát sinh năm nào được giảm trừ vào thu nhập chịu thuế của năm đó, nếu giảm trừ không hết trong năm thì cũng không được chuyển trừ vào thu nhập chịu thuế của năm tính thuế tiếp theo. Mức giảm trừ tối đa không vượt quá thu nhập tính thuế từ tiền lương, tiền công và thu nhập từ kinh doanh của năm phát sinh đóng góp từ thiện nhân đạo.

c) Thuế suất:

Thuế suất thuế TNCN đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân cư trú được áp dụng theo biểu thuế lũy tiến từng phần theo quy định tại Điều 22 Luật Thuế thu nhập cá nhân, cụ thể như sau:

Bậc thuế	Phần thu nhập tính thuế/năm (triệu đồng)	Phần thu nhập tính thuế/tháng (triệu đồng)	Thuế suất (%)
1	Đến 60	Đến 5	5
2	Trên 60 đến 120	Trên 5 đến 10	10
3	Trên 120 đến 216	Trên 10 đến 18	15
4	Trên 216 đến 384	Trên 18 đến 32	20
5	Trên 384 đến 624	Trên 32 đến 52	25
6	Trên 624 đến 960	Trên 52 đến 80	30
7	Trên 960	Trên 80	35

Thu nhập tính thuế áp dụng Biểu thuế này là thu nhập của cá nhân cư trú có thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công sau khi đã trừ đi khoản GTGC, các khoản đóng bảo hiểm bắt buộc, khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học.

d) Cách tính thuế:

* Thuế TNCN đối với TN từ tiền lương, tiền công là tổng số thuế được tính theo từng bậc TN và thuế suất tương ứng theo biểu lũy tiến từng phần. Trong đó số thuế tính theo từng bậc TN được xác định bằng TN tính thuế của bậc TN nhân với (x) thuế suất tương ứng của bậc TN đó.

Vi dụ 6.2: Ông A có thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công trong tháng là 100 triệu đồng (đã trừ các khoản bảo hiểm bắt buộc), ông A phải nuôi 2 con dưới 18 tuổi, ông B không đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học. Vậy, số thuế TNCN tạm nộp trong tháng của ông A được tính như sau:

- Ông A được giảm trừ 16,2 triệu đồng/tháng (bản thân là 9 triệu, giảm trừ cho 2 người phụ thuộc: 3,6 triệu x 2 người = 7,2 triệu đồng).

- TN tính thuế áp vào biểu thuế lũy tiến từng phần để tính số thuế phải nộp là: 100 triệu đồng – (9 triệu đồng + 7,2 triệu đồng) = 83,8 triệu đồng

- Số thuế phải nộp được tính là:

+ Bậc 1: TN tính thuế đến 5 triệu đồng, thuế suất 5%:

$$5 \text{ triệu đồng} \times 5\% = 0,25 \text{ triệu đồng}$$

+ Bậc 2: TN tính thuế trên 5 triệu đồng đến 10 triệu đồng, thuế suất 10%:

$$(10 \text{ triệu đồng} - 5 \text{ triệu đồng}) \times 10\% = 0,5 \text{ triệu đồng}$$

+ Bậc 3: TN tính thuế trên 10 triệu đồng đến 18 triệu đồng, thuế suất 15%:

$$(18 \text{ triệu đồng} - 10 \text{ triệu đồng}) \times 15\% = 1,2 \text{ triệu đồng}$$

+ Bậc 4: TN tính thuế trên 18 triệu đồng đến 32 triệu đồng, thuế suất 20%:

$$(32 \text{ triệu đồng} - 18 \text{ triệu đồng}) \times 20\% = 2,8 \text{ triệu đồng}$$

+ Bậc 5: TN tính thuế trên 32 triệu đồng đến 52 triệu đồng, thuế suất 25%:

$$(52 \text{ triệu đồng} - 32 \text{ triệu đồng}) \times 25\% = 5 \text{ triệu đồng}$$

+ Bậc 6: TN tính thuế trên 52 triệu đồng đến 80 triệu đồng, thuế suất 30%:

$$(80 \text{ triệu đồng} - 52 \text{ triệu đồng}) \times 30\% = 8,4 \text{ triệu đồng}$$

+ Bậc 7: TN tính thuế trên 80 triệu đồng đến 83,8 triệu đồng, thuế suất 35%:

$$(83,8 \text{ triệu đồng} - 80 \text{ triệu đồng}) \times 35\% = 1,33 \text{ triệu đồng}$$

Như vậy, với mức TN trong tháng là 100 triệu đồng, tổng số thuế TNCN tạm nộp trong tháng của ông A theo biểu thuế lũy tiến từng phần là:

$$(0,25 + 0,5 + 1,2 + 2,8 + 5 + 8,4 + 1,33) = 19,48 \text{ triệu đồng}$$

Để thuận tiện cho việc tính toán, có thể áp dụng phương pháp tính rút gọn theo phụ lục số 02/PL-TNCN ban hành kèm theo Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.5.2. Đối với thu nhập từ kinh doanh

Theo Thông tư 92/2015/TT-BTC, phương pháp xác định thuế thu nhập cá nhân phải nộp đối với cá nhân kinh doanh được chia thành 4 nhóm sau đây: (i) Cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán; (ii) Cá nhân nộp thuế theo từng lần phát sinh; (iii) Cá nhân cho thuê tài sản; (iv) Cá nhân cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp. Phương pháp tính thuế trong các trường hợp này được tóm lược như sau:

a) Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khoán

a.1) Nguyên tắc áp dụng

- Cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khoán (sau đây gọi là cá nhân nộp thuế khoán) là cá nhân kinh doanh có phát sinh doanh thu từ kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc tất cả các lĩnh vực, ngành nghề sản xuất, kinh doanh trừ cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh, cá nhân cho thuê tài sản và cá nhân cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp.

- Đối với cá nhân nộp thuế khoán thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là doanh thu tính thuế thu nhập cá nhân của năm. Trường hợp cá nhân nộp thuế khoán kinh doanh không trọn năm (không đủ 12 tháng trong năm dương lịch) doanh thu tính thuế thực tế để xác định số thuế phải nộp trong năm là doanh thu tương ứng với số tháng thực tế kinh doanh. Trường hợp cá nhân nộp thuế khoán đã được cơ quan thuế thông báo số thuế khoán phải nộp, nếu kinh doanh không trọn năm thì cá nhân được giảm thuế khoán phải nộp tương ứng với số tháng ngừng/ngỉ kinh doanh trong năm.

- Trường hợp cá nhân kinh doanh theo hình thức nhóm cá nhân, hộ gia đình thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân

không phải nộp thuế giá trị gia tăng, không phải nộp thuế thu nhập cá nhân được xác định cho một người đại diện duy nhất trong năm tính thuế.

- Cá nhân kinh doanh là đối tượng không cư trú nhưng có địa điểm kinh doanh cố định trên lãnh thổ Việt Nam thực hiện khai thuế như đối với cá nhân kinh doanh là đối tượng cư trú.

a.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân nộp thuế khoán là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế tính trên doanh thu. Cụ thể như sau:

- *Doanh thu tính thuế* là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền hoa hồng, tiền cung ứng dịch vụ phát sinh trong kỳ tính thuế từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ.

Trường hợp cá nhân nộp thuế khoán có sử dụng hoá đơn của cơ quan thuế thì doanh thu tính thuế được căn cứ theo doanh thu khoán và doanh thu trên hoá đơn.

Trường hợp cá nhân kinh doanh không xác định được doanh thu tính thuế khoán hoặc xác định không phù hợp thực tế thì cơ quan thuế có thẩm quyền ấn định doanh thu tính thuế khoán theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

- Tỷ lệ thuế TNCN tính trên doanh thu

Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân áp dụng đối với từng lĩnh vực ngành nghề như sau:

- Phân phối, cung cấp hàng hóa: 0,5%.
- Dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu: 2%.
- Sản xuất, vận tải, dịch vụ có gắn với hàng hóa, xây dựng có bao thầu nguyên vật liệu: 1,5%.
- Hoạt động kinh doanh khác: 1%.

Chi tiết danh mục ngành nghề để áp dụng tỷ lệ thuế giá trị gia tăng, tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân theo hướng dẫn tại Phụ lục số 01 ban hành kèm Thông tư 92/2015/TT-BTC.

Trường hợp cá nhân kinh doanh nhiều lĩnh vực, ngành nghề thì cá nhân thực hiện khai và tính thuế theo tỷ lệ thuế tính trên doanh thu áp dụng đối với từng lĩnh vực, ngành nghề. Trường hợp cá nhân kinh doanh không xác định được doanh thu tính thuế của từng lĩnh vực, ngành nghề hoặc xác định không phù hợp với thực tế kinh doanh thì cơ quan thuế có thẩm quyền ấn định doanh thu tính thuế khoán của từng lĩnh vực, ngành nghề theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

a.3) Xác định số thuế TCCN phải nộp

$$\text{Số thuế TNCN} = \text{Doanh thu tính} \times \text{Tỷ lệ thuế}$$

a.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

Đối với doanh thu tính thuế khoán thì thời điểm thực hiện việc xác định doanh thu là từ ngày 20/11 đến ngày 15/12 của năm trước năm tính thuế.

Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán mới ra kinh doanh (không hoạt động từ đầu năm) hoặc cá nhân thay đổi quy mô, ngành nghề kinh doanh trong năm thì thời điểm thực hiện việc xác định doanh thu tính thuế khoán của năm là trong vòng 10 ngày kể từ ngày bắt đầu kinh doanh hoặc ngày thay đổi quy mô, ngành nghề kinh doanh.

Đối với doanh thu theo hoá đơn thì thời điểm xác định doanh thu tính thuế thực hiện theo hướng dẫn tại điểm d khoản 2 Điều 3 Thông tư 92/2015/TT-BTC.

*b) Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh**b.1) Nguyên tắc áp dụng*

(1) Cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh gồm: cá nhân cư trú có phát sinh doanh thu kinh doanh ngoài lãnh thổ Việt Nam; cá nhân kinh doanh không thường xuyên và không có địa điểm kinh doanh cố định; cá nhân hợp tác kinh doanh với tổ chức theo hình thức xác định được doanh thu kinh doanh của cá nhân.

Kinh doanh không thường xuyên được xác định tùy theo đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh của từng lĩnh vực, ngành nghề và do cá nhân tự xác định để lựa chọn hình thức khai thuế theo phương pháp khoán hướng dẫn tại Điều 2 Thông tư 92/2015/TT-BTC hoặc khai thuế theo từng lần phát sinh.

Địa điểm kinh doanh cố định là nơi cá nhân tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh như: địa điểm giao dịch, cửa hàng, cửa hiệu, nhà xưởng, nhà kho, bến, bãi, ...

(2) Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế giá trị gia tăng, không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là tổng doanh thu từ kinh doanh trong năm dương lịch.

b.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân nộp thuế theo từng lần phát sinh là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế tính trên doanh thu.

- Doanh thu tính thuế

Doanh thu tính thuế là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền hoa hồng, tiền cung ứng dịch vụ được xác định theo hợp đồng bán hàng, gia công, hoa hồng, dịch vụ bao gồm cả khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội; các khoản bồi thường, phạt vi phạm hợp đồng (đối với doanh thu tính thuế thu nhập cá nhân) mà cá nhân kinh doanh được hưởng không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- Tỷ lệ thuế TNCN tính trên doanh thu

Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân nộp thuế từng lần phát sinh áp dụng như đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khoán.

b.3) Xác định số thuế phải nộp

$$\text{Số thuế TNCN phải nộp} = \text{Doanh thu tính thuế TNCN} \times \text{Tỷ lệ thuế TNCN}$$

b.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

- Đối với hoạt động bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa hoặc thời điểm lập hóa đơn bán hàng nếu thời điểm lập hoá đơn trước thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hoá.

- Đối với hoạt động vận tải, cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ cho người mua hoặc thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ nếu thời điểm lập hoá đơn cung ứng dịch vụ trước thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ.

- Đối với hoạt động xây dựng, lắp đặt là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình, hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành.

c) Đối với cá nhân cho thuê tài sản

c.1) Nguyên tắc áp dụng

- Cá nhân cho thuê tài sản là cá nhân có phát sinh doanh thu từ cho thuê tài sản bao gồm: cho thuê nhà, mặt bằng, cửa hàng, nhà xưởng, kho bãi không bao gồm dịch vụ lưu trú; cho thuê phương tiện vận tải, máy móc thiết bị không kèm theo người điều khiển; cho thuê tài sản khác không kèm theo dịch vụ.

Dịch vụ lưu trú không tính vào hoạt động cho thuê tài sản theo hướng dẫn tại điểm này gồm: cung cấp cơ sở lưu trú ngắn hạn cho khách du lịch, khách vắng lai khác; cung cấp cơ sở lưu trú dài hạn cho sinh viên, công nhân và những đối tượng tương tự; cung cấp cơ sở lưu trú cùng dịch vụ ăn uống và/hoặc các phương tiện giải trí. Dịch vụ lưu trú không bao gồm: cung cấp cơ sở lưu trú dài hạn được coi như cơ sở thường trú như cho thuê căn hộ hàng tháng hoặc hàng năm được phân loại trong ngành bất động sản theo quy định của pháp luật về Hệ thống ngành kinh tế của Việt Nam.

- Đối với cá nhân cho thuê tài sản thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là tổng doanh thu phát sinh trong năm dương lịch của các hợp đồng cho thuê tài sản.

- Trường hợp cá nhân đồng sở hữu tài sản cho thuê thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế giá trị gia tăng, không phải nộp thuế thu nhập cá nhân được xác định cho một người đại diện duy nhất trong năm tính thuế.

c.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân cho thuê tài sản là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế tính trên doanh thu.

- Doanh thu tính thuế

Doanh thu tính thuế đối với hoạt động cho thuê tài sản được xác định như sau:

+ Doanh thu tính thuế thu nhập cá nhân đối với hoạt động cho thuê tài sản là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của số tiền bên thuê trả từng kỳ theo hợp đồng thuê và các khoản thu khác bao gồm khoản tiền phạt, bồi thường mà bên cho thuê nhận được theo thỏa thuận tại hợp đồng thuê.

+ Trường hợp bên thuê trả tiền thuê tài sản trước cho nhiều năm thì doanh thu tính thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân xác định theo doanh thu trả tiền một lần.

- Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân đối với hoạt động cho thuê tài sản là 5%.

c.3) Xác định số thuế phải nộp

$$\text{Số thuế TNCN phải nộp} = \text{Doanh thu tính thuế TNCN} \times \text{Tỷ lệ thuế TNCN 5\%}$$

c.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

Thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm bắt đầu của từng kỳ hạn thanh toán trên hợp đồng thuê tài sản.

d) Đối với cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp

d.1) Nguyên tắc áp dụng

- Cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp là cá nhân trực tiếp ký hợp đồng với công ty xổ số kiến thiết, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp bán hàng đa cấp theo hình thức đại lý bán đúng giá.

- Đối với cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là tổng số tiền hoa hồng của đại lý, các khoản thưởng dưới mọi hình thức, các khoản hỗ trợ và các khoản thu khác mà cá nhân nhận được trong năm dương lịch.

d.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân tính trên doanh thu.

- Doanh thu tính thuế

Doanh thu tính thuế là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của tổng số tiền hoa hồng, các khoản thưởng dưới mọi hình thức, các

khoản hỗ trợ và các khoản thu khác mà cá nhân nhận được từ công ty xổ số kiến thiết, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp bán hàng đa cấp (sau đây gọi là tiền hoa hồng).

- Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân tính trên doanh thu đối với cá nhân làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp là 5%.

d.3) Xác định số thuế phải nộp

$$\text{Số thuế TNCN phải nộp} = \text{Doanh thu tính thuế TNCN} \times \text{Tỷ lệ thuế TNCN 5\%}$$

d.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

Thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm công ty xổ số kiến thiết, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp bán hàng đa cấp trả tiền hoa hồng cho cá nhân.

6.2.5.3. Đối với thu nhập từ đầu tư vốn

Căn cứ tính thuế đối với TN từ đầu tư vốn là TN tính thuế và thuế suất.

* TN tính thuế từ đầu tư vốn là TNCT mà cá nhân nhận được, bao gồm:

- Tiền lãi cho vay, cổ tức nhận được từ việc cho cơ sở sản xuất, kinh doanh vay vốn, mua cổ phần hoặc góp vốn vào các cơ sở kinh doanh dưới các hình thức (trừ lãi tiền gửi nhận được từ ngân hàng, tổ chức tín dụng thuộc TN miễn thuế và lợi tức của doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do cá nhân làm chủ thuộc diện không tính vào TNCT).

- Phần tăng thêm của giá trị vốn góp nhận được khi giải thể doanh nghiệp, chuyển đổi mô hình hoạt động, sáp nhập, hợp nhất doanh nghiệp hoặc khi rút vốn (không bao gồm vốn gốc được nhận lại).

- TN nhận được từ các khoản lãi trái phiếu, tín phiếu và các giấy tờ có giá khác do các tổ chức trong nước phát hành (kể cả các tổ chức nước ngoài được phép thành lập và hoạt động tại Việt Nam), trừ thu nhập từ lãi trái phiếu do Chính phủ Việt Nam phát hành.

- Các khoản TN nhận được từ đầu tư vốn dưới các hình thức khác kể cả trường hợp góp vốn đầu tư bằng hiện vật, bằng danh tiếng, bằng quyền sử dụng đất, bằng phát minh, sáng chế...

* Thuế suất đối với TN từ đầu tư vốn áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 5%.

* Thời điểm xác định TN tính thuế đối với TN từ đầu tư vốn là thời điểm tổ chức, cá nhân trả TN cho đối tượng nộp thuế.

6.2.5.4. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn

a) Đối với chuyển nhượng phần vốn góp:

a.1) Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng phần vốn góp là thu nhập tính thuế và thuế suất.

* TN tính thuế từ chuyển nhượng phần vốn góp là TN chịu thuế được xác định bằng giá chuyển nhượng trừ đi (-) giá mua của phần vốn góp và các chi phí hợp lý liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ chuyển nhượng vốn.

- Giá chuyển nhượng là số tiền mà cá nhân nhận được theo hợp đồng chuyển nhượng vốn. Nếu hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc giá thanh toán trên hợp đồng không phù hợp với giá thị trường thì cơ quan thuế có quyền ấn định giá chuyển nhượng theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện Luật.

- Giá mua của phần vốn góp được xác định đối với từng trường hợp:

+ Nếu là chuyển nhượng vốn góp thành lập doanh nghiệp là trị giá phần vốn tại thời điểm góp vốn, được xác định trên cơ sở sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ.

+ Nếu là phần vốn do mua lại thì giá mua là giá trị phần vốn đó tại thời điểm mua, được xác định căn cứ vào hợp đồng mua lại phần vốn góp.

- Các chi phí liên quan được trừ khi xác định TNCT của hoạt động chuyển nhượng vốn gồm những chi phí hợp lý thực tế phát sinh liên quan đến việc tạo ra TN từ chuyển nhượng vốn, có hoá đơn, chứng từ hợp lệ theo chế độ quy định như: Chi phí để làm các thủ tục pháp lý cần thiết cho việc chuyển nhượng; Các khoản phí và lệ phí người chuyển nhượng nộp ngân sách khi làm thủ tục chuyển nhượng; Các khoản chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc chuyển nhượng vốn có hoá đơn, chứng từ hợp pháp.

a.2) Thuế suất thuế TNCN đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn góp áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 20%.

a.3) Thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm giao dịch chuyển nhượng vốn hoàn thành theo quy định của pháp luật (các bên tham gia chuyển nhượng làm thủ tục khai báo, chuyển quyền sở hữu với cơ quan cấp đăng ký kinh doanh hoặc doanh nghiệp quản lý vốn góp).

b) Đối với chuyển nhượng chứng khoán

Căn cứ tính thuế đối với hoạt động chuyển nhượng chứng khoán là thu nhập tính thuế và thuế suất.

b.1) Thu nhập tính thuế

Thu nhập tính thuế từ chuyển nhượng chứng khoán được xác định là giá chuyển nhượng chứng khoán từng lần.

- Giá chuyển nhượng chứng khoán được xác định như sau:

+ Đối với chứng khoán của công ty đại chúng giao dịch trên Sở Giao dịch chứng khoán, giá chuyển nhượng chứng khoán là giá thực hiện tại Sở Giao dịch chứng khoán. Giá thực hiện là giá chứng khoán được xác định từ kết quả khớp lệnh hoặc giá hình thành từ các giao dịch thỏa thuận tại Sở Giao dịch chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán không thuộc trường hợp nêu trên, giá chuyển nhượng là giá ghi trên hợp đồng chuyển nhượng hoặc giá thực tế chuyển nhượng hoặc giá theo sổ sách kế toán của đơn vị có chứng khoán chuyển nhượng tại thời điểm lập báo cáo tài chính gần nhất theo quy định của pháp luật về kế toán trước thời điểm chuyển nhượng.

b.2) Thuế suất và cách tính thuế

Cá nhân chuyển nhượng chứng khoán nộp thuế theo thuế suất 0,1% trên giá chuyển nhượng chứng khoán từng lần.

Cách tính thuế:

$$\begin{array}{l} \text{Thuế thu nhập cá} \\ \text{nhân phải nộp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá chuyển nhượng} \\ \text{chứng khoán từng lần} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Thuế suất} \\ 0,1\% \end{array}$$

b.3) Thời điểm xác định thu nhập tính thuế

- Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán chưa niêm yết nhưng đã thực hiện đăng ký giao dịch tại Trung tâm giao dịch chứng khoán là thời điểm Sở giao dịch chứng khoán, Trung tâm giao dịch công bố giá thực hiện.

- Đối với chứng khoán không thuộc 2 trường hợp trên là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng có hiệu lực, nếu không có hợp đồng chuyển nhượng thì thời điểm tính thuế là thời điểm đăng ký chuyển tên sở hữu chứng khoán.

6.2.5.5. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản

a) Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản là giá chuyển nhượng từng lần và thuế suất.

a.1) Giá chuyển nhượng

- Giá chuyển nhượng đối với chuyển nhượng quyền sử dụng đất không có công trình xây dựng trên đất là giá ghi trên hợp đồng chuyển nhượng tại thời điểm chuyển nhượng.

Trường hợp trên hợp đồng chuyển nhượng không ghi giá hoặc giá trên hợp đồng chuyển nhượng thấp hơn giá đất do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm chuyển nhượng thì giá chuyển nhượng sẽ được xác định theo bảng giá đất do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm chuyển nhượng.

- Giá chuyển nhượng đối với chuyển nhượng quyền sử dụng đất gắn với công trình xây dựng trên đất, kể cả công trình xây dựng hình thành trong tương lai là giá ghi trên hợp đồng chuyển nhượng tại thời điểm chuyển nhượng.

Trường hợp trên hợp đồng chuyển nhượng không ghi giá đất hoặc giá đất trên hợp đồng chuyển nhượng thấp hơn giá do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định thì giá chuyển nhượng đất là giá do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm chuyển nhượng theo quy định của pháp luật về đất đai.

Trường hợp chuyển nhượng nhà gắn liền với đất thì phần giá trị nhà, kết cấu hạ tầng và công trình kiến trúc gắn liền với đất được xác định căn cứ theo giá tính lệ phí trước bạ nhà do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định. Trường hợp

Ủy ban nhân dân cấp tỉnh không có quy định giá tính lệ phí trước bạ nhà thì căn cứ vào quy định của Bộ Xây dựng về phân loại nhà, về tiêu chuẩn, định mức xây dựng cơ bản, về giá trị còn lại thực tế của công trình trên đất.

Đối với công trình xây dựng hình thành trong tương lai, trường hợp hợp đồng không ghi giá chuyển nhượng hoặc giá chuyển nhượng thấp hơn tỷ lệ góp vốn trên tổng giá trị hợp đồng nhân (x) với giá đất và giá tính lệ phí trước bạ công trình xây dựng do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định thì giá chuyển nhượng được xác định theo giá Ủy ban nhân (x) với tỷ lệ góp vốn trên tổng giá trị hợp đồng. Trường hợp Ủy ban nhân dân cấp tỉnh chưa có quy định về đơn giá thì áp dụng theo suất vốn đầu tư xây dựng công trình do Bộ Xây dựng công bố, đang áp dụng tại thời điểm chuyển nhượng.

- Giá chuyển nhượng đối với chuyển nhượng quyền thuê đất, thuê mặt nước là giá ghi trên hợp đồng tại thời điểm chuyển nhượng quyền thuê đất, thuê mặt nước.

Trường hợp đơn giá cho thuê lại trên hợp đồng thấp hơn giá do Ủy ban nhân dân tỉnh quy định tại thời điểm cho thuê lại thì giá cho thuê lại được xác định căn cứ theo bảng giá do Ủy ban nhân dân tỉnh quy định.

a.2) Thuế suất

Thuế suất đối với chuyển nhượng bất động sản là 2% trên giá chuyển nhượng hoặc giá cho thuê lại.

b) Thời điểm tính thuế từ chuyển nhượng bất động sản

- Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không có thỏa thuận bên mua là người nộp thuế thay cho bên bán thì thời điểm tính thuế là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng có hiệu lực theo quy định của pháp luật;

- Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng có thỏa thuận bên mua là người nộp thuế thay cho bên bán thì thời điểm tính thuế là thời điểm làm thủ tục đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng bất động sản. Trường hợp cá nhân nhận chuyển nhượng nhà ở hình thành trong tương lai, quyền sử dụng đất gắn với công trình xây dựng tương lai là thời điểm cá nhân nộp hồ sơ khai thuế với cơ quan thuế.

c) Cách tính thuế

c.1) Thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản được xác định như sau:

$$\text{Thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Giá chuyển nhượng}}{\text{nhượng}} \times \frac{\text{Thuế suất}}{2\%}$$

c.2) Trường hợp chuyển nhượng bất sản là đồng sở hữu thì nghĩa vụ thuế được xác định riêng cho từng người nộp thuế theo tỷ lệ sở hữu bất động sản. Căn cứ xác định tỷ lệ sở hữu là tài liệu hợp pháp như: thỏa thuận góp vốn ban đầu, di chúc hoặc quyết định phân chia của toà án,... Trường hợp không có tài liệu hợp pháp thì nghĩa vụ thuế của từng người nộp thuế được xác định theo tỷ lệ bình quân.

6.2.5.6. Đối với thu nhập từ bản quyền

Căn cứ tính thuế là TN tính thuế từ tiền bản quyền và thuế suất.

* TN tính thuế từ tiền bản quyền là phần TN vượt trên 10 triệu đồng theo hợp đồng chuyển nhượng, không phụ thuộc vào số lần thanh toán hoặc số lần nhận tiền mà cá nhân nhận được khi chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghiệp.

- Trường hợp cùng là một đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ nhưng hợp đồng chuyển giao, chuyển quyền sử dụng thực hiện làm nhiều hợp đồng với cùng một đối tượng sử dụng thì TN tính thuế là phần TN vượt trên 10 triệu đồng tính trên tổng các hợp đồng chuyển giao.

- Trường hợp đối tượng chuyển giao, chuyển quyền là đồng sở hữu thì TN tính thuế được phân chia cho từng cá nhân sở hữu (căn cứ theo giấy chứng nhận quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng của cơ quan nhà nước có thẩm quyền).

* Thuế suất thuế TNCN đối với TN từ bản quyền áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 5%.

* Thời điểm xác định TN tính thuế từ bản quyền là thời điểm trả tiền bản quyền.

6.2.5.7. Đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại

a) Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại là thu nhập tính thuế và thuế suất.

* TN tính thuế từ nhượng quyền thương mại là phần TN vượt trên 10 triệu đồng theo hợp đồng nhượng quyền thương mại, không phụ thuộc vào số lần thanh toán hoặc số lần nhận tiền mà người nộp thuế nhận được.

Trường hợp cùng là một đối tượng của quyền thương mại nhưng việc chuyển nhượng thực hiện thành nhiều hợp đồng thì TN tính thuế là phần vượt trên 10 triệu đồng tính trên tổng các hợp đồng nhượng quyền thương mại.

b) Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với TN từ nhượng quyền thương mại áp dụng theo biểu thuế toàn phần là 5%.

c) Thời điểm xác định TN tính thuế từ nhượng quyền thương mại là thời điểm thanh toán tiền nhượng quyền thương mại giữa bên nhận quyền thương mại và bên nhượng quyền thương mại.

6.2.5.8. Đối với thu nhập từ trúng thưởng

a) Thu nhập tính thuế

Thu nhập tính thuế từ trúng thưởng là phần giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng mà người nộp thuế nhận được theo từng lần trúng thưởng không phụ thuộc vào số lần nhận tiền thưởng.

Trường hợp một giải thưởng nhưng có nhiều người trúng giải thì thu nhập tính thuế được phân chia cho từng người nhận giải thưởng. Người được trúng

giải phải xuất trình các căn cứ pháp lý chứng minh. Trường hợp không có căn cứ pháp lý chứng minh thì thu nhập trúng thưởng tính cho một cá nhân. Trường hợp cá nhân trúng nhiều giải thưởng trong một cuộc chơi thì thu nhập tính thuế được tính trên tổng giá trị của các giải thưởng

b) *Thuế suất* thuế TNCN đối với TN từ trúng thưởng áp dụng theo biểu thuế toàn phần là 10%.

c) *Thời điểm* xác định TN tính thuế đối với TN trúng thưởng là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thưởng cho người trúng thưởng.

6.2.5.9. Đối với thu nhập từ nhận thừa kế và nhận quà tặng

a) *Thu nhập tính thuế* từ thừa kế, quà tặng là phần giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng mỗi lần nhận. Giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng được xác định đối với từng trường hợp, cụ thể như sau:

- Đối với tài sản thừa kế, quà tặng là quyền sử dụng đất thì giá trị xác định theo bảng giá đất do UBND cấp tỉnh quy định tại thời điểm cá nhân hưởng thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sử dụng đất

- Đối với bất động sản là nhà và công trình kiến trúc trên đất thì giá trị được xác định căn cứ vào quy định của cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền về phân loại giá trị nhà; quy định tiêu chuẩn, định mức xây dựng cơ bản do cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền ban hành; giá trị còn lại của nhà, công trình kiến trúc.

Trường hợp không xác định được theo quy định trên thì căn cứ vào giá tính lệ phí trước bạ do UBND cấp tỉnh quy định.

- Đối với thừa kế, quà tặng là các tài sản khác phải đăng ký quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng với cơ quan quản lý nhà nước: Giá trị tài sản được xác định trên cơ sở bảng giá tính lệ phí trước bạ do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm cá nhân làm thủ tục đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản thừa kế, quà tặng.

Trường hợp cá nhân nhận thừa kế, quà tặng là tài sản nhập khẩu và cá nhân nhận thừa kế, quà tặng phải nộp các khoản thuế liên quan đến việc nhập khẩu tài sản thì giá trị tài sản để làm căn cứ tính thuế TNCN đối với thừa kế quà tặng là giá tính lệ phí trước bạ do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm làm thủ tục đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản trừ (-) các khoản thuế ở khâu nhập khẩu mà cá nhân tự nộp theo quy định.

- Đối với thừa kế, quà tặng là vốn góp trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh: Giá trị của quà tặng, thừa kế là giá trị của phần vốn góp được xác định căn cứ vào sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ tại thời điểm nhận thừa kế, quà tặng. Trường hợp không có sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ làm căn cứ xác định thì giá trị phần vốn góp được xác định theo giá thị trường tại thời điểm nhận.

- Đối với thừa kế, quà tặng là chứng khoán: giá trị tài sản nhận thừa kế là

giá trị chứng khoán tại thời điểm đăng ký chuyển quyền sở hữu. Thu nhập tính thuế từ thừa kế, quà tặng là chứng khoán là phần giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng tính trên toàn bộ các mã chứng khoán nhận được chưa trừ bất cứ một khoản chi phí nào. Cụ thể như sau:

+ Đối với chứng khoán giao dịch trên Sở Giao dịch chứng khoán: giá trị của chứng khoán được căn cứ vào giá tham chiếu trên Sở giao dịch chứng khoán tại thời điểm đăng ký quyền sở hữu chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán không thuộc trường hợp trên: giá trị của chứng khoán được căn cứ vào giá trị sổ sách kế toán của công ty phát hành loại chứng khoán đó tại thời điểm lập báo cáo tài chính gần nhất theo quy định của pháp luật về kế toán trước thời điểm đăng ký quyền sở hữu chứng khoán.

b) Thuế suất thuế TNCN đối với thừa kế, quà tặng được áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 10%.

c) Thời điểm xác định thu nhập tính thuế

- Đối với TN từ thừa kế: Thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm đối tượng nộp thuế nhận thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tài sản.

- Đối với TN từ nhận quà tặng: Thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm tổ chức, cá nhân tặng cho đối tượng nộp thuế. Trường hợp nhận quà tặng từ nước ngoài thì thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm đối tượng nộp thuế nhận được quà tặng.

6.2.6. Phương pháp tính thuế TNCN đối với cá nhân không cư trú

6.2.6.1. Đối với thu nhập từ kinh doanh

Thuế đối với TN từ kinh doanh của cá nhân không cư trú được xác định bằng doanh thu từ hoạt động sản xuất, kinh doanh nhân (x) với thuế suất.

* Doanh thu là toàn bộ số tiền phát sinh từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ bao gồm cả chi phí do bên mua hàng hoá, dịch vụ trả thay cho cá nhân không cư trú mà không được hoàn trả.

Doanh thu từ hoạt động kinh doanh của cá nhân không cư trú được xác định tương tự như doanh thu làm căn cứ tính thuế từ hoạt động kinh doanh của cá nhân cư trú. Trường hợp thoả thuận tại hợp đồng không bao gồm thuế TNCN thì doanh thu tính thuế phải quy đổi là toàn bộ số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được dưới bất kỳ hình thức nào từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ tại Việt Nam, không phụ thuộc vào địa điểm tiến hành các hoạt động kinh doanh.

* Thuế suất thuế TNCN đối với TN từ kinh doanh của cá nhân không cư trú quy định đối với từng lĩnh vực, ngành nghề sản xuất, kinh doanh như sau:

- Thuế suất 1% đối với hoạt động kinh doanh hàng hoá;
- Thuế suất 5% đối với hoạt động kinh doanh dịch vụ;
- Thuế suất 2% đối với hoạt động sản xuất, xây dựng, vận tải và hoạt động

kinh doanh khác.

Trường hợp cá nhân không cư trú có doanh thu từ nhiều lĩnh vực, ngành nghề SXKD khác nhau nhưng không tách riêng được doanh thu của từng lĩnh vực, ngành nghề thì thuế suất thuế TNCN được áp dụng theo mức thuế suất cao nhất đối với lĩnh vực, ngành nghề thực tế hoạt động trên toàn bộ doanh thu.

6.2.6.2. Đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công

Thuế TNCN đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân không cư trú được xác định bằng thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công nhân (x) với thuế suất 20%.

TNCT từ tiền lương, tiền công là tổng số tiền lương, tiền công và các khoản thu nhập có tính chất tiền lương, tiền công mà cá nhân không cư trú nhận được bằng tiền và không bằng tiền do thực hiện công việc tại Việt Nam không phân biệt nơi trả thu nhập. Nguyên tắc, phương pháp xác định TNCT từ tiền lương, tiền công của cá nhân không cư trú được xác định như đối với cá nhân cư trú theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.6.3. Đối với thu nhập từ đầu tư vốn

Thuế TNCN đối với TN từ đầu tư vốn của cá nhân không cư trú được xác định bằng tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc đầu tư vốn vào tổ chức, cá nhân tại Việt Nam nhân (x) với thuế suất 5%.

TNCT, thời điểm xác định TNCT từ đầu tư vốn của cá nhân không cư trú được xác định tương tự như đối với cá nhân cư trú theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.6.4. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn

* Thuế TNCN đối với TN từ chuyển nhượng vốn (bao gồm cả chuyển nhượng chứng khoán) của cá nhân không cư trú được xác định bằng tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng phần vốn tại các tổ chức, cá nhân Việt Nam nhân với thuế suất 0,1%, không phân biệt việc chuyển nhượng được thực hiện tại Việt Nam hay tại nước ngoài.

Tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng phần vốn tại các tổ chức, cá nhân Việt Nam là tổng giá trị chuyển nhượng vốn không trừ bất kỳ khoản chi phí nào kể cả giá vốn.

* Tổng số tiền chuyển nhượng đối với từng trường hợp cụ thể như sau:

- Xác định căn cứ vào giá trị ghi trên hợp đồng chuyển nhượng. Nếu hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc giá thanh toán trên hợp đồng không phù hợp với giá thị trường thì cơ quan thuế có quyền ấn định giá chuyển nhượng theo qui định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện Luật.

- Chuyển nhượng chứng khoán thì xác định căn cứ vào giá chứng khoán:

+ Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán chưa niêm yết nhưng đã

đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán thì giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng thực tế trên thị trường tại thời điểm bán. Giá thị trường tại thời điểm bán là giá khớp lệnh tại Sở giao dịch chứng khoán hoặc theo quy định của Trung tâm giao dịch chứng khoán tại ngày chuyển nhượng.

+ Đối với chứng khoán không thuộc các trường hợp nêu trên: Giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng. Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá chuyển nhượng hoặc giá chuyển nhượng trên hợp đồng không phù hợp với giá thị trường thì cơ quan thuế có quyền ấn định giá chuyển nhượng.

* Thời điểm xác định TN tính thuế đối với chuyển nhượng vốn của cá nhân không cư trú là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng vốn có hiệu lực hoặc thời điểm hoàn tất việc chuyển tên sở hữu (đối với chuyển nhượng phần vốn góp; chứng khoán chưa niêm yết và chưa đăng ký giao dịch) hoặc thời điểm Trung tâm giao dịch chứng khoán hoặc Sở giao dịch chứng khoán công bố giá thực hiện (đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán chưa niêm yết nhưng đã đăng ký giao dịch).

6.2.4.5. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản

Thuế TNCN đối với chuyển nhượng bất động sản (BDS) tại Việt Nam của cá nhân không cư trú được xác định bằng giá chuyển nhượng BDS nhân với thuế suất 2%.

Giá chuyển nhượng BDS của cá nhân không cư trú là toàn bộ số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng BDS không trừ bất kỳ khoản chi phí nào kể cả giá vốn. Đối với các trường hợp cụ thể được xác định như cách xác định giá chuyển nhượng BDS của cá nhân cư trú theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.6.6. Đối với thu nhập từ bản quyền

Thuế đối với TN từ bản quyền của cá nhân không cư trú được xác định bằng phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng theo từng hợp đồng chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ tại Việt Nam nhân với thuế suất 5% và được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013.

Thời điểm xác định TN từ bản quyền là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thu nhập từ chuyển bản quyền cho đối tượng nộp thuế là cá nhân không cư trú.

6.2.6.7. Đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại

Thuế đối với TN từ nhượng quyền thương mại của cá nhân không cư trú được xác định bằng phần TN vượt trên 10 triệu đồng theo từng hợp đồng nhượng quyền thương mại tại Việt Nam nhân với thuế suất 5%.

TN từ nhượng quyền thương mại được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

Thời điểm xác định thu nhập là thời điểm cá nhân không cư trú nhận được

thu nhập từ việc nhượng quyền thương mại.

6.2.6.8. Đối với thu nhập từ trúng thưởng, nhận từ thừa kế và nhận quà tặng

Thuế TNCN phải nộp đối với thu nhập từ trúng thưởng, nhận thừa kế và nhận quà tặng của cá nhân không cư trú được xác định bằng TNCT nhân với (x) thuế suất 10%.

* TNCT từ trúng thưởng của cá nhân không cư trú là phần giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng theo từng lần trúng thưởng tại Việt Nam, được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

* TNCT từ nhận thừa kế, quà tặng của cá nhân không cư trú là phần giá trị tài sản thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng theo từng lần phát sinh thu nhập nhận được tại Việt Nam.

Thời điểm xác định TN tính thuế đối với trúng thưởng là thời điểm tổ chức, cá nhân ở Việt Nam trả tiền thưởng cho cá nhân không cư trú. Đối với TN từ thừa kế thì tính theo thời điểm cá nhân nhận thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tài sản. Đối với quà tặng, xác định TN tính thuế theo thời điểm cá nhân nhận quà tặng làm thủ tục chuyển quyền sở hữu/sử dụng tài sản.

6.2.7. Đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế

6.2.7.1. Đăng ký thuế

* Đối tượng phải đăng ký thuế bao gồm:

- Các tổ chức, cá nhân trả thu nhập cho cá nhân thực hiện đăng ký thuế theo quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định của Chính phủ số 83/2013/NĐ-CP và điều 24 Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC.

- Mọi cá nhân có thu nhập chịu thuế, bao gồm:

+ Cá nhân có thu nhập từ SXKD, bao gồm cả cá nhân hành nghề độc lập; cá nhân, hộ gia đình sản xuất nông nghiệp không thuộc đối tượng miễn thuế TNCN. Cá nhân có thu nhập từ SXKD thực hiện đăng ký thuế thu nhập cá nhân đồng thời với việc đăng ký các loại thuế khác.

+ Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công.

+ Các cá nhân có thu nhập chịu thuế khác (nếu phát sinh thường xuyên).

* Hồ sơ đăng ký thuế

Thực hiện theo quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định của Chính phủ số 83/2013/NĐ-CP đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 92/2015/TT-BTC. Ngành Thuế đang đẩy mạnh việc xây dựng chương trình hỗ trợ người nộp thuế, ứng dụng các công

nghệ thông tin để mở rộng việc đăng ký thuế, khai thuế qua mạng điện tử, giảm bớt thủ tục phiền hà.

6.2.7.2. Khấu trừ thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế

Việc khấu trừ thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế TNCN thực hiện theo quy định tại điều 25 và 26 Thông tư số 111/2013/TT-BTC và Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định của Chính phủ số 83/2013/NĐ-CP; Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của các thông tư về thuế và Thông tư 92/2015/TT-BTC. Nội dung cơ bản quy định về khấu trừ, kê khai thuế, nộp thuế và quyết toán thuế theo các văn bản pháp lý trên như sau:

a) Khấu trừ thuế

Cơ quan chi trả thu nhập cho cá nhân thực hiện việc giữ lại tiền thuế, trừ vào thu nhập trả cho cá nhân (khấu trừ). Người lao động làm việc từ 3 tháng trở lên trong năm có đăng ký giảm trừ gia cảnh tại cơ quan, đơn vị thì tạm khấu trừ theo Biểu thuế lũy tiến từng phần, sau khi đã tạm trừ gia cảnh theo hồ sơ do cá nhân tự khai. Người làm việc không ký hợp đồng lao động hoặc hợp đồng lao động dưới 3 tháng có tổng mức trả thu nhập từ 2.000.000 đồng/lần trở lên thì phải khấu trừ thuế theo mức 10% trên thu nhập trước khi trả cho cá nhân.

Định kỳ hàng tháng/quý, tổ chức chi trả thu nhập, khấu trừ thuế TNCN thực hiện khai nộp số thuế đã khấu trừ vào ngân sách nhà nước (nộp ngay khi làm thủ tục khai với cơ quan thuế, khuyến khích khai qua mạng điện tử).

Các trường hợp khấu trừ cụ thể đối với từng loại thu nhập được quy định tại điều 25 Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 92/2015/TT-BTC.

b) Khai thuế, nộp thuế

- Tổ chức, cá nhân trả thu nhập có phát sinh khấu trừ thuế thu nhập cá nhân khai thuế theo tháng hoặc quý. Trường hợp trong tháng hoặc quý, tổ chức, cá nhân trả thu nhập không phát sinh khấu trừ thuế thu nhập cá nhân thì không phải khai thuế.

- Việc khai thuế theo tháng hoặc quý được xác định một lần kể từ tháng đầu tiên có phát sinh khấu trừ thuế và áp dụng cho cả năm. Cụ thể như sau:

+ Tổ chức, cá nhân trả thu nhập phát sinh số thuế khấu trừ trong tháng của ít nhất một loại tờ khai thuế thu nhập cá nhân từ 50 triệu đồng trở lên khai thuế theo tháng, trừ trường hợp tổ chức, cá nhân trả thu nhập thuộc diện khai thuế giá trị gia tăng theo quý.

+ Tổ chức, cá nhân trả thu nhập không thuộc diện khai thuế theo tháng theo hướng dẫn nêu trên thì thực hiện khai thuế theo quý.

- Thời hạn nộp tờ khai và nộp thuế: Đối với trường hợp khai theo tháng thì thời hạn nộp tờ khai và nộp thuế chậm nhất vào ngày thứ 20 của tháng tiếp

theo tháng phát sinh nghĩa vụ thuế; Đối với trường hợp khai theo quý thì thời hạn nộp tờ khai và nộp thuế chậm nhất vào ngày thứ 30 của quý tiếp theo quý phát sinh nghĩa vụ thuế.

c) Quyết toán thuế

c.1) Nguyên tắc chung

Tổ chức, cá nhân trả thu nhập thuộc diện chịu thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công có trách nhiệm khai quyết toán thuế thu nhập cá nhân và quyết toán thuế thu nhập cá nhân thay cho các cá nhân có uỷ quyền không phân biệt có phát sinh khấu trừ thuế hay không phát sinh khấu trừ thuế. Trường hợp tổ chức, cá nhân không phát sinh trả thu nhập thì không phải khai quyết toán thuế thu nhập cá nhân.

Cá nhân cư trú có thu nhập từ tiền lương, tiền công, từ kinh doanh có trách nhiệm khai quyết toán thuế nếu có số thuế phải nộp thêm hoặc có số thuế nộp thừa đề nghị hoàn thuế hoặc bù trừ thuế vào kỳ khai thuế tiếp theo, trừ 3 trường hợp không bắt buộc phải quyết toán thuế như được trình bày trong phần c.2 dưới đây.

c.2) Các trường hợp cá nhân không phải quyết toán thuế:

+ Cá nhân có số thuế phải nộp nhỏ hơn số thuế đã tạm nộp mà không có yêu cầu hoàn thuế hoặc bù trừ thuế vào kỳ sau.

+ Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công ký hợp đồng lao động từ 3 tháng trở lên tại một đơn vị mà có thêm thu nhập vắng lai ở các nơi khác bình quân tháng trong năm không quá 10 triệu đồng, đã được đơn vị trả thu nhập khấu trừ thuế tại nguồn theo tỷ lệ 10% nếu không có yêu cầu thì không quyết toán thuế đối với phần thu nhập này.

+ Cá nhân được người sử dụng lao động mua bảo hiểm nhân thọ (trừ bảo hiểm hưu trí tự nguyện), bảo hiểm không bắt buộc khác có tích lũy về phí bảo hiểm mà người sử dụng lao động hoặc doanh nghiệp bảo hiểm đã khấu trừ thuế thu nhập cá nhân theo tỷ lệ 10% trên khoản tiền phí bảo hiểm tương ứng với phần người sử dụng lao động theo hướng dẫn tại khoản 2 Điều 14 Thông tư số 92/2015/TT-BTC thì không phải quyết toán thuế đối với phần thu nhập này.

+ Cá nhân, hộ kinh doanh có thu nhập từ kinh doanh đã thực hiện nộp thuế theo phương pháp khoán.

c.3) Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công uỷ quyền cho tổ chức, cá nhân trả thu nhập quyết toán thuế thay trong 3 trường hợp sau:

(i) Cá nhân chỉ có thu nhập từ tiền lương, tiền công ký hợp đồng lao động từ 3 tháng trở lên tại một tổ chức, cá nhân trả thu nhập và thực tế đang làm việc tại đó vào thời điểm uỷ quyền quyết toán, kể cả trường hợp không làm việc đủ 12 tháng trong năm.

(ii) Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công ký hợp đồng lao động từ 3 tháng trở lên tại một tổ chức, cá nhân trả thu nhập và thực tế đang làm việc tại

đó vào thời điểm ủy quyền quyết toán, kể cả trường hợp không làm việc đủ 12 tháng trong năm, đồng thời có thu nhập vắng lai ở các nơi khác đã được đơn vị trả thu nhập khấu trừ thuế 10% mà không có yêu cầu quyết toán đối với phần thu nhập này.

(iii) Cá nhân là người lao động được điều chuyển từ tổ chức cũ đến tổ chức mới trong trường hợp tổ chức cũ thực hiện chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi doanh nghiệp. Cuối năm người lao động có ủy quyền quyết toán thuế thì tổ chức mới phải thu lại chứng từ khấu trừ thuế TNCN do tổ chức cũ đã cấp cho người lao động (nếu có) để làm căn cứ tổng hợp thu nhập, số thuế đã khấu trừ và quyết toán thuế thay cho người lao động.

Tổ chức, cá nhân trả thu nhập chỉ thực hiện quyết toán thuế thay cho cá nhân đối với phần thu nhập từ tiền lương, tiền công mà cá nhân nhận được từ tổ chức, cá nhân trả thu nhập. Trường hợp tổ chức chi trả sau khi thực hiện chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi doanh nghiệp và thực hiện quyết toán thuế theo ủy quyền của người lao động được điều chuyển từ tổ chức cũ sang thì tổ chức mới có trách nhiệm quyết toán thuế đối với cả phần thu nhập do tổ chức cũ chi trả.

c.4) Thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế

Thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế TNCN chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc năm dương lịch.

c.5) Một số quy định cụ thể về quyết toán thuế

- Trong cùng một thời gian cá nhân có thu nhập tại nhiều nơi thì chọn nơi thuận tiện nhất để khấu trừ theo biểu thuế lũy tiến từng phần, các nơi khác thực hiện khấu trừ theo tỷ lệ 10%, cấp chứng từ khấu trừ thuế TNCN.

- Trong năm, cá nhân làm việc tại nhiều nơi thì tại mỗi nơi làm việc, cơ quan trả thu nhập thực hiện tạm khấu trừ và cấp chứng từ khấu trừ cho cá nhân.

- Hết năm, cá nhân chịu trách nhiệm tổng hợp các chứng từ khấu trừ, lập quyết toán thuế gửi đến cơ quan thuế nơi cư trú hoặc cơ quan thuế nơi cơ quan trả thu nhập cho mình đăng ký nộp thuế.

- Cơ quan trả thu nhập thực hiện khai quyết toán với cơ quan thuế về số thuế phải khấu trừ của cá nhân, số thuế đã thực khấu trừ, số thuế đã nộp vào ngân sách nhà nước và số thuế thừa/thiếu chuyển sang năm sau, nộp ngay số thuế thiếu trong thời gian quyết toán thuế.

- Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công từ hai nơi trở lên thuộc diện tự quyết toán thuế thì nơi nộp hồ sơ quyết toán thuế như sau:

+ Cá nhân đã tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập nào thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại cơ quan thuế trực tiếp quản lý tổ chức, cá nhân trả thu nhập đó. Trường hợp cá nhân có thay đổi nơi làm việc và tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập cuối cùng có tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại cơ quan thuế quản lý tổ chức, cá nhân trả

thu nhập cuối cùng. Trường hợp cá nhân có thay đổi nơi làm việc và tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập cuối cùng không tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại chi cục thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

+ Trường hợp cá nhân chưa tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân ở bất cứ tổ chức, cá nhân trả thu nhập nào thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại Chi cục Thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

- Trường hợp cá nhân không ký hợp đồng lao động, hoặc ký hợp đồng lao động dưới 3 tháng, hoặc ký hợp đồng cung cấp dịch vụ có thu nhập tại một nơi hoặc nhiều nơi đã khấu trừ 10% thì quyết toán thuế tại chi cục thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

- Cá nhân trong năm có thu nhập từ tiền lương, tiền công tại một nơi hoặc nhiều nơi nhưng tại thời điểm quyết toán không làm việc tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập nào thì nơi nộp hồ sơ quyết toán thuế là chi cục thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

6.2.8. Các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNCN

- Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12 ngày 21/11/2007 của Quốc hội.

- Luật số 26/2012/QH13 ngày 22 tháng 11 năm 2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân;

- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;

- Nghị định số 65/2013/NĐ-CP ngày 27 tháng 6 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân;

- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 1/10/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế;

- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 quy định chi tiết thi hành Luật số 71/2014/QH13;

- Thông tư số 111/2013/TT-BTC ngày 15/8/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện Luật Thuế thu nhập cá nhân, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân và Nghị định số 65/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân;

- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số quy định về thuế, quản lý thuế và hóa đơn, chứng từ;

- Thông tư số 128/2014/TT-BTC ngày 5/9/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc giảm thuế TNCN đối với cá nhân làm việc tại Khu kinh tế;

- Thông tư 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 91/2014/NĐ-CP;

- Thông tư số 92/2015/TT-BTC ngày 15/6/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh; hướng dẫn thực hiện một số nội dung sửa đổi, bổ sung về thuế thu nhập cá nhân quy định tại Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế số 71/2014/QH13 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015.

- Thông tư 25/2018/TT-BTC ngày 16/3/2018 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 146/2017/NĐ-CP và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18 tháng 6 năm 2014 của Bộ Tài chính, Thông tư số 111/2013/TT-BTC ngày 15 tháng 8 năm 2013 của Bộ Tài chính.

7. QUẢN LÝ THUẾ

Những vấn đề được trình bày ở phần này gắn liền với những quy định về quản lý thuế của Luật Quản lý thuế phù hợp với việc chuyển từ thực hiện quản lý thuế theo đối tượng sang thực hiện quản lý thuế theo chức năng.

7.1. Những vấn đề chung về quản lý thuế

7.1.1. Một số quan niệm về quản lý thuế

Quản lý thuế là quá trình lập dự toán thu thuế cũng như hoạch định chương trình mục tiêu, tổ chức thực hiện, chỉ đạo và kiểm tra đánh giá kết quả thực hiện so với mục tiêu đề ra, phát hiện những sai sót và gian lận để uốn nắn, chỉnh sửa trong công tác quản lý ở những kỳ tiếp theo.

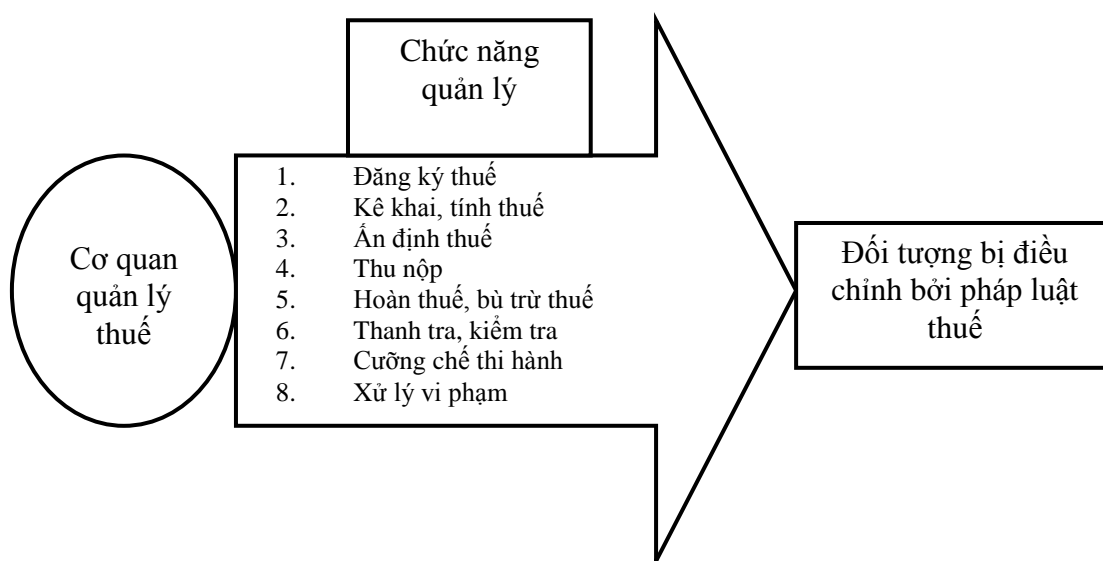
Quản lý thuế là một hệ thống những quá trình có quan hệ chặt chẽ với nhau nhằm mục tiêu đảm bảo thu thuế đúng, đủ và công bằng trên cơ sở quy định của pháp luật thuế, bao gồm các hoạt động thu nhận hồ sơ khai thuế, tính toán số thuế phải nộp, đôn đốc thu nộp thuế và cung cấp dịch vụ tư vấn cho NNT.

Quản lý thuế là quá trình tác động của cơ quan quản lý thuế đến người nộp thuế nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật thuế. Quá trình tác động của cơ quan quản lý thuế nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật của người nộp thuế là quá trình tổ chức thực hiện các chức năng quản lý thuế như tuyên truyền thuế, hỗ trợ người nộp thuế, quản lý kê khai thuế, kế toán thuế, thanh tra thuế, kiểm tra thuế, đôn đốc thu nộp và quản lý nợ thuế, cưỡng chế nợ thuế. Tuân thủ pháp luật của người nộp thuế bao gồm tuân thủ về đăng ký thuế, kê khai thuế, tính thuế, nộp thuế và thực hiện các nghĩa vụ khác về thuế.

Quy trình quản lý thuế luôn gắn với quá trình nhà quản lý thuế (chủ thể quản lý) sử dụng các chức năng quản lý tác động tới khách thể quản lý (đối tượng nộp thuế) nhằm đạt được các mục tiêu quản lý. Các chức năng quản lý thuế bao gồm bốn nhóm cơ bản gắn với quy trình quản lý thuế bao gồm: Nhóm chức năng hoạch định như lập kế hoạch thuế, chuẩn bị điều kiện thực hiện; Nhóm chức năng tổ chức như tổ chức bộ máy, tổ chức nhân sự, ra quyết định, tổ chức hoạt động; nhóm chức năng chỉ đạo như hướng dẫn, phối hợp, điều chỉnh quá trình thực hiện kế hoạch thuế; nhóm chức năng kiểm tra bao gồm đo lường,

so sánh, đánh giá, cưỡng chế thi hành, đúc rút kinh nghiệm, khen thưởng, chuẩn bị cho chu kỳ quản lý tiếp theo.

Hình 7.1: Mối quan hệ giữa cơ quan quản lý thuế và đối tượng bị điều chỉnh



Liên quan đến các quy trình quản lý theo các chức năng trên có các khái niệm cần được nghiên cứu bao gồm: Đại diện của người nộp thuế; Trụ sở của người nộp thuế; Mã số thuế; Kỳ tính thuế; Tờ khai thuế; Hồ sơ thuế; Khai quyết toán thuế; Hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế; Cưỡng chế thi hành quyết định hành chính về thuế (Xem cụ thể điều 5 Luật Quản lý thuế).

7.1.2. Chủ thể quản lý

Chủ thể trực tiếp là các tổ chức, cơ quan nhà nước tham gia trực tiếp vào quá trình hoạch định, tổ chức, chỉ đạo, kiểm tra quá trình dịch chuyển của dòng thuế, bao gồm: Bộ tài chính, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, Kho bạc nhà nước, Quốc hội, UBND, HĐND các cấp, Hội đồng tư vấn thuế xã phường.

Chủ thể gián tiếp là các tổ chức, cơ quan nhà nước tham gia gián tiếp vào quá trình hoạch định, tổ chức, chỉ đạo, kiểm tra công tác đăng ký, kê khai, tính thu nộp, quyết toán và thanh, kiểm tra. Bao gồm: các cơ quan Nhà nước có chức năng phối hợp với cơ quan thuế trong việc tuyên truyền, phổ biến pháp luật về thuế, phối hợp với cơ quan quản lý thuế trong việc quản lý thuế; tạo điều kiện thuận lợi cho người nộp thuế thực hiện nghĩa vụ thuế, cơ quan có chức năng khởi tố, điều tra, truy tố, xét xử kịp thời, nghiêm minh tội phạm vi phạm pháp luật về thuế...; tổ chức, cá nhân khác trong và ngoài nước có liên quan đến công tác quản lý thuế.

Ở Việt Nam hiện nay trách nhiệm và quyền hạn của các chủ thể trực tiếp và gián tiếp trong công tác quản lý thuế được quy định cụ thể tại các điều từ điều 8 đến điều 17 trong Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế.

7.1.3. Đối tượng bị quản lý

Tổ chức, cá nhân có hoạt động phát sinh nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật (gọi tắt là người nộp thuế) có trách nhiệm nộp tiền thuế cũng như nộp các khoản thu khác (gọi tắt là thuế) vào NSNN do cơ quan quản lý thu. Người nộp thuế được xác lập các quyền và nghĩa vụ cụ thể trong luật định (điều 6 và điều 7 Luật Quản lý thuế).

Đối tượng nộp thuế được chia thành hai loại: (i) Đối tượng nộp thuế theo phương pháp kê khai bao gồm các tổ chức, cá nhân có hạch toán kế toán, có đủ hồ sơ giấy tờ số liệu để tự khai, tự tính thuế và (ii) Đối tượng nộp thuế theo phương pháp khoán thuế là các đối tượng không hạch toán kế toán hoặc hạch toán kế toán không đầy đủ để tự khai thuế, bao gồm cá nhân, hộ gia đình và tổ chức không có tư cách pháp nhân không sử dụng hóa đơn, chứng từ hoặc có sử dụng hóa đơn, chứng từ nhưng không đủ để hạch toán kế toán. Trong phạm vi chuyên đề này chỉ đề cập tới công tác quản lý đối tượng nộp thuế theo phương pháp kê khai.

Hình thức quản lý thu nộp

Đối tượng thuế có thể được chủ động hoặc bị động trong nghĩa vụ thuế của mình tùy theo từng hình thức quản lý của cơ quan thu. Theo cơ chế quản lý chuyên quản, cán bộ thuế trực tiếp quản lý, hướng dẫn đối tượng kê khai, rồi tính thuế, ra thông báo thuế cho đối tượng nộp, theo hình thức này đối tượng thuế bị động, ý lại cho cơ quan thu, ít trau dồi kiến thức pháp luật thuế, chi phí thu tăng cao, hiệu quả hành thu thấp, tính rõ ràng, minh bạch trong quản lý thuế thấp. Ngược lại, theo cơ chế quản lý thu theo chức năng đối tượng nộp được tự khai, tự tính, tự nộp số tiền thuế theo luật định. Cơ chế này khắc phục được các nhược điểm cơ bản của cơ chế chuyên quản, tuy nhiên đòi hỏi trình độ quản lý thuế phải được nâng cao, việc hiện đại hóa ngành Thuế phải được đảm bảo, cơ sở hạ tầng thông tin phải tốt.

Nguyên tắc quản lý thuế

Quản lý thuế theo luật, mọi tổ chức cá nhân đều có trách nhiệm tham gia quản lý thuế. Quản lý thuế phải bảo đảm công khai, minh bạch, bình đẳng; bảo đảm quyền và lợi ích hợp pháp của người nộp thuế. Cơ quan quản lý thuế áp dụng cơ chế quản lý rủi ro trong quản lý thuế.

7.2. Nội dung quản lý thuế hiện hành tại Việt Nam

Các văn bản pháp lý về quản lý thuế:

- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006;
- Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012 Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11;
- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;

- Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Luật Xử lý vi phạm hành chính ngày 20 tháng 6 năm 2012;
- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 10 năm 2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế;
- Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24 tháng 9 năm 2013 của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực quản lý giá, phí, lệ phí, hoá đơn;
- Nghị định số 49/2016/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/09/2013 quy định xử phạt hành chính trong lĩnh vực quản lý giá, phí, lệ phí, hoá đơn;
- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 1/10/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 hướng dẫn thi hành Luật số 71/2014/QH13;
- Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ;
- Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn xử lý vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế;
- Thông tư số 215/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành quyết định hành chính thuế;
- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số quy định về thuế, quản lý thuế và hóa đơn, chứng từ;
- Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 91/2014/NĐ-CP;
- Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính dẫn về thuế giá trị gia tăng và quản lý thuế tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 39/2014/TT-

BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ;

- Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn về đăng ký thuế;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTDB và Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 06/2017/TT-BTC sửa đổi, bổ sung Khoản 1 Điều 34a Thông tư số 156/2013/TT-BTC hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế đã được sửa đổi, bổ sung tại Khoản 10 Điều 2 Thông tư số 26/2015/TT-BTC;

- Thông tư 79/2017/TT-BTC ngày 28/4/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Thông tư 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính;

- Thông tư 93/2017/TT-BTC ngày 19/9/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 3, Khoản 4 Điều 12 Thông tư 219/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính (đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 119/2014/TT-BTC) và bãi bỏ Khoản 7 Điều 11 Thông tư 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính.

7.2.1. Đăng ký thuế

Đăng ký thuế là việc người nộp thuế kê khai với cơ quan thuế hoặc cơ quan đăng ký kinh doanh các thông tin định danh của mình (đây là các thông tin cơ bản để phân biệt người nộp thuế với những người nộp thuế khác). Với cá nhân thì đó là các thông tin về họ tên, tuổi, nghề nghiệp, địa chỉ... Với tổ chức kinh doanh thì đó là các thông tin về tên tổ chức, trụ sở chính, địa chỉ các cơ sở sản xuất và cửa hàng, vốn kinh doanh, ngành nghề kinh doanh, người đại diện theo pháp luật...

Sau khi NNT thực hiện các thủ tục đăng ký thuế, cơ quan thuế sẽ cấp cho NNT một mã số thuế. Mỗi NNT có một mã số thuế duy nhất.

Người nộp thuế là doanh nghiệp thực hiện đăng ký thuế theo Luật Doanh nghiệp. Theo đó, mỗi doanh nghiệp được cấp một mã số duy nhất gọi là mã số doanh nghiệp. Mã số này đồng thời là mã số đăng ký kinh doanh và mã số thuế của doanh nghiệp.

Ở Việt Nam, mã số thuế là một dãy ký hiệu được số hóa dùng riêng cho từng NNT. MST được cấu trúc là một dãy số N1N2N3N4N5N6N7N8N9N10N11N12N13. Trong đó:

+ Hai chữ số đầu N1N2 là số phân khoảng tỉnh.

+ Bảy chữ số N3N4N5N6N7N8N9 đọc đánh số thứ tự từ 0000001 đến 9999999. Chữ số N10 là số kiểm tra.

+ Ba chữ số N11N12N13 là các số thứ tự từ 001 đến 999 theo từng đơn vị trực thuộc, chi nhánh của người nộp thuế độc lập.

Trong các giao dịch với cơ quan thuế và các giao dịch kinh tế khác có liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế, NNT có trách nhiệm ghi mã số thuế trên các giấy tờ giao dịch.

Hồ sơ đăng ký thuế được chấp nhận, đối tượng được cấp chứng nhận đăng ký thuế. Từ khi Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 80/2012/TT-BTC ngày 22/5/2012 và sau đó là Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế về đăng ký thuế thì quy trình, thủ tục đăng ký thuế, cấp mã số thuế có nhiều thuận lợi hơn. Đối với DN thành lập mới, việc đăng ký thuế và đề nghị cấp MST được thực hiện ngay trên mẫu khai đăng ký DN và được thực hiện theo quy trình liên thông giữa cơ quan cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh và cơ quan thuế. Khi thông tin về thuế thay đổi so với đăng ký ban đầu thì đối tượng phải có trách nhiệm thông báo bổ sung cho cơ quan thuế, đối với DN hoạt động theo Luật doanh nghiệp thì các thông tin bổ sung cần thực hiện thông báo qua cơ quan cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh. Các quy định thuận lợi cho người nộp thuế tiếp tục được kế thừa tại Thông tư số 156/2013/TT – BTC. Các quy định cụ thể về đăng ký thuế được quy định tại Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 của Bộ Tài chính.

Trường hợp thực tế có hoạt động sản xuất, kinh doanh thuộc phạm vi điều chỉnh của pháp luật thuế mà không thực hiện đăng ký thuế thì đối tượng nộp thuế sẽ bị ấn định thuế.

7.2.2. *Kê khai thuế, tính thuế*

a) Kê khai thuế

Là việc người nộp thuế trình bày các số liệu, hồ sơ liên quan đến nghĩa vụ thuế của người nộp thuế cho cơ quan quản lý thuế.

Người nộp thuế phải khai chính xác, trung thực, đầy đủ các nội dung trong tờ khai thuế theo mẫu do Bộ Tài chính quy định và nộp đủ các loại chứng từ, tài liệu quy định trong hồ sơ khai thuế với cơ quan quản lý thuế trực tiếp. Người nộp thuế tự tính số thuế phải nộp, tự chịu trách nhiệm về tính chính xác, trung thực, đầy đủ, kịp thời về các nội dung kê khai với cơ quan thuế.

Đối với loại thuế khai theo tháng, quý hoặc năm, nếu trong kỳ tính thuế không phát sinh nghĩa vụ thuế hoặc người nộp thuế đang thuộc diện được hưởng ưu đãi, miễn giảm thuế thì người nộp thuế vẫn phải nộp hồ sơ khai thuế cho cơ quan thuế theo đúng thời hạn quy định, trừ trường hợp đã chấm dứt hoạt động phát sinh nghĩa vụ thuế.

Hồ sơ kê khai thuế được chấp nhận thì người nộp thuế phải nộp số thuế đã khai, đã tính theo đúng thời hạn quy định vào NSNN. Trong trường hợp thông tin kê khai không chính xác, không trung thực, không đầy đủ, không kịp thời hạn thì bị ấn định thuế.

Mỗi loại thuế, và các khoản nộp NSNN khác nhau có hồ sơ kê khai và cách thức kê khai khác nhau. Người khai có trách nhiệm nộp đầy đủ, đúng hạn hồ sơ khai thuế cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp, trong trường hợp người nộp thuế không có khả năng nộp hồ sơ khai thuế đúng hạn do thiên tai, hoả hoạn, tai nạn bất ngờ thì được Thủ trưởng cơ quan thuế quản lý trực tiếp gia hạn nộp hồ sơ khai thuế.

b) Kỳ kê khai

Việc quy định kỳ kê khai của một sắc thuế xuất phát từ bản chất đối tượng điều chỉnh của sắc thuế đó, cũng như tạo lập nguồn thu, đảm bảo nhiệm vụ chi cho NSNN cũng như phù hợp với kỳ hạch toán của đối tượng. Thuế GTGT đối tượng điều chỉnh là giá trị tăng thêm qua mỗi giai đoạn do vậy việc xác định GTGT có thể qua mỗi lần giao dịch hoặc kỳ như: Tuần, tháng, quý... để đảm bảo quản lý tốt, kịp thời và tạo nguồn thu đảm bảo nhiệm vụ chi cho NSNN người ta thường quy định kỳ kê khai là tháng. Từ tháng 7/2013, nhằm giảm bớt thủ tục và tạo thuận lợi cho người nộp thuế, Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế quy định thì các trường hợp người nộp thuế có quy mô nhỏ và vừa (với mức doanh thu năm từ 20 tỷ đồng trở xuống theo quy định của Nghị định 83/2013) được thực hiện khai thuế GTGT theo quý. Từ ngày 15/11/2014, theo Nghị định 91/2014/NĐ-CP và Thông tư số 151/2014/TT-BTC, mức doanh thu để kê khai thuế theo quý được nâng từ 20 tỷ đồng/năm lên 50 tỷ đồng/năm.

Thuế thu nhập doanh nghiệp có đối tượng điều chỉnh là thu nhập chịu thuế, việc xác định thu nhập chịu thuế phụ thuộc vào kỳ sản xuất kinh doanh, vòng quay của sản xuất kinh doanh có thể theo tháng, năm thậm chí nhiều năm, tuy nhiên thời hạn phổ biến nhất để các đối tượng sản xuất kinh doanh có thể xác định thu nhập của mình là theo năm - 12 tháng. Vì vậy, kỳ tính thuế của thu nhập chịu thuế thường được quy định là theo năm dương lịch. Tuy nhiên, để đảm bảo thu nộp kịp thời vào NSNN thì thuế thu nhập doanh nghiệp được tạm nộp theo quý, sau đó quyết toán theo năm số thừa thiếu. Doanh nghiệp tự xác định số thuế tạm nộp thuế hàng quý căn cứ vào kết quả sản xuất, kinh doanh trên báo cáo tài chính quý (đối với doanh nghiệp lập báo cáo tài chính quý) hoặc căn cứ vào kết quả sản xuất, kinh doanh năm trước liền kề và dự kiến kết quả sản xuất kinh doanh của năm tính thuế. Trường hợp tổng số thuế đã tạm nộp của doanh nghiệp thấp hơn 20% so với số thuế TNDN phải nộp theo quyết toán thuế thì doanh nghiệp phải nộp tiền chậm nộp thuế tính trên phần chênh lệch thấp hơn 20% đó. Thời gian tính tiền chậm nộp kể từ ngày hết thời hạn nộp thuế của quý IV đến ngày doanh nghiệp nộp thuế vào NSNN. (Được quy định tại Thông tư số 151/2014/TT-BTC).

Kỳ khai và tính thuế gồm có: tháng, quý, năm và theo từng lần phát sinh cũng như có sự thay đổi như chia tách, sáp nhập, giải thể, phá sản.

Khai theo từng lần phát sinh, như: Khai thuế xuất khẩu, nhập khẩu, thuế giá trị gia tăng tạm tính theo từng lần phát sinh đối với hoạt động kinh doanh xây dựng, lắp đặt, bán hàng vãng lai ngoại tỉnh. Thuế giá trị gia tăng theo từng

lần phát sinh đối với thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp trên doanh số của người kinh doanh không thường xuyên (như cho thuê tài sản, kinh doanh buôn chuyên). Thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hoá mua để xuất khẩu nhưng được bán trong nước thì khai theo lần phát sinh...

c) Hồ sơ khai thuế

(1) Hồ sơ khai thuế đối với đối với loại thuế khai và nộp theo từng lần phát sinh nghĩa vụ thuế bao gồm:

- Tờ khai thuế;
- Hoá đơn, hợp đồng và chứng từ khác liên quan đến nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật.

(2) Hồ sơ khai thuế đối với loại thuế khai và nộp theo tháng là Tờ khai thuế tháng.

Khai theo tháng được tính từ ngày đầu tiên của tháng đến ngày cuối cùng của tháng, như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế tài nguyên, phí, lệ phí,...

(3) Hồ sơ khai thuế tạm tính theo quý là Tờ khai thuế tạm tính.

Khai theo quý được tính từ ngày đầu tiên của quý đến ngày cuối cùng của quý, như: Khai Thuế thu nhập cá nhân tạm tính.

(4) Hồ sơ khai thuế đối với loại thuế có kỳ tính thuế theo năm bao gồm:

- Hồ sơ khai thuế năm gồm tờ khai thuế năm và các tài liệu khác liên quan đến xác định số thuế phải nộp;
- Hồ sơ khai quyết toán thuế khi kết thúc năm gồm tờ khai quyết toán thuế năm, báo cáo tài chính năm và các tài liệu khác liên quan đến quyết toán thuế.

Khai theo năm tính từ ngày 1/1 đến ngày 31/12 như khai thuế thu nhập doanh nghiệp, lệ phí môn bài, khai quyết toán các loại thuế.

Thời hạn nộp hồ sơ

Thời hạn nộp hồ sơ khai thuế đối với từng sắc thuế, khoản thu được quy định cụ thể tại Nghị định số 83/2013/NĐ-CP và Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính. Đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu thì hồ sơ khai thuế được sử dụng luôn hồ sơ hải quan.

Người nộp thuế phát hiện hồ sơ khai thuế đã nộp cho cơ quan thuế có sai sót, nhầm lẫn gây ảnh hưởng đến số thuế phải nộp thì được khai bổ sung hồ sơ khai thuế. Hồ sơ khai thuế bổ sung được nộp cho cơ quan thuế vào bất cứ ngày làm việc nào, không phụ thuộc vào thời hạn nộp hồ sơ khai thuế của lần tiếp theo, nhưng phải trước khi cơ quan thuế công bố quyết định kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế. Hồ sơ khai bổ sung phải có kèm tài liệu giải trình, chứng minh tại sao lại bổ sung. Việc khai bổ sung, khai điều chỉnh đối với từng loại thuế, khoản thu NSNN được thực hiện theo các mẫu biểu quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC. Đối với các trường hợp nộp hồ sơ thuế qua

mạng thì thực hiện theo sự trợ giúp của hệ thống tin học hỗ trợ người nộp thuế của ngành Thuế.

Nếu người nộp thuế không nộp hồ sơ khai thuế; nộp hồ sơ khai thuế sau mười ngày, kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế hoặc ngày hết thời hạn gia hạn nộp hồ sơ khai thuế; không nộp bổ sung hồ sơ thuế theo yêu cầu của cơ quan thuế hoặc khai thuế không chính xác, trung thực, đầy đủ về căn cứ tính thuế thì cơ quan thuế sẽ ấn định số thuế phải nộp.

Người nộp thuế đã nộp hồ sơ khai thuế, nhưng hồ sơ khai thuế không đầy đủ, không chính xác, cơ quan thuế đã yêu cầu khai, nộp bổ sung hồ sơ khai thuế nhưng người nộp thuế không khai, nộp bổ sung thì bị ấn định thuế.

Cách thức kê khai cụ thể cho các sắc thuế và các khoản thu vào NSNN được quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Thông tư số 119/2014/TT-BTC, Thông tư số 151/2014/TT-BTC, Thông tư số 26/2015/TT-BTC và Thông tư số 92/2015/TT-BTC; đối với các loại thuế phát sinh tại khâu nhập khẩu thì khai trên Hồ sơ hải quan với quy trình, thủ tục theo quy định của pháp luật về hải quan.

7.2.3. Nộp thuế

Người nộp thuế theo phương pháp kê khai, tính thuế thì thời hạn nộp thuế chậm nhất là ngày cuối cùng của thời hạn nộp hồ sơ khai thuế. Số thuế phải nộp căn cứ vào tờ khai đã được chấp nhận, nếu bị ấn định thuế, thời hạn nộp thuế là thời hạn ghi trên thông báo của cơ quan thuế. Đồng tiền nộp thuế là đồng Việt Nam. Nếu nộp bằng ngoại tệ thì ngoại tệ đó phải là loại ngoại tệ tự do chuyển đổi theo quy định của Ngân hàng Nhà nước và được quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế. Người nộp thuế có thể nộp thuế bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản, có thể nộp thuế bằng phương tiện điện tử.

Kho bạc Nhà nước, cơ quan thuế, tổ chức được uỷ nhiệm thu có trách nhiệm bố trí địa điểm, phương tiện, cán bộ thu tiền thuế, bảo đảm cho người nộp thuế nộp tiền thuế vào Ngân sách Nhà nước thuận lợi và kịp thời. Trong thời hạn tám giờ làm việc kể từ khi đã nhận tiền thuế của người nộp thuế, cơ quan, tổ chức nhận tiền thuế phải chuyển tiền vào Ngân sách Nhà nước.

Ngày đã nộp tiền thuế, là ngày được xác nhận trên Giấy nộp tiền vào Ngân sách Nhà nước bằng chuyển khoản hoặc được ngày xác nhận việc thu tiền trên chứng từ thu thuế bằng tiền mặt. Ngày nộp thuế là căn cứ để tính ngày nộp chậm thuế, số ngày tính phạt nộp chậm được tính kể từ ngày hết hạn nộp thuế đến ngày người nộp thuế thực hiện nộp tiền thuế vào NSNN. Ví dụ: Trường hợp doanh nghiệp X thuộc diện nộp thuế GTGT theo quý, ngày 30/4/2014 là ngày hết hạn nộp thuế GTGT của quý I/2014 nhưng đến ngày 10/5/2014 doanh nghiệp X mới nộp thuế thì số ngày bị tính tiền chậm nộp thuế là 10 ngày.

Tiền chậm nộp thuế (thay cho chế độ phạt chậm nộp trước đây): Nếu nộp không đúng hạn, người nộp thuế sẽ bị tính tiền chậm nộp thuế đối với số thuế chậm nộp theo tỷ lệ 0,03% mỗi ngày (kể từ ngày 1/7/2016).

Thứ tự thanh toán tiền thuế, tiền phạt: Tiền thuế nợ, tiền thuế truy thu, tiền thuế phát sinh, tiền phạt hay nói cách khác khoản phát sinh trước, thanh toán trước.

Thuế nộp thừa: Số thuế nộp thừa người nộp thuế có quyền để lại bù trừ vào nghĩa vụ thuế của các loại thuế phải nộp khác hoặc được trừ vào kỳ tiếp theo hoặc được hoàn thuế. Thủ tục hoàn thuế, bù trừ thuế được quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC.

7.2.4. Ấn định thuế

Khi Người nộp thuế theo phương pháp kê khai vi phạm pháp luật thuế thì cơ quan thuế có quyền ấn định số thuế phải nộp hoặc các ấn định các yếu tố liên quan đến việc xác định số thuế phải nộp và ra thông báo nộp thuế theo nguyên tắc: khách quan, công bằng và đúng luật.

(i) Người nộp thuế bị cơ quan thuế ấn định số tiền thuế phải nộp trong các trường hợp:

a) Không đăng ký thuế theo quy định tại Điều 22 Luật Quản lý thuế;

b) Không nộp hồ sơ khai thuế trong thời hạn mười ngày, kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế hoặc ngày hết thời hạn gia hạn nộp hồ sơ khai thuế theo quy định;

c) Không bổ sung hồ sơ khai thuế theo yêu cầu của cơ quan quản lý thuế hoặc đã bổ sung hồ sơ khai thuế nhưng không đầy đủ, trung thực, chính xác các căn cứ tính thuế để xác định số thuế phải nộp;

d) Không xuất trình tài liệu kế toán, hóa đơn, chứng từ và các tài liệu liên quan đến việc xác định các yếu tố làm căn cứ tính thuế khi đã hết thời hạn kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế;

đ) Trường hợp kiểm tra thuế, thanh tra thuế, có căn cứ chứng minh người nộp thuế hạch toán kế toán không đúng quy định, số liệu trên sổ kế toán không đầy đủ, không chính xác, trung thực dẫn đến không xác định đúng các yếu tố làm căn cứ tính số thuế phải nộp;

e) Có dấu hiệu bỏ trốn hoặc phát tán tài sản để không thực hiện nghĩa vụ thuế;

g) Đã nộp hồ sơ khai thuế cho cơ quan quản lý thuế nhưng không tự tính được số thuế phải nộp.

(ii) Đối với một số ngành nghề, hoạt động kinh doanh qua kiểm tra, thanh tra phát hiện có sổ sách kế toán, hóa đơn, chứng từ không đầy đủ hoặc kê khai, tính thuế không đúng với thực tế thì cơ quan thuế ấn định tỷ lệ giá trị gia tăng, tỷ lệ thu nhập tính trên doanh thu theo quy định của pháp luật.

(iii) Người nộp thuế bị cơ quan hải quan ấn định thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trong các trường hợp sau:

a) Khai thuế dựa vào các tài liệu không hợp pháp để khai thuế, tính thuế; không kê khai hoặc kê khai không đầy đủ, chính xác các nội dung liên quan đến xác định nghĩa vụ thuế;

b) Từ chối hoặc trì hoãn, kéo dài quá thời hạn quy định về việc cung cấp các tài liệu liên quan theo yêu cầu của cơ quan hải quan để xác định số thuế phải nộp; không chứng minh hoặc quá thời hạn quy định mà không giải trình được các nội dung liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật; không chấp hành quyết định kiểm tra, thanh tra của cơ quan hải quan.

c) Cơ quan hải quan có đủ cơ sở chứng minh việc khai báo trị giá hải quan của người nộp thuế không đúng với trị giá giao dịch thực tế;

d) Người khai thuế không tự tính được số thuế phải nộp;

đ) Các trường hợp khác do cơ quan hải quan hoặc cơ quan khác phát hiện việc kê khai, tính thuế không đúng với quy định của pháp luật;

Các căn cứ ấn định thuế bao gồm: (i) Cơ sở dữ liệu của cơ quan thuế; (ii) So sánh số thuế phải nộp của cơ sở kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, quy mô; (iii) Tài liệu và kết quả kiểm tra, thanh tra còn hiệu lực.

7.2.5. Kiểm tra thuế, thanh tra thuế

Mục tiêu của thanh, kiểm tra thuế là phòng ngừa, ngăn chặn các hành vi sai sót và gian lận thuế của đối tượng nộp thuế. Các đối tượng nộp thuế theo phương pháp kê khai thì một xu hướng tất yếu là đối tượng tìm mọi cách để giảm gánh nặng thuế của mình, chính vì thế chức năng thanh tra, kiểm tra thuế là một trong những chức năng quan trọng hàng đầu trong quản lý thuế theo chức năng.

7.2.5.1. 7.2.5.1. Kiểm tra thuế

Mọi hồ sơ thuế gửi đến cơ quan thuế đều được kiểm tra tính đầy đủ, chính xác của các thông tin, tài liệu trong hồ sơ thuế nhằm đánh giá sự tuân thủ pháp luật về thuế của người nộp thuế. Việc kiểm tra thuế được thực hiện tại trụ sở cơ quan thuế hoặc tại trụ sở của người nộp thuế.

Nếu hết thời hạn theo thông báo của cơ quan thuế mà người nộp thuế không giải trình, bổ sung thông tin, tài liệu; hoặc không khai bổ sung hồ sơ thuế; hoặc giải trình, khai bổ sung hồ sơ thuế nhưng không chứng minh được số thuế đã khai là đúng thì cơ quan thuế thực hiện ấn định số thuế phải nộp và thông báo cho người nộp thuế biết hoặc ra quyết định kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế nếu không đủ căn cứ để ấn định số thuế phải nộp.

Các trường hợp kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế được quy định cụ thể tại Nghị định số 83/2013/NĐ-CP, cụ thể là:

- Kiểm tra đối với trường hợp quy định tại các Điểm c, d Khoản 3 Điều 77 của Luật Quản lý thuế.

- Kiểm tra đối với trường hợp qua phân tích, đánh giá việc chấp hành pháp luật về thuế của người nộp thuế xác định có dấu hiệu vi phạm pháp luật.

- Các trường hợp kiểm tra trước, hoàn thuế sau và kiểm tra sau hoàn thuế theo quy định.

- Kiểm tra đối với các trường hợp được lựa chọn theo kế hoạch, chuyên đề do Thủ trưởng cơ quan quản lý thuế cấp trên quyết định trên cơ sở áp dụng quản lý rủi ro về thuế.

Đối với người nộp thuế XNK, việc kiểm tra sau thông quan về thuế gồm:

a) Kiểm tra đối với trường hợp quy định tại Điểm d Khoản 3 Điều 77 của Luật Quản lý thuế;

b) Kiểm tra khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật về thuế;

c) Kiểm tra theo kế hoạch để đánh giá việc tuân thủ pháp luật của người nộp thuế;

d) Kiểm tra theo chuyên đề do Thủ trưởng cơ quan hải quan cấp trên quyết định trên cơ sở phân tích, đánh giá rủi ro quản lý về hải quan.

Xử lý kết quả kiểm tra thuế: Kiểm tra thuế thấy bằng chứng vi phạm pháp luật thuế thì:

- Phải xử lý về thuế, xử phạt vi phạm hành chính

- Chuyển hồ sơ sang bộ phận thanh tra thuế và bổ sung vào kế hoạch thanh tra nếu có dấu hiệu trốn thuế, gian lận thuế.

7.2.5.2. Thanh tra thuế

Các trường hợp thanh tra: (i) Đối với doanh nghiệp có ngành nghề kinh doanh đa dạng, phạm vi kinh doanh rộng thì thanh tra định kỳ một năm không quá một lần. (ii) Khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật về thuế. (iii) Để giải quyết khiếu nại, tố cáo hoặc theo yêu cầu của thủ trưởng cơ quan quản lý thuế các cấp hoặc Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Quyết định thanh tra thuế phải có các nội dung: (i) Căn cứ pháp lý để thanh tra; (ii) Đối tượng thanh tra; (iii) Nội dung, phạm vi, nhiệm vụ thanh tra; (iiii) Thời hạn tiến hành thanh tra; (iiiii) Trưởng đoàn thanh tra và các thành viên khác của đoàn thanh tra.

Khi thực hiện thanh tra thuế, Đoàn thanh tra thuế phải có tối thiểu một thành viên là thanh tra viên thuế. Quyết định thanh tra thuế phải được gửi cho đối tượng thanh tra chậm nhất là ba ngày làm việc, kể từ ngày ký.

Quyền hạn và nhiệm vụ của trưởng đoàn thanh tra thuế và các thành viên được quy định tại Luật Thanh tra (Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế chỉ quy định nội dung viện dẫn).

7.2.6. Cường chế thi hành quyết định hành chính thuế

Các trường hợp bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế: (i) Người nộp thuế nợ tiền thuế, tiền phạt vi phạm pháp luật về thuế đã quá chín mươi ngày, kể từ ngày hết thời hạn (ii) Người nộp thuế nợ tiền thuế, tiền phạt vi

phạm pháp luật về thuế khi đã hết thời hạn gia hạn nộp tiền thuế (iii) Người nộp thuế còn nợ tiền thuế, tiền phạt có hành vi phát tán tài sản, bỏ trốn.

Các biện pháp cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế:

a) Trích tiền từ tài khoản của đối tượng bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế tại Kho bạc Nhà nước, ngân hàng thương mại, tổ chức tín dụng khác; yêu cầu phong toả tài khoản;

b) Khấu trừ một phần tiền lương hoặc thu nhập;

c) Kê biên tài sản, bán đấu giá tài sản kê biên theo quy định của pháp luật để thu đủ tiền thuế, tiền phạt;

d) Thu tiền, tài sản khác của đối tượng bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế do tổ chức, cá nhân khác đang nắm giữ;

đ) Dừng làm thủ tục hải quan đối với hàng hóa nhập khẩu;

e) Thu hồi mã số thuế; đình chỉ việc sử dụng hóa đơn;

g) Thu hồi giấy chứng nhận kinh doanh, giấy phép thành lập và hoạt động, giấy phép hành nghề.

7.2.7. Xử lý vi phạm pháp luật về thuế

Việc xử lý vi phạm pháp luật và thuế được dựa trên các quy định của pháp luật thuế, pháp luật hải quan, pháp luật về xử phạt hành chính và pháp luật về hình sự theo nguyên tắc:

- Các sai phạm về thủ tục hành chính thì xử phạt theo kênh pháp luật hành chính theo Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 10 năm 2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế (Thông tư hướng dẫn số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013);

- Các sai phạm về thủ tục hành chính và nội dung của hoá đơn thực hiện theo Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24 tháng 9 năm 2013 của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực quản lý giá, phí, lệ phí, hoá đơn (Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính số 10/2014/TT-BTC ngày 17/01/2014).

- Các sai phạm về hành vi hành chính dẫn đến khai sai thuế, khai thiếu thuế thì tính lại thuế để thu đủ số thuế thiếu (truy thu tiền thuế); phạt tiền 20% số thuế khai thiếu, đồng thời tính tiền chậm nộp thuế tùy thuộc vào thời gian chậm nộp thuế (Kể từ ngày 1/7/2016 tỷ lệ tính tiền chậm nộp thuế là 0,03%/ngày).

- Các vi phạm hành chính về thuế dẫn đến trốn lậu thuế (bao gồm cả gian lận số thuế được hoàn) thì ngoài việc xử lý truy thu số tiền thuế trốn lậu, người nộp thuế còn bị phạt tiền từ một lần đến ba lần số thuế trốn lậu.

- Trường hợp gian lận thuế, trốn lậu thuế có dấu hiệu vi phạm hình sự thì cơ quan quản lý thuế chuyển hồ sơ sang các cơ quan bảo vệ pháp luật để điều tra, xử lý hoặc khởi tố theo quy định của pháp luật về hình sự.

8. KẾ HOẠCH THUẾ

Kế hoạch thuế được xem xét trong Chuyên đề này là những kế hoạch về thuế của các đối tượng nộp thuế mà không xem xét kế hoạch thu thuế của cơ quan quản lý thu thuế. Đây là một công cụ giúp các nhà quản lý doanh nghiệp ra các quyết định kinh doanh mang lại hiệu quả cao nhất khi xử lý thông tin, dữ liệu để ra các quyết định kinh doanh.

8.1. Sự cần thiết của kế hoạch thuế đối với hoạt động quản trị doanh nghiệp

Việc giảm trách nhiệm thuế theo luật định mang lại lợi ích cho doanh nghiệp, nhưng tại sao các nhà quản lý nên tìm hiểu cơ sở của kế hoạch thuế? Đây là một vấn đề quan trọng đặt ra tại các thời điểm khác nhau đối với các doanh nghiệp khác nhau và các doanh nghiệp có công ty con hoạt động ở các nước khác nhau.

Nhà quản lý cần phải có kiến thức về thuế, bởi vì việc tối ưu hóa tổng gánh nặng thuế trong tương lai là rất quan trọng để đạt được kết quả kinh doanh tốt và do nhà quản lý là người ra quyết định trong doanh nghiệp. Việc hiểu biết về Luật thuế, Luật Quản lý thuế và tuân thủ chúng như thế nào cho phép các nhà quản lý ra quyết định kinh doanh tốt hơn và làm tăng hiệu quả công việc của họ. Nhà quản lý có trách nhiệm xác định các trách nhiệm thuế của mình hoặc có thể thông qua sử dụng tư vấn thuế một cách hiệu quả, bởi vì những nhà quản lý có thể nhận ra vấn đề khi nó phát sinh hoặc từ người tư vấn thuế.

Thuế ảnh hưởng đến thành công của doanh nghiệp bởi vì các quyết định hàng ngày nhìn chung đều dựa vào giá trị hiện tại đã được điều chỉnh rủi ro của các dòng tiền *sau thuế*. Hơn nữa, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, đóng góp bảo hiểm xã hội, doanh số bán hàng (giá trị gia tăng, loại hàng hóa và dịch vụ, số tiền bán hàng thu được) và các loại thuế khác mà hoạt động kinh doanh chịu sự điều chỉnh. Mặt khác, việc nộp thuế cho nhà nước là khoản được ưu tiên cao trong các dòng tiền của doanh nghiệp. Điều này cho thấy thuế không chỉ là một khoản phải thanh toán bắt buộc mà còn là khoản phải thanh toán nhanh và đúng hạn.

8.2. Mục đích của kế hoạch thuế và các hình thức kế hoạch thuế

8.2.1. Mục đích của kế hoạch thuế

Phần lớn mọi người đều suy nghĩ rằng tối thiểu hóa trách nhiệm thuế sẽ là mục đích của kế hoạch thuế. Thực ra tối thiểu hóa trách nhiệm thuế của tổ chức chỉ là mục đích ngắn hạn, thuế chỉ là một nhân tố trong số rất nhiều nhân tố cần cân nhắc khi hoạch định chiến lược kinh doanh. Hơn nữa, những chiến lược nhằm làm giảm trách nhiệm thuế của tổ chức thường gây ra rất nhiều chi phí mà mục tiêu của nhà kinh doanh là làm sao tối đa hóa giá trị của tổ chức, ví dụ: khi nhà quản lý tập trung vào tiết kiệm thuế mà không tập trung vào tăng doanh số hàng bán, cải tiến chất lượng sản phẩm hoặc tiết giảm chi phí sản xuất và cung ứng dịch vụ thì sẽ không mang lại kết quả là tối đa hóa lợi nhuận của tổ chức. Như vậy, chúng ta có thể thấy kế hoạch thuế nhằm vào tối ưu hóa trách nhiệm

thuế hơn là tối thiểu hóa trách nhiệm thuế. Mục đích ở đây là đạt được lợi ích tối đa từ chi phí và rủi ro.

Hoạch định thuế còn có thể gây ra rủi ro, bởi vì việc thay đổi hoạt động để tiết kiệm thuế (ví dụ: chuyển sang hoạt động theo mô hình công ty có nhiều công ty con) thường làm tăng chi phí quản lý trong dài hạn và tạo ra những kết quả không ổn định do Luật thuế có thể thay đổi (trong hơn 20 năm qua Luật thuế của chúng ta đã thay đổi và thậm chí trong thời gian gần đây đã có sự thay đổi nhiều hơn) và thậm chí những quy định về thuế lại không rõ ràng và khó hiểu.

Đối với những hoạt động kinh doanh của công ty tại nhiều nước thì những sự xem xét đến chính sách thuế của từng quốc gia liên quan cũng cần phải được thực hiện. Ví dụ: Tại sao lợi nhuận kinh doanh đạt được ở Singapore (nơi có thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp thấp) lại chưa được chuyển hết về Việt Nam (nơi có thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp cao hơn)? Bởi vì, nếu chuyển thu nhập về Việt Nam thì doanh nghiệp cần phải nộp thêm thuế thu nhập doanh nghiệp và như vậy doanh nghiệp sẽ bị giảm đi nguồn lực ngay lập tức. Hoặc những hoạt động của công ty tại Hà Nội lại không được chuyển tất cả lên Lào Cai (nơi được hưởng ưu đãi thuế suất, tức là có thuế suất thấp hơn Hà Nội)? Một lý do chính đó là chi phí di chuyển hoặc một số lý do khác quan trọng ảnh hưởng đến quyết định như là lao động, đối tác, nhà cung cấp, hệ thống hạ tầng, môi trường sống... Vì vậy, việc *tối thiểu hóa trách nhiệm thuế* không phải là mục đích chính nhưng nhiều tổ chức, cá nhân đã tiêu tốn nhiều thời gian và nguồn lực để tìm cách thực hiện mà không quan tâm đến toàn bộ các hoạt động của tổ chức.

8.2.2. Các hình thức kế hoạch thuế

Kế hoạch thuế thường được dựa vào việc khai thác những lợi thế của hoặc giá trị thời gian của tiền tệ (ví dụ: nộp thuế muộn hoặc trì hoãn thuế) hoặc sự khác nhau về thuế suất (ví dụ: sự chênh lệch thuế suất do có sự khuyến khích, ưu đãi thuế).

Kế hoạch tiết kiệm thuế thông thường xảy ra trong các trường hợp *sự tạo lập cơ sở kinh doanh, sự chuyển đổi hoạt động, sự tính toán thời gian và sự phân chia cơ sở thuế*.

Sự tạo lập cơ sở kinh doanh: là một hình thức kế hoạch thuế nhằm khai thác những lợi thế của ưu đãi thuế đó là việc chuyển một hoạt động sang một tổ chức khác được hưởng thuế suất thuế thấp hơn. Ví dụ: trong những năm qua nhiều công ty đã chuyển trụ sở về hoạt động ở những khu vực có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn nơi có mức thuế suất ưu đãi là 20% thấp hơn so với 28% ở địa bàn cách đó không xa.

Sự chuyển đổi hoạt động: là một hình thức kế hoạch thuế thể hiện sự chuyển đổi hoạt động sang những hoạt động có lợi thế về thuế đối với thu nhập hoặc tài sản được tạo ra. Ví dụ: Quảng cáo để bán hàng sẽ tạo ra thu nhập thường xuyên và bị đánh thuế ngay và sẽ tạo ra hình ảnh của công ty và kèm theo là tài sản thương hiệu (tài sản vô hình), khoản này chưa bị đánh thuế ngay

mà chỉ bị đánh thuế khi tài sản vô hình này được bán (thu nhập về vốn).

Sự tính toán thời gian: là một hình thức kế hoạch thuế thể hiện những kỹ thuật chuyển thu nhập bị đánh thuế (cũng có thể được gọi là cơ sở thuế) sang kỳ kế toán tiếp sau, điều này sẽ làm tăng giá trị hiện tại của dòng tiền. Ví dụ: Khấu hao nhanh cho phép tăng chi phí được trừ của tài sản cố định trong những năm đầu và vì vậy đã trì hoãn được khoản thuế phải nộp sang những năm sau. Một ví dụ khác nữa đó là trường hợp xác định kế hoạch chuyển lỗ sang những năm sau hợp lý sẽ làm giảm trách nhiệm thuế phát sinh.

Sự phân chia cơ sở thuế: là một hình thức kế hoạch thuế thể hiện những kỹ thuật phân tán cơ sở thuế ra cho hai hoặc nhiều đối tượng nộp thuế để khai thác những sự khác nhau về thuế suất.

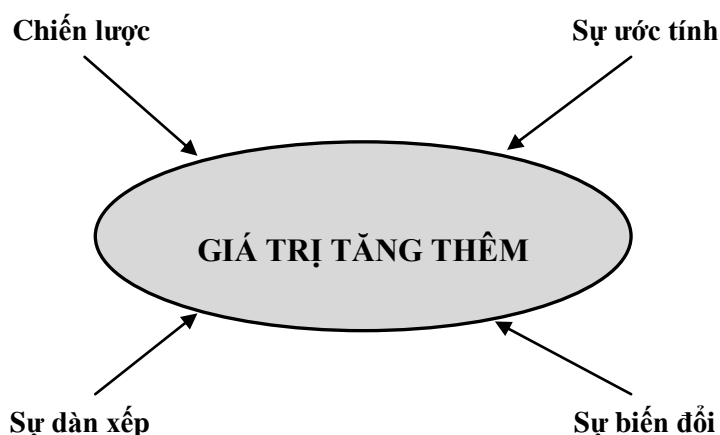
Ví dụ 8.1: Thuế thu nhập cá nhân có mức thuế suất cao nhất là 35% nhưng thuế suất tiêu chuẩn của thuế thu nhập doanh nghiệp là 20%. Một ông chủ của công ty TNHH không có người phụ thuộc tạo ra 700.000.000 đồng lợi nhuận và trả lương cho ông ta là 672.000.000 đồng (mức lương hợp lý), như vậy thu nhập chịu thuế của công ty là 28.000.000 (nếu không trả lương sẽ phải nộp thuế thu nhập là $700.000.000 \times 20\% = 140.000.000$ đồng) nhưng lúc này ông ta chỉ phải đóng thuế thu nhập cá nhân là $57.000.000 + (672.000.000 - 108.000.000 - 384.000.000) \times 25\% = 102.000.000$ đồng và công ty phải trả 5.600.000 đồng ($= 28.000.000 \times 20\%$) tiền thuế. Tổng cộng tiền thuế mà công ty và ông ta phải trả lúc này là 107.600.000 đồng ($= 102.000.000 + 5.600.000$). Bằng kế hoạch thuế này ông ta đã tiết kiệm được số thuế thu nhập mỗi năm là 37.400.000 đồng ($= 140.000.000 - 102.600.000$).

Đặc biệt, trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế hiện nay, việc công ty đa quốc gia có thể thực hiện kế hoạch phân chia cơ sở thuế này để làm giảm trách nhiệm thuế của mình. Tuy nhiên, việc thực hiện theo kế hoạch này của các công ty đa quốc gia đòi hỏi tốn kém nhiều chi phí và bị sự ngăn chặn bởi các biện pháp chống chuyển giá mà các quốc gia đưa ra.

8.3. Thiết lập kế hoạch thuế

Để lựa chọn một trong những hình thức kế hoạch thuế và làm tăng giá trị của công ty, nhà quản lý cần phải thực hiện các hoạt động ra quyết định kinh doanh. Tất nhiên, có thể giá trị của công ty có thể tăng lên vì những lý do khác như do thị trường đánh giá cao tài sản của công ty nhờ những nhân tố nằm ngoài sự kiểm soát của nhà quản lý. Tuy nhiên, một quyết định kinh doanh sẽ tạo ra những giao dịch và giao dịch này phải xảy ra và chuyển tài sản của công ty sang những khoản tiền. Nhà quản lý thường thực hiện những quyết định về mua, bán, thuê, cho thuê và quay vòng vốn. Nhà quản lý thường tối đa hóa giá trị của mỗi giao dịch được thực hiện và như vậy cuối năm tài chính những giao dịch này sẽ tối đa hóa giá trị công ty. Tuy nhiên, những giao dịch này luôn phải chịu sự tác động của chính.

Hình 8.1: Thiết lập kế hoạch thuế theo giao dịch



Một công ty mong muốn thực hiện những giao dịch mà nó làm tối đa hóa giá trị cuối kỳ. Công ty có thể lựa chọn các đối tác hoặc các giao dịch mà sự lựa chọn này được đánh giá bởi mục tiêu *chiến lược* của công ty. Nếu giao dịch (đã tính đến tác động của thuế) phù hợp với những mục tiêu chiến lược của công ty thì nhà quản lý có thể chấp nhận giao dịch này. Ngược lại, thậm chí giao dịch này có những lợi thế về thuế cao nhưng không phù hợp với mục tiêu chiến lược của công ty, công ty có thể xem xét từ chối giao dịch này.

Tiếp theo, công ty *ước tính* trách nhiệm thuế tương lai của công ty và lựa chọn sự tính toán thời gian (năm này hoặc một năm trong tương lai) của giao dịch. Do những ảnh hưởng của các giao dịch thường kéo dài trên một năm nên các dự án của công ty sẽ chịu ảnh hưởng của thuế trong tương lai, việc sử dụng các quy định về thuế, thuế suất hiện tại và dự kiến trong tương lai để dự báo trách nhiệm thuế của công ty trong tương lai.

Thuế cũng còn được *dàn xếp* giữa công ty với các tổ chức khác. Sự dàn xếp này nhằm tìm kiếm cách thức chuyển gánh nặng thuế sang cho tổ chức khác thông qua dàn xếp các điều khoản giao dịch. Các công ty thường cố gắng tối thiểu hóa chi phí thuế bằng cách *biến đổi* các giao dịch thông qua cân nhắc việc sử dụng các ưu đãi thuế. Ví dụ: nhà quản lý có thể tái cấu trúc lại giao dịch để chuyển những chi phí không được trừ thành những chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế hoặc chuyển thu nhập chịu thuế thông thường thành thu nhập từ vốn.

Giá trị tăng thêm là phần giá trị sau thuế mà công ty nhận được, cũng giống như thuế, giá trị tăng thêm luôn là mối quan tâm của hãng trong thời gian hoạt động. Bởi vì, đây là một nguyên tắc cơ bản mà các luồng tiền vào bây giờ có giá trị hơn sau đó và thiết lập kế hoạch thuế cần phải tính đến giá trị theo thời gian của một giao dịch. Giá trị theo thời gian của một giao dịch, giá trị sau thuế và chi phí giao dịch là những yếu tố làm tăng giá trị của công ty trong tương lai. Một yếu tố của giao dịch mà ảnh hưởng đến giá trị tăng thêm là chi phí giao dịch, như hoa hồng bán hàng hoặc phí môi giới, bởi vì chi phí giao dịch làm giảm giá

trị ròng của giao dịch đối với công ty. Nếu chi phí giao dịch vượt quá giá trị hiện tại này thì giao dịch sẽ không được thực hiện.

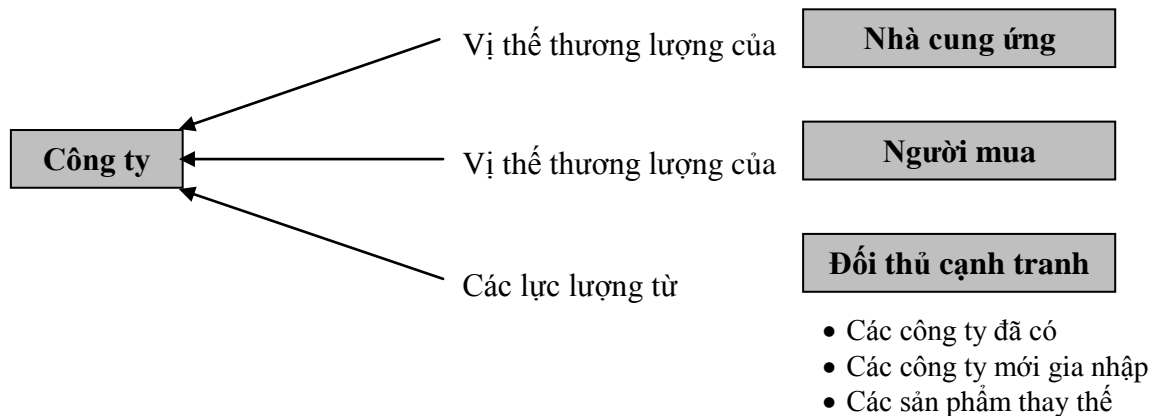
Như vậy, vì theo mô hình thiết kế kế hoạch thuế này nhà quản lý cần phải xem xét tất cả những nhân tố: chiến lược, sự ước tính, giá trị tăng thêm, sự dàn xếp và sự biến đổi nhằm làm tăng giá trị của hãng tốt nhất. Chúng ta sẽ xem xét cụ thể từng nhân tố này.

8.3.1. Chiến lược

Một nhân tố chính của bất kỳ sự thành công nào của một tổ chức là chiến lược được thực hiện một cách thành công và đúng đắn. Kế hoạch thuế cần phải nâng cao chiến lược của công ty và không đưa công ty tham gia vào tối thiểu hóa thuế đối với các giao dịch mà sai lệch với chiến lược của công ty. Ví dụ: một công ty cố gắng đưa thu nhập chịu thuế bằng không để không phải trả thuế thu nhập nhưng điều này lại mâu thuẫn với chiến lược đúng đắn của công ty (vì thu nhập bằng không thì công ty bị đánh giá giá trị thấp trên thị trường chứng khoán). Khi thành lập công ty, chiến lược có thể được suy nghĩ như một kế hoạch tổng thể khai thác nguồn lực để tạo ra vị thế. Một chiến lược đúng đắn và thành công khi nó xuất phát từ những sự đánh giá mục tiêu của công ty thường được gọi là SWOT: làm cho phù hợp Điểm mạnh (S) và Điểm yếu (W) bên trong với Cơ hội (O) và Nguy cơ (T) bên ngoài.

Chiến lược được sinh ra từ những phân tích theo mô hình này được và chiến lược cung cấp một cái nhìn về công ty muốn đi về đâu và điều này được thể hiện trong báo cáo nhiệm vụ của công ty. Ví dụ: báo cáo nhiệm vụ có thể là “trở thành công ty hàng đầu trên thế giới về sản xuất Cà phê.” Cần phải có cấp độ chi tiết hơn của chiến lược để nhằm tận dụng những lợi thế hơn so với đối thủ cạnh tranh về thu hút khách hàng. Một chiến lược như vậy sẽ cho thấy rõ cần phải thực hiện những công việc tốt hơn, chi phí ít hơn hoặc nhanh hơn đối thủ cạnh tranh. Chiến lược kinh doanh của công ty được chi tiết theo cấp độ hoạt động, cấp độ công ty và theo cấp độ quốc tế. Ở cấp độ *hoạt động*, chiến lược của công ty liên quan đến giành được những lợi thế hơn so với đối thủ cạnh tranh để tạo ra giá trị cho khách hàng thông qua sản phẩm hoặc dịch vụ mà công ty cung cấp. Việc tập trung hoạt động đã đưa đến nhiều công ty trang bị thêm máy móc mới để chế biến Cà phê, thông qua đó công ty thực hiện chiến lược kinh doanh của mình. Khi phân tích cạnh tranh công ty cần phải cân nhắc đến những lợi thế hoặc bất lợi về thuế so với đối thủ cạnh tranh. Ở cấp độ *công ty*, chiến lược tập trung vào đa dạng hóa kinh doanh. Chiến lược này nhằm cải thiện tình hình tổ chức hoặc cách thức thực hiện của các đơn vị hiện có hoặc ở một đơn vị mới và nhấn mạnh lợi thế cạnh tranh và giá trị của khách hàng. Ở cấp độ quốc tế, chiến lược tập trung vào khai thác những lợi thế của công ty và những lợi thế kinh doanh trên thị trường toàn cầu. Chiến lược này đòi hỏi phải hiểu biết được các quốc gia mà công ty thực hiện kinh doanh và sự tin tưởng công việc vào chính phủ nước ngoài. Như một phần chiến lược của công ty nó cần phải đương đầu với những nguy cơ đã được chỉ ra ở Hình 9.2.

Hình 8.2: Các nguy cơ chung đối với công ty



Như vậy, kế hoạch thuế hiệu quả tương tác với những chiến lược của công ty như thế nào? Đầu tiên, một công ty không nên thay đổi hình thức của một giao dịch nhằm mục đích thuế, nếu sự thay đổi này không phù hợp với chiến lược của công ty. Chẳng hạn như, nếu một công ty muốn giành được một hoạt động kinh doanh khác không liên quan đến khả năng chính của nó để khai thác những lợi thế về thuế (ví dụ: chuyển lỗ sang các năm sau), thì điều này không nên làm trừ khi biết rõ thu nhập trước thuế đủ lớn.

Thứ hai, một chiến lược cạnh tranh của công ty có thể bị che đậy một phần bởi tình trạng thuế của công ty. Đơn giản là nếu một công ty được cơ cấu lại do đó nó có lợi thế về thuế hơn những đối thủ cạnh tranh của nó, điều này có thể tạo cho công ty có những lợi thế về chi phí so với các đối thủ của nó. Kế hoạch thuế hiệu quả là một công cụ quan trọng để đạt được điều này (xem hình 9.1).

Ví dụ 8.2: Việc cho phép trích khấu hao nhanh (theo Thông tư 45/2013/TT-BTC) đối với tài sản cố định mới với điều kiện công ty có kết quả kinh doanh hiệu quả cao. Cả công ty A và cả đối thủ cạnh tranh lớn nhất của nó đều mong muốn mua máy móc, thiết bị mới phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Công ty A đang phải chịu thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 20%; đối thủ cạnh tranh đang bị lỗ và đang muốn chuyển lỗ sang các năm sau (chưa phải nộp thuế). Nếu giá trị của máy móc mới là 1.000.000.000 đồng, thì chi phí sau thuế của công ty A sẽ thấp hơn bởi vì nó được thực hiện khấu hao nhanh để đưa vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế (mức khấu hao được trích lớn gấp đôi so với đối thủ cạnh tranh). Giả sử máy móc này được khấu hao trong 5 năm, như vậy năm đầu tiên công ty A sẽ có lợi trong việc khấu hao nhanh là 80.000.000 đồng tiền thuế ($= 40\% \times 1.000.000.000 \times 20\%$). Đối thủ cạnh tranh sẽ không được sử dụng khấu hao nhanh cho thiết bị này và như vậy công ty A có thể sử dụng lợi thế này để mua máy móc thiết bị, giảm giá bán sản phẩm hoặc đầu tư vào những dự án mới.

8.3.2. Sự ước tính

Công ty hoạt động trong một môi trường luôn biến động và công ty phải

cố gắng dự tính những hoạt động của các đối thủ cạnh tranh của nó, thị trường và hành động của chính phủ. Kế hoạch thuế của công ty phải điều chỉnh thời gian giao dịch để khai thác những lợi thế về những thay đổi của thuế. Bởi vì một luật thuế trước khi được thay đổi thường có sự lấy ý kiến rộng rãi trước khi phê chuẩn và có hiệu lực nên nhà quản lý có thể biết trước để dự tính kế hoạch thuế của mình. Các công ty sẽ điều chỉnh thời gian giao dịch của mình khi họ biết được chắc chắn trách nhiệm thuế trong tương lai hoặc khi có những thay đổi chính trong luật thuế được biết trước. Ví dụ: họ biết rằng năm nay họ có một khoản lỗ về kinh doanh sẽ được phép chuyển sang năm sau.

Những thay đổi chắc chắn về thuế

Giả sử biết chắc rằng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ giảm vào ngày 1/1/2009. Bây giờ là tháng 12/2008, công ty có thể trì hoãn một số khoản thu nhập cho đến năm sau có nghĩa là họ sẽ chuyển thu nhập sang năm 2009 để khai thác lợi thế về giảm thuế suất.

Ví dụ 8.3: Một công ty đang xem xét việc bán một lô hàng để thu về tiền mặt. Lô hàng này sẽ tạo ra một khoản thu nhập chịu thuế là 20 tỷ đồng. Năm 2008 công ty phải chịu thuế suất thuế TNDN là 28%, nhưng năm 2009 công ty chịu thuế suất thuế TNDN là 25%. Công ty sẽ điều chỉnh thời gian của giao dịch này lùi lại vào năm sau để khai thác lợi thế về thuế. Điều này đã tiết kiệm cho công ty một khoản 0,6 tỷ đồng ($= 20 \times 28\% - 20 \times 25\%$).

Những ảnh hưởng của lỗ kinh doanh

Theo quy định của Luật Thuế TNDN, lỗ kinh doanh của doanh nghiệp được phép chuyển sang những năm sau nhưng trong thời gian không được quá 5 năm. Nếu một công ty trong năm có lỗ kinh doanh, điều khoản này có ảnh hưởng lớn đến sự điều chỉnh thời gian của thu nhập và khoản chi phí được trừ hiện tại của công ty. Bởi vì nó liên quan đến giá trị hiện tại và giá trị tương lai của đồng tiền. Giả sử công ty có một khoản lỗ năm nay là 10 tỷ đồng và được sử dụng chuyển lỗ trong vòng 5 năm, chi phí vốn của công ty là 10%, giá trị hiện tại của khoản thuế được chuyển lỗ khoảng 40% số thuế trong trường hợp không được chuyển lỗ. Đây chính là một điểm quan trọng trong kế hoạch thuế của công ty mà nhà quản lý cần quan tâm.

Những thay đổi không chắc chắn về thuế

Nhà quản lý thuế của công ty có thể dự tính những sự thay đổi về thuế trước khi nó trở thành hiện thực. Ví dụ: khi chúng ta sửa đổi Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp, có kế hoạch hạ thuế suất xuống 25% hoặc 20%. Dự tính này về việc sẽ có thuế suất là 25% hay 20% là một điều rất quan trọng ảnh hưởng đến kế hoạch thuế của công ty. Giả định rằng xác suất của việc sử dụng kế hoạch dự báo việc cắt giảm thuế suất xuống 25% là 50% vào năm 2009, như vậy trách nhiệm thuế của công ty sẽ giảm đi trong những năm tới và càng giảm mạnh khi thuế suất chỉ là 20%. Vì vậy, nhà quản lý thuế của công ty cần phải có kế hoạch thay đổi thời gian giao dịch để tiết kiệm trách nhiệm thuế của công ty. Trong những năm này nhà quản lý thuế của công ty cần phải xem xét liệu Luật

thuế có ảnh hưởng gì đến công ty và việc tăng hay giảm chi phí liên quan đến quảng cáo, tiếp thị, tiếp tân, tiếp khách... đối với công ty (công ty mới thành lập và công ty đã hoạt động trong nhiều năm).

Ví dụ 8.4: Công ty A có ngân sách cho quảng cáo là 1 tỷ đồng trong năm nay. Những nhà quản lý của công ty dự tính rằng xác suất để được tính hết chi phí quảng cáo là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là 30%. Nếu điều này xảy ra thì công ty sẽ tiết kiệm được một khoản thuế là 75 triệu đồng (= 30% x 1 tỷ đồng x 25%). Ngược lại, công ty sẽ không được tính phần chi phí vượt quá mức không chế về chi phí quảng cáo được trừ và sẽ được bù đắp bằng thu nhập sau thuế. Tất nhiên, công ty cần phải cân nhắc liệu mức quảng cáo này nó có tạo ra được kết quả kinh doanh vượt quá phần chi phí không được trừ hay không.

Những ảnh hưởng của giá cả

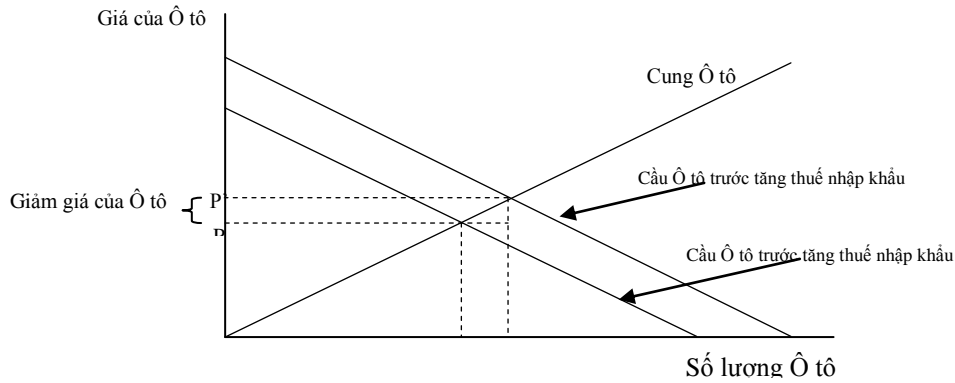
Những đối thủ cạnh tranh có thể phản ứng lại với những thay đổi dự kiến về thuế. Ít nhất đó là phản ứng trên diện rộng về cung và cầu trên một số thị trường nhất định do có sự thay đổi về giá cả. Việc cắt giảm thuế cũng gây ra sự tăng giá và việc tăng thuế là nguyên nhân tạo sức ép giảm giá. Theo cách này, những thay đổi về giá cả thị trường có thể không thể hiện những ảnh hưởng của chính sách thuế. Những ảnh hưởng của giá như vậy được biết như là thuế tiềm ẩn.

Các công ty có thể cố gắng dự tính những ảnh hưởng của giá cả do những thay đổi về thuế gây ra. Độ lớn của những ảnh hưởng giá cả phụ thuộc vào một số điều kiện. Những điều kiện này bao gồm độ co giãn của cung và cầu theo giá và liệu có thêm những nhà cung cấp mới có thể tham gia thị trường không (có thể xảy ra trong dài hạn). Trong thực tế, độ co giãn của cầu/cung theo giá có thể không được biết, mặc dù bộ phận marketing của những công ty lớn thường có những dữ liệu về những thay đổi về giá của các sản phẩm của họ. Điểm mấu chốt ở đây là một số loại hàng hóa hoặc dịch vụ hoặc khoản đầu tư có mức giá như thế nào tại mức thuế đưa ra.

Nếu có sự tăng thuế đối với một số hàng hóa, dịch vụ hoặc đầu tư, ảnh hưởng trở lại đó là giá cả giảm. Những ảnh hưởng về giá này có ý nghĩa gì đối với các nhà quản lý? Nhà quản lý tài giỏi sẽ cố gắng dự tính những sự biến động về giá cả. Có một nguyên lý nổi tiếng trong kinh tế là gánh nặng của thuế mà công ty gánh chịu chỉ một phần khi có một sự thay đổi của thuế gây ảnh hưởng. Ảnh hưởng này được chỉ ra trong Hình 9.3, với những ảnh hưởng của giá cả do có thuế mới (hoặc tăng thuế) đánh vào Ô tô.

Trên Hình 8.3, tương tự rằng cầu ô tô giảm do việc tăng thuế nhập khẩu đối với ô tô. Giá của thị trường cũng giảm xuống và một phần thuế nhập khẩu này nhà nhập khẩu ô tô phải gánh chịu do giá bán bị giảm xuống. Nhà nhập khẩu ô tô có thể dự tính những thay đổi trong chính sách thuế. Tuy nhiên, để cho đường cung dịch chuyển thì các nhà nhập khẩu hiện tại phải giảm đi hoặc giảm lượng nhập khẩu ô tô và điều này sẽ xảy ra trong một thời gian dài.

Hình 8.3: Ảnh hưởng giá cả của tăng thuế nhập khẩu đối với ô tô



Ví dụ 8.5: Giả sử nhà quản lý biết rằng thuế nhập khẩu ô tô sẽ tăng kể từ ngày 1/7/2008, là 10%. Một chiếc ô tô hiện có giá tính thuế nhập khẩu là 30.000 USD, thuế nhập khẩu là 80%, thuế tiêu thụ đặc biệt là 50%, được nhà nhập khẩu bán ra với giá là 90.000 USD. Giá vốn của ô tô nhập khẩu khi chưa tăng thuế là:

$$30.000 \times (1 + 80\%) \times (1 + 50\%) = 81.000 \text{ USD}$$

Và giá vốn của ô tô nhập khẩu sau khi tăng thuế:

$$30.000 \times (1 + 90\%) \times (1 + 50\%) = 85.500 \text{ USD}$$

Như vậy, nếu giữ nguyên giá bán ô tô thì nhà nhập khẩu phải chịu 5.500 USD do việc tăng thuế và nhà nhập khẩu phải có kế hoạch giảm nhập khẩu để tăng giá bán hoặc tăng giá bán nếu cầu không thay đổi. Trên giác độ của người mua xe ô tô, thì phải thay đổi dự toán ngân sách mua ô tô nếu như nhà nhập khẩu tăng giá bán. Đây là một ảnh hưởng do sự thay đổi chính sách thuế nhập khẩu đánh vào ô tô.

8.3.3. Giá trị tăng thêm

Nhà quản lý thuế của công ty bao giờ cũng phải quan tâm đến những giao dịch của công ty nhằm mục tiêu làm tăng giá trị cho công ty. Phần lớn các phương pháp đo lường giá trị tăng thêm của công ty đều xuất phát từ các báo cáo tài chính của công ty. Liên quan đến thu nhập kế toán là các luồng tiền của công ty. Nếu giá trị hiện tại thuần của các luồng tiền thu được từ một giao dịch là tốt thì sau đó theo thời gian nó sẽ được chuyển vào kết quả tài chính tốt. Cả hai hình thức nâng cao giá trị của cổ đông và tăng thù lao quản lý (như: thưởng cho quản lý dựa vào kết quả kinh doanh theo kế toán hoặc cổ phiếu ưu đãi cho các nhà quản lý).

Sử dụng luồng tiền để đo lường giá trị tăng thêm

Mối quan hệ của các luồng tiền với kế toán được minh họa trong ví dụ sau:

Ví dụ 8.6: Giả sử một công ty mua một khu đất trong năm nay và đầu tư vào khu đất này 20 tỷ đồng. Cuối năm sau công ty bán khu đất này với giá là 50 tỷ đồng. Thu nhập sau thuế của công ty trước khi có giao dịch bán khu đất và

trước khi chi thù lao cho cán bộ quản lý tương ứng là: năm nay 200 tỷ đồng và năm sau 220 tỷ đồng. Có 10 triệu cổ phiếu phổ thông của công ty đang lưu hành. Nhà quản lý nhận chi thưởng bằng 5% thu nhập sau thuế. Công ty phải chịu mức thuế suất thuế TNDN là 25%. Ảnh hưởng giá trị tăng thêm từ giao dịch bán khu đất là (đơn vị tính: 1.000.000 đồng):

Loại	Luồng tiền	Thu nhập tài chính năm 2009	Luồng tiền	Thu nhập tài chính năm 2010
Giá vốn	<20.000>	-	-	-
Giá bán	-	-	50.000	-
Thu nhập	-	-	-	30.000
Thuế TNDN:				
(25%)(50.000 -20.000)	-	-	<7.500>	<7.500>
Chi thù lao quản lý:				
(5%)(30.000)(1-25%) ^a			<1.125>	<1.125>
Luồng tiền thuần	<20.000>		41.375	
Những thay đổi về thu nhập				21.375
Thay đổi thu nhập trên mỗi cổ phiếu:				2.137,5 đồng
	(21.375)/(10)			

^a Do chi thưởng quản lý là chi phí lấy từ thu nhập sau thuế

Trong ví dụ này, việc phân tích luồng tiền có cùng kết quả với thu nhập do kế toán tài chính thực hiện và bằng 21.375.000.000 đồng. Chỉ có một sự khác nhau giữa các luồng tiền và thu nhập khi lập báo cáo. Giá trị của cổ đông tăng lên 2.137,5 đồng mỗi cổ phiếu (EPS = 2.1375,5); thu nhập của nhà quản lý tăng lên 1.125.000.000. Lưu ý rằng các luồng tiền sẽ rất ít khi bằng chính xác với sự thay đổi thu nhập tài chính nhận được theo thời gian, nhưng nó gần bằng với thu nhập tài chính. Một điều căn bản cần phải lưu ý là nếu nhà quản lý tối đa hóa luồng tiền sau thuế đối với mỗi giao dịch thì điều này cũng sẽ tối đa hóa giá trị của cổ đông như kế toán tài chính đã đo lường. Vì vậy, việc sử dụng phân tích luồng tiền chiết khấu (DCF) để đo lường liệu một phương pháp quản lý thuế sẽ làm tăng giá trị của công ty hay không là cần thiết.

Giá trị tăng thêm, luồng tiền và giá trị theo thời gian

Một nguyên lý của kinh doanh đó là một đồng thu nhập bây giờ sẽ có giá trị hơn một đồng thu nhập sau đó. Nếu thuế suất và cơ sở thuế không thay đổi, nhà quản lý thuế cần có kế hoạch trì hoãn thu nhập và gia tăng chi phí được trừ

khi xác định thu nhập chịu thuế. Đó chính là giá trị hiện tại (NPV) của khoản thuế dự tính mà nhà quản lý nên tính toán để tối thiểu hóa. Điều này cho thấy rằng không chỉ các luồng tiền mà còn cả các luồng tiền chiết khấu nên được sử dụng để xác định liệu một giao dịch có làm tăng giá trị sau thuế của công ty hay không.

Ví dụ 8.7: Một công ty có thể thực hiện một trong hai khoản đầu tư. Cả hai khoản này được thực hiện trong 3 năm và có cùng luồng tiền trước thuế thu về là 10.000.000 đồng/năm. Tổng số thuế của khoản đầu tư đầu tiên là 6.000.000 đồng (mỗi năm trả 2.000.000 đồng). Tổng số thuế đối với khoản đầu tư thứ hai cũng là 6.000.000 đồng, nhưng tất cả khoản thuế này được chi trả trong năm cuối cùng. Nếu công ty có 10% chi phí vốn, vì vậy giá trị hiện tại của thuế đối với khoản đầu tư thứ nhất là: $2.000.000 (0,9091) + 2.000.000 (0,8264) + 2.000.000 (0,7513) = 4.973.600$ đồng (nhân tố giá trị hiện tại cho một năm là $1/(1+r)^n = 1/(1,1)^1 = 0,9091$ và năm thứ hai là $1/(1,1)^2 = 0,8264$). Đối với khoản đầu tư thứ hai, giá trị hiện tại của thuế là $6.000.000(0,7513) = 4.507.800$ đồng. Vì vậy, chúng ta có thể thấy giá trị thời gian của sự trì hoãn thuế và khoản đầu tư thứ hai có giá trị tăng thêm lớn hơn cho công ty.

Phương pháp khác đo lường giá trị tăng thêm

Ngoài phương pháp luồng tiền chiết khấu thì còn có các phương pháp khác để đo lường giá trị tăng thêm của công ty. Trên cơ sở hàng năm, nhà đầu tư và các chủ nợ sẽ giám sát tình hình tài chính của công ty. Bởi vì thông tin DCF (đặc biệt là về các dự án riêng lẻ) là rất ít được cung cấp cho người bên ngoài, họ thường phải dựa vào đánh giá hoạt động thông qua các dữ liệu báo cáo tài chính được công bố. Vì vậy, nhà quản lý cần phải biết các giao dịch ảnh hưởng như thế nào đến sự đo lường giá trị tăng thêm. Các phương pháp đo lường báo cáo tài chính hàng năm phổ biến là lãi trên cổ phiếu (EPS), thu nhập trên vốn chủ sở hữu (ROE) và giá trị tăng thêm về kinh tế (EVA). EVA ngày càng trở thành phương pháp đánh giá quan trọng, nó được xác định bằng lợi nhuận hoạt động sau thuế trừ chi phí vốn bình quân có trọng số của công ty. Theo EVA thì nếu một giao dịch tối thiểu hóa trách nhiệm thuế có thể là cách làm kém cỏi nếu nó làm giảm EVA.

EVA có thể giảm đi do lợi nhuận hoạt động sau thuế bị giảm xuống hoặc do tăng sử dụng vốn hoặc sử dụng vốn với chi phí cao hơn. Giả sử một công ty mua một nhà máy mới và nhà máy này làm tăng thêm lợi nhuận hoạt động hàng năm là 1 tỷ đồng. Công ty sử dụng phương pháp khấu hao nhanh và được miễn thuế trong 2 năm kể từ khi có thu nhập chịu thuế. Để tài trợ cho nhà máy này, công ty phát hành 1 tỷ đồng trái phiếu với lãi suất là 8%. Trước khi thực hiện mua nhà máy, công ty có lợi nhuận hoạt động sau thuế là 100 tỷ đồng và vốn là 200 tỷ dưới dạng phát hành cổ phiếu có chi phí là 14%. EVA trước và sau khi thực hiện giao dịch mua nhà máy là:

Lợi nhuận sau thuế - Chi phí vốn = EVA

Trước khi mua nhà máy: $100 - (200) \times 14\% = 72$ tỷ

Sau khi mua nhà máy: $101 - [(200) \times 14\% + (1) \times 8\%] = 72,2$ tỷ

Vì vậy, theo EVA thì việc mua nhà máy này có thể được chấp nhận vì có EVA sau khi mua lớn hơn trước khi mua nhà máy (EVA tăng lên 0,2 tỷ đồng). Tuy nhiên, trước khi đưa ra quyết định cuối cùng về mua nhà máy cần phải sử dụng phân tích NPV để xem xét những ảnh hưởng dài hạn (như do chi phí khấu hao giảm dần trong những năm sau, hết thời hạn ưu đãi thuế...).

Tối đa hóa giá trị tăng thêm và những xung đột tiềm tàng

Việc tối đa hóa hay làm tăng giá trị tăng thêm là một cam kết ngầm giữa nhà quản lý công ty và các cổ đông của công ty, điều này liên quan chặt chẽ đến thông tin của kế toán tài chính. Công ty có thể có ràng buộc vay nợ với các chỉ tiêu tài chính nhất định. Vì vậy, một giao dịch trong khi tiết kiệm được thuế nhưng có thể gây hại cho công ty nếu nó làm cho các chỉ tiêu tài chính phá vỡ những ràng buộc tài chính. Giả sử có một giao dịch tiết kiệm được 100 triệu đồng thuế. Tuy nhiên, giao dịch này được tài trợ bằng vay nợ và làm tăng thêm khoản nợ hiện có của công ty và làm cho hệ số nợ trên vốn chủ sở hữu vượt quá mức tối đa được quy định trong ràng buộc vay nợ. Nếu chi phí để thu xếp lại khoản nợ vượt quá 100 triệu đồng thì giao dịch này sẽ bị loại bỏ. Những cam kết khác trên cơ sở kế toán tài chính có thể với nhà quản lý, khách hàng hoặc nhà cung cấp.

Để thấy rõ hơn điều này chúng ta quay lại với ví dụ 8.6. Giả sử bạn là giám đốc tài chính của một công ty và đang cố gắng quyết định liệu có đầu tư vào một khu đất hay không. Khoản vốn đầu tư 20 tỷ đồng sẽ tạo ra luồng tiền âm trong năm thứ nhất và không có ảnh hưởng tích cực đối với EPS cho đến năm thứ 2. Nếu nhà quản lý cấp dưới của công ty được nhận tiền thưởng dựa trên EPS có thể đầu tư 20 tỷ đồng vào một dự án khác mà có ảnh hưởng tích cực đến EPS trong năm này và có thể rất khó thuyết phục họ đầu tư vào khu đất này thậm chí việc đầu tư vào đất có thể có NPV sau thuế cao hơn.

Cổ đông quan tâm như thế nào đến phương pháp đo lường giá trị tăng thêm của một giao dịch có liên quan với thuế? Phương pháp được sử dụng là NPV nhưng cũng phải cân nhắc bất kỳ những đánh giá báo cáo tài chính quan trọng và vấn đề ràng buộc liên quan đến báo cáo tài chính.

Rủi ro và sự điều chỉnh giá trị tăng thêm

Cả rủi ro kinh doanh và cả rủi ro do sự thay đổi của chính sách thuế nên được xem xét đối với lập kế hoạch thuế của nhà quản lý.

9. QUY ĐỊNH VỀ HÀNH NGHỀ DỊCH VỤ LÀM THỦ TỤC VỀ THUẾ VÀ TƯ VẤN THUẾ

Sự phát triển trong công tác quản lý thu thuế và nâng cao tính tuân thủ của đối tượng nộp thuế đòi hỏi phải có sự tham gia của toàn xã hội và đặc biệt là các tổ chức kinh doanh dịch vụ tư vấn làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế. Cơ chế đối tượng nộp thuế tự khai, tự nộp thuế (Self-Assessment System) là một cách thức nâng cao tính tuân thủ cũng như hiệu quả quản lý thu thuế hiện nay ở Việt Nam.

Tuy nhiên, cơ chế này cần phải có sự trợ giúp của cả phía các cơ quan nhà nước (chủ yếu là cơ quan thuế) cũng như các tổ chức chuyên nghiệp cung cấp các dịch vụ về thuế cho các đối tượng nộp thuế. Trong phần này chúng ta tìm hiểu về dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế. Đối tượng nào được phép kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế? Đối tượng nào được tư vấn thuế? Điều kiện để thực hiện cung cấp dịch vụ cho đối tượng nộp thuế; Quyền và trách nhiệm của tổ chức kinh doanh dịch vụ, cá nhân tư vấn thuế; Cơ quan quản lý hoạt động kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế.

9.1. Làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế

Chúng ta cần phân biệt làm thủ tục thuế và tư vấn thuế. Nhìn chung, *làm thủ tục về thuế là thay mặt khách hàng xử lý các vấn đề về đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, khiếu nại về thuế, lập hồ sơ đề nghị miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế* trong khi *tư vấn thuế là cung cấp những “lời khuyên” cho khách hàng về làm sao để tối ưu trách nhiệm thuế của những hoạt động trong tương lai* (chủ yếu là tư vấn về kế hoạch thuế đã được trình bày trong chương 9). Hai hoạt động này thường gắn chặt với nhau, những chuyên gia thuế phát hiện ra để tư vấn trong quá trình cung cấp dịch vụ làm thủ tục về thuế hoặc trong quá trình tư vấn thuế cần phải có những lời khuyên về tuân thủ thuế về thuế cho khách hàng. Tuy nhiên, phần lớn các tổ chức kinh doanh đều dành phần lớn thời gian vào công tác làm thủ tục về thuế trong hoạt động tuân thủ thuế của họ.

Cả hoạt động làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế đều đòi hỏi các yêu cầu về chuyên môn. Một nhà tư vấn thuế giỏi phải là một người đã rất thông thạo làm các thủ tục về thuế. Chính hoạt động làm thủ tục về thuế đã dạy cho họ làm thế nào để trở thành một nhà tư vấn thuế giỏi.

Tóm lại, tư vấn thuế được phát triển và dựa vào làm thủ tục về thuế. Chính vì vậy, những quy định về kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế là điều mà các nhà tư vấn thuế phải tuân theo.

9.2. Kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Ở nước ta hiện nay, chỉ có tổ chức mới có thể thực hiện kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế, riêng cá nhân không được phép kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế mà chỉ có thể hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế thông qua tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế. Cá nhân cũng như tổ chức có thể hành nghề tư vấn thuế.

Phần này chúng ta sẽ xem xét những điều kiện để kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

9.2.1. Điều kiện kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Theo quy định hiện hành của Luật pháp Việt Nam, chỉ có *tổ chức* mới được phép kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế. Cụ thể:

Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế là doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ *có điều kiện* được thành lập và hoạt động theo Luật doanh nghiệp,

thực hiện các thủ tục về thuế theo thỏa thuận với người nộp thuế.⁷

Có điều kiện ở đây có nghĩa là tổ chức cung cấp dịch vụ làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế cần phải:

- Có ngành, nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế được ghi trong giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh;

- Có ít nhất hai nhân viên được cấp chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế (còn gọi là “*nhân viên đại lý thuế*”).

Dịch vụ làm thủ tục về thuế do tổ chức được phép hành nghề cung cấp là hoạt động mà tổ chức này thực hiện các thủ tục đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, khiếu nại về thuế, lập hồ sơ đề nghị miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế thay người nộp thuế đảm bảo tuân thủ theo đúng Luật pháp của Việt Nam và hợp đồng cung cấp dịch vụ được ký kết.

“Nhân viên đại lý thuế” là người có Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế do Tổng cục Thuế cấp và làm việc cho tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

Các nhân viên đại lý thuế phải đảm bảo được các điều kiện theo quy định:

- Là công dân Việt Nam hoặc công dân nước ngoài được phép sinh sống và làm việc tại Việt Nam trong thời hạn từ một năm trở lên (kể từ thời điểm đăng ký hành nghề), trừ các cá nhân thuộc một trong các trường hợp: Người bị hạn chế hoặc mất năng lực hành vi dân sự; Đang bị tụy cứu trách nhiệm hình sự, đang chấp hành hình phạt tù hoặc đã bị kết án về một trong các tội về kinh tế, về chức vụ liên quan đến tài chính, kế toán mà chưa được xóa án tích; Nhân viên đại lý thuế đã bị thu hồi vĩnh viễn Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế hoặc trong thời gian bị xử lý vi phạm dưới hình thức tạm đình chỉ; Cán bộ, công chức đang tại chức theo quy định của pháp luật về cán bộ, công chức; Cán bộ, công chức, viên chức sau khi thôi giữ chức vụ đang trong thời gian quy định không được kinh doanh, theo quy định tại Nghị định số 102/2007/NĐ-CP ngày 14/6/2007 của Chính phủ về việc quy định thời hạn không được kinh doanh trong lĩnh vực trách nhiệm quản lý đối với cán bộ, công chức, viên chức sau khi thôi giữ chức vụ;

- Có phẩm chất, đạo đức nghề nghiệp, trung thực, có ý thức chấp hành nghiêm chỉnh pháp luật của Nhà nước;

- Có Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế do Tổng cục Thuế cấp;

- Là thành viên sáng lập hoặc có hợp đồng lao động làm việc trong tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

Ngoài những điều kiện trên đối với nhân viên đại lý thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế cần phải quan tâm đến những yếu tố liên quan đến nhân viên đại lý thuế, gồm:

⁷ Theo Điều 20 khoản 4 của Luật Quản lý thuế

Thứ nhất, mỗi một nhân viên đại lý thuế *chỉ được đăng ký* làm nhân viên đại lý thuế tại một đại lý thuế *trong cùng một thời gian* (không được đăng ký làm việc cùng lúc cho từ hai tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế trở lên).

Thứ hai, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải lưu giữ hồ sơ của nhân viên đại lý thuế gồm: Đơn đăng ký hành nghề (theo mẫu ban hành kèm theo Thông tư số 117/2012/TT-BTC ngày 19/7/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn về hành nghề dịch vụ thủ tục về thuế; Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế (bản sao có chứng thực); 01 ảnh màu cỡ 3x4 chụp trong thời gian 6 tháng tính đến thời điểm nộp hồ sơ đăng ký hành nghề.

Thứ ba, nhân viên đại lý thuế *chỉ được hành nghề* khi có tên trong danh sách nhân viên của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế do Tổng cục Thuế thông báo trên Website của Tổng cục Thuế.

9.2.2. Thủ tục, hồ sơ đăng ký hành nghề

Khi có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ hành nghề tư vấn làm thủ tục về thuế, trước khi hoạt động, tổ chức kinh doanh dịch vụ này phải lập hồ sơ đăng ký hành nghề gửi cho Tổng cục Thuế. Cụ thể, hồ sơ gồm có:

- Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh và Giấy chứng nhận đăng ký thuế (bản sao có công chứng hoặc chứng thực);

- Danh sách nhân viên đại lý thuế làm việc tại tổ chức hành nghề (theo mẫu ban hành kèm theo Thông tư số 117/2012/TT-BTC ngày 19/7/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn về hành nghề dịch vụ thủ tục về thuế) kèm theo đơn đăng ký hành nghề của từng nhân viên;

- Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế của các nhân viên đại lý thuế có tên trong danh sách đăng ký (bản sao có chứng thực);

- 01 ảnh màu cỡ 3x4 của nhân viên đăng ký hành nghề chụp ở thời điểm làm đơn đăng ký hành nghề.

9.2.3. Quyền và trách nhiệm của tổ chức hành nghề kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

9.2.3.1. Quyền của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế:

Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ làm thủ tục về thuế, tổ chức này có các quyền sau:

- Thực hiện các thủ tục về thuế theo hợp đồng với người nộp thuế;

- Yêu cầu tổ chức, cá nhân nộp thuế cung cấp đầy đủ, chính xác các chứng từ, hồ sơ, tài liệu và thông tin cần thiết liên quan tới việc làm thủ tục về thuế theo hợp đồng đã ký kết giữa hai bên;

- Được cơ quan thuế các cấp hướng dẫn miễn phí thủ tục hành chính, phổ biến các quy định mới về thuế, tập huấn, bồi dưỡng nghiệp vụ thuế định kỳ và hỗ trợ kỹ thuật khi thực hiện kê khai thuế điện tử;

- Thực hiện các quyền của người nộp thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế và theo hợp đồng với người nộp thuế;

- Có quyền khiếu nại công chức thuế, cơ quan thuế không thực hiện đúng các quy định của pháp luật gây khó khăn, cản trở hoạt động dịch vụ làm thủ tục về thuế của đại lý thuế và nhân viên đại lý thuế.

9.2.3.2. Trách nhiệm của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế:

a) Đăng ký nhân viên đại lý thuế

Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải có ít nhất hai nhân viên đại lý thuế hoạt động thường xuyên, chính vì vậy tổ chức này phải có trách nhiệm đăng ký nhân viên đại lý thuế với cơ quan nhà nước, cụ thể:

- Hàng năm, trước ngày 30 tháng 11, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm tổng hợp danh sách nhân viên đăng ký làm việc tại tổ chức này năm sau gửi Tổng cục Thuế kèm theo hồ sơ đăng ký nhân viên đại lý thuế. Những nhân viên đại lý thuế đã đăng ký hành nghề tại tổ chức này năm trước nếu tiếp tục làm việc cho tổ chức đó năm sau thì không phải làm hồ sơ mới. Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế báo cáo danh sách các nhân viên tiếp tục hành nghề này với Tổng cục Thuế (theo mẫu ban hành kèm theo Thông tư số 117/2012/TT-BTC)

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm đăng ký bổ sung danh sách nhân viên đại lý thuế mới được tuyển dụng hoặc mới được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế với Tổng cục Thuế kèm theo hồ sơ đăng ký nhân viên đại lý thuế.

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm thông báo về Tổng cục Thuế danh sách nhân viên hành nghề chuyển, nghỉ việc, nghỉ hưu, chết hoặc không đủ điều kiện hành nghề theo quy định của pháp luật (theo mẫu quy định) trong thời gian 10 ngày kể từ ngày nhân viên đại lý thuế đó chính thức nghỉ việc hoặc thôi làm việc tại tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

b) Khi kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Khi kinh doanh dịch vụ này, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải có hợp đồng được ký kết, thực hiện các công việc theo hợp đồng và phải tuân thủ những quy định sau:

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải lập hợp đồng bằng văn bản với tổ chức, cá nhân nộp thuế về phạm vi công việc thủ tục về thuế được uỷ quyền, thời hạn được uỷ quyền, trách nhiệm của các bên và các nội dung khác do hai bên thoả thuận và được ghi trong hợp đồng không trái với quy định của pháp luật. Các tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế đã đăng ký hành nghề với Tổng cục Thuế và có tên trên danh sách công khai các tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế đã đăng ký hành nghề trên Website của Tổng cục Thuế mới được thực hiện ký hợp đồng dịch vụ làm thủ tục về thuế.

- Thông báo bằng văn bản cho cơ quan Thuế quản lý trực tiếp người nộp thuế về hợp đồng dịch vụ làm thủ tục về thuế: phạm vi công việc thủ tục về thuế được uỷ quyền, thời hạn uỷ quyền.

- Khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, lập hồ sơ đề nghị số tiền thuế được miễn, số tiền thuế được giảm, số tiền thuế được hoàn theo quy định của Luật Quản lý thuế và các quy định khác của pháp luật có liên quan. Cụ thể: khi làm thủ tục về thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế chịu trách nhiệm kê khai hồ sơ thuế, có chữ ký của người đại diện theo pháp luật của đại lý thuế, đóng dấu trên tờ khai thuế, chứng từ nộp thuế, hồ sơ thuế, hồ sơ quyết toán thuế, hồ sơ hoàn thuế, hồ sơ miễn thuế, giảm thuế và trên hồ sơ thuế phải có cả chữ ký của nhân viên đại lý thuế trực tiếp thực hiện dịch vụ trên cơ sở hợp đồng đã ký giữa đại lý thuế với tổ chức, cá nhân nộp thuế. Khi ký tên trên các hồ sơ thuế, nhân viên đại lý thuế phải ghi rõ họ, tên và số chứng chỉ hành nghề do Tổng cục Thuế cấp.

- Cung cấp cho cơ quan quản lý thuế các tài liệu, chứng từ để chứng minh tính chính xác của việc khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, đề nghị số tiền thuế được miễn, số tiền thuế được giảm, số tiền thuế được hoàn của người nộp thuế.

- Không được thông đồng với công chức quản lý thuế, người nộp thuế để trốn thuế, gian lận thuế. Trường hợp tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có hành vi thông đồng với tổ chức cá nhân nộp thuế hoặc tự thực hiện các hành vi trốn thuế, khai thiếu thuế, vi phạm thủ tục về thuế thì tổ chức, cá nhân nộp thuế vẫn phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về các nội dung sai phạm trên. Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải liên đới chịu trách nhiệm và phải chịu bồi thường theo hợp đồng đã ký kết với tổ chức, cá nhân nộp thuế.

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm báo cáo với cơ quan Thuế trong các trường hợp: Chậm nhất vào ngày 31 tháng 3 hàng năm, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế thực hiện gửi báo cáo tình hình hoạt động của năm trước bằng văn bản tới Tổng cục Thuế và cơ quan Thuế nơi tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trụ sở chính về tình hình hoạt động của mình, những tồn tại, cách khắc phục và các kiến nghị với cơ quan Thuế; Báo cáo tình hình hoạt động kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế và các thông tin cần thiết khác phục vụ cho hoạt động quản lý khi Tổng cục Thuế yêu cầu đột xuất bằng văn bản; Khi có sự thay đổi tên gọi, địa chỉ trụ sở chính, văn phòng giao dịch, nội dung đăng ký kinh doanh của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế và thay đổi nhân viên đại lý thuế phải thông báo bằng văn bản cho Tổng cục Thuế chậm nhất là 10 ngày kể từ ngày thay đổi.

- Hàng năm, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế cử nhân viên đại lý thuế tham gia khoá học cập nhật kiến thức do Tổng cục Thuế tổ chức.

9.2.4. Điều kiện để được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế

Các cá nhân là người Việt Nam hoặc người nước ngoài được phép dự thi

để được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế. Các cá nhân này phải có lý lịch rõ ràng, có phẩm chất, đạo đức tốt, trung thực, có ý thức chấp hành nghiêm chỉnh Pháp luật của Việt Nam. Ngoài điều kiện trên, các cá nhân phải có các điều kiện sau:

- Có bằng cao đẳng trở lên thuộc các chuyên ngành kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán, luật và đã có thời gian làm việc *từ hai năm trở lên* trong những lĩnh vực này;

- Có đầy đủ Hồ sơ đăng ký dự thi cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế đã dự thi đầy đủ và đạt kết quả yêu cầu và đã được Hội đồng thi cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế công nhận.

9.2.5. Xử phạt và khen thưởng

a) Đối với tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế

- Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế làm thủ tục về thuế thay người nộp thuế nếu có hành vi vi phạm pháp luật về thuế thì bị xử phạt hành chính theo quy định tại Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 10 năm 2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế (Thông tư hướng dẫn số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013).

- Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế bị *tạm đình chỉ* hoạt động dịch vụ làm thủ tục về thuế và *xoá tên trên danh sách công khai đại lý thuế* đã đăng ký hành nghề làm dịch vụ về thuế trên Website của Tổng cục Thuế trong các trường hợp: Không còn đủ điều kiện hành nghề theo những vấn đề được trình bày ở mục 10.2.1 của chương này; Không cung cấp thông tin theo yêu cầu của cơ quan Thuế, không nộp báo cáo về tình hình hoạt động theo quy định.

- Hình thức tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế: Tổng cục Thuế ra quyết định tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và xoá tên khỏi danh sách hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và thông báo công khai trên Website của Tổng cục Thuế.

b) Xử lý vi phạm đối với nhân viên đại lý thuế

- Nhân viên đại lý thuế bị *thu hồi vĩnh viễn* và công bố công khai Chứng chỉ hành nghề không còn giá trị trong các trường hợp: Có hành vi thông đồng, giúp người nộp thuế trốn thuế, gian lận thuế bị kết án bằng một bản án có hiệu lực về tội trốn thuế (được quy định tại Điều 161 Bộ luật Hình sự của nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam số 15/1999/QH10 ngày 21/12/1999); Phát hiện sử dụng văn bằng, Chứng chỉ giả trong hồ sơ thi cấp Chứng chỉ hành nghề.

- Nhân viên đại lý thuế bị tạm đình chỉ hành nghề và xoá tên trong danh sách đăng ký hành nghề *1 năm* trong các trường hợp: Cho người khác mượn hoặc sử dụng Chứng chỉ hành nghề hoặc hành nghề tại 02 đại lý thuế trở lên trong cùng một khoảng thời gian; Hành nghề khi chưa có tên trong danh sách công bố công khai nhân viên đại lý thuế đã đăng ký hành nghề.

c) Hình thức thu hồi, tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế:

Tổng cục Thuế ra Quyết định thu hồi, tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và xóa tên khỏi danh sách đăng ký hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và thông báo công khai đến cơ quan thuế các cấp và trên Website của Tổng cục Thuế.

d) Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế bị tạm đình chỉ hành nghề, nhân viên đại lý thuế bị tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế đã bị xóa tên khi hết thời hạn tạm đình chỉ nếu tiếp tục hành nghề thì phải đăng ký lại theo quy định.

9.3. Hành nghề dịch vụ tư vấn thuế

Hiện nay, Việt Nam chưa có một quy định pháp lý cụ thể nào về tư vấn thuế. Tuy nhiên, như đã trình bày trong phần 10.1, nhà tư vấn thuế phải tuân theo những quy định về kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế và các quy định hành nghề khác.

Bên cạnh những Luật pháp chung liên quan đến nhà cung cấp dịch vụ tư vấn thuế và khách hàng, cần phải có thêm những quy định cụ thể mà nhà tư vấn thuế phải tuân theo khi thay mặt khách hàng làm việc với cơ quan Thuế.

9.3.1. Cơ quan quản lý hoạt động hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế

Cơ quan chịu trách nhiệm quản lý các tổ chức hoạt động hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế hiện nay ở Việt Nam, bao gồm: Cơ quan cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh (Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cơ quan quản lý nhà nước về hoạt động hành nghề (Tổng cục Thuế). Tuy nhiên, trong mục này chúng ta chỉ đề cập đến cơ quan quản lý nhà nước về hoạt động hành nghề kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

9.3.1.1. Tổng cục Thuế

Tổng cục Thuế là cơ quan Quản lý nhà nước về tổ chức quản lý thu thuế của Việt Nam, Tổng cục Thuế chịu trách nhiệm quản lý:

- Tổ chức thi và cấp Chứng chỉ hành nghề làm thủ tục về thuế thống nhất tập trung trên cả nước;

- Tổ chức các khoá đào tạo, bồi dưỡng kiến thức về pháp luật thuế, kế toán cho người dự thi lấy Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế; cho các nhân viên đại lý thuế định kỳ hàng năm hoặc khi có sửa đổi, bổ sung hay ban hành mới về pháp luật thuế;

- Tiếp nhận và quản lý hồ sơ đăng ký Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và nhân viên đại lý thuế;

- Xác nhận danh sách đăng ký hành nghề đại lý thuế;

- Tạm đình chỉ hoạt động dịch vụ làm thủ tục về thuế đối với Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế vi phạm pháp luật và thông báo cho cơ quan

Thuế các cấp biết;

- Tạm đình chỉ, thu hồi Chứng chỉ hành nghề đối với nhân viên đại lý thuế và xoá tên trong danh sách đăng ký nhân viên đại lý thuế;

- Thông báo công khai: Danh sách Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế đã đăng ký hành nghề đến cơ quan Thuế các cấp và đăng trên Website của Tổng cục Thuế, vào tháng 12 hàng năm; Danh sách bổ sung Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế mới đăng ký hành nghề hoặc ngừng hoạt động hành nghề tới cơ quan Thuế các cấp và đăng trên Website của Tổng cục Thuế trong thời hạn 10 ngày, kể từ khi nhận đủ hồ sơ hợp lệ; Danh sách Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế bị tạm đình chỉ hoạt động, nhân viên đại lý thuế bị tạm đình chỉ, bị thu hồi Chứng chỉ hành nghề, thời gian bị tạm đình chỉ đến cơ quan Thuế các cấp và trên Website của Tổng cục Thuế; Nội dung công khai bao gồm: Tên Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, năm thành lập, địa chỉ trụ sở chính, số lượng nhân viên đại lý thuế, họ và tên nhân viên, số Chứng chỉ hành nghề và các thông tin cần thiết khác có liên quan đến Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế;

- Thanh tra, kiểm tra, xử lý các vi phạm trong việc chấp hành pháp luật, và các quy định liên quan đối với các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế;

- Tổng hợp báo cáo, đánh giá định kỳ hàng năm về tình hình hoạt động của các nhân viên đại lý thuế, các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế;

- Khi nhận hồ sơ dự thi, hồ sơ đăng ký nhân viên đại lý thuế, hồ sơ đăng ký hành nghề đối với Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế nếu kiểm tra thấy hồ sơ không đủ, đúng quy định thì Tổng cục Thuế phải thông báo bằng văn bản cho người dự thi, Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế biết trong thời hạn 7 ngày kể từ ngày nhận được hồ sơ.

9.3.1.2. Cục thuế và chi cục thuế

Trách nhiệm quản lý của cục thuế và các chi cục thuế:

- Công khai danh sách Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế tại trụ sở cơ quan thuế;

- Quản lý, kiểm tra, thanh tra theo chức năng tình hình hoạt động của các nhân viên đại lý thuế, các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế hoạt động tại địa phương theo quy định của Tổng cục Thuế và xử lý các vi phạm theo quy định của pháp luật.

- Đôn đốc các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế báo cáo định kỳ hàng năm về tình hình hoạt động của các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế trên địa bàn và tổng hợp báo cáo, đánh giá tình hình hoạt động, đề xuất kiến nghị; chi cục thuế gửi cục thuế trước ngày 15/4 hàng năm, cục thuế gửi Tổng cục Thuế trước ngày 30/4 hàng năm.

MỤC LỤC CHUYÊN ĐỀ 3

1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ THUẾ.....	284
1.1. Khái niệm và đặc điểm của thuế.....	284
1.2. Chức năng của thuế	286
1.2.1. Chức năng đảm bảo nguồn thu cho NSNN	286
1.2.2. Chức năng phân phối lại nhằm đảm bảo công bằng xã hội.....	287
1.2.3. Chức năng điều tiết vĩ mô nền kinh tế hay khắc phục những bất cân bằng của thị trường	287
1.3. Phân loại thuế	287
1.3.1. Phân loại theo thẩm quyền đánh thuế.....	288
1.3.2. Phân loại theo cơ sở thuế.....	288
1.3.3. Phân loại theo phương thức đánh thuế	288
1.3.4. Phân loại dựa theo mối quan hệ giữa thuế với thu nhập	290
1.3.5. Phân loại theo cách thiết kế mức thu	290
1.4. Các yếu tố cấu thành một sắc thuế	290
1.4.1. Tên gọi.....	290
1.4.2. Người nộp thuế.....	291
1.4.3. Cơ sở thuế.....	291
1.4.4. Mức thuế.....	291
1.4.5. Ưu đãi thuế	293
1.4.6. Trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế.....	293
1.4.7. Thủ tục kê khai, thu nộp, quyết toán thuế	293
1.5. Cơ sở pháp lý của thuế	294
1.6. Quá trình đổi mới về thuế tại Việt Nam	294
1.6.1. Khái quát về hệ thống chính sách thuế Việt Nam	294
1.6.2. Khái quát về tổ chức bộ máy quản lý thu thuế	296
2. THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG.....	299
2.1. Khái niệm, đặc điểm và tác dụng của thuế GTGT	299
2.1.1. Khái niệm	299
2.1.2. Đặc điểm của thuế GTGT.....	300
2.1.3. Tác dụng của thuế GTGT	301
2.2. Phạm vi áp dụng thuế GTGT.....	301
2.2.1. Người nộp thuế GTGT	301
2.2.2. Đối tượng chịu thuế, đối tượng không thuộc diện chịu thuế.....	302
2.2.3. Các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT.....	305
2.3. Căn cứ tính thuế.....	309
2.3.1. Giá tính thuế GTGT.....	309
2.3.2. Thuế suất thuế GTGT	320
2.4. Thời điểm tính thuế GTGT.....	323
2.5. Phương pháp tính thuế GTGT	323
2.5.1. Phương pháp khấu trừ thuế.....	323
2.5.2. Phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng.....	333
2.6. Quy định về hóa đơn chứng từ mua bán hàng hóa, dịch vụ	335
2.7. Quy định về hoàn thuế giá trị gia tăng	336
2.7.1. Đối tượng và trường hợp được hoàn thuế	336
2.7.2. Điều kiện, thủ tục được hoàn thuế GTGT	343
2.8. Quy định về nơi nộp thuế GTGT.....	344
2.9. Quy định về quản lý thuế GTGT	345
2.10. Văn bản pháp luật về thuế GTGT.....	345

PHỤ LỤC 01-GTGT - ĐỐI TƯỢNG KHÔNG CHỊU THUẾ GTGT	347
PHỤ LỤC 02-GTGT: DANH MỤC HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ	357
ĐƯỢC ÁP DỤNG MỨC THUẾ SUẤT THUẾ GTGT 0%	357
PHỤ LỤC 03-GTGT - DANH MỤC HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ	360
ÁP DỤNG MỨC THUẾ SUẤT THUẾ GTGT 5%	360
PHỤ LỤC 04-GTGT: DANH MỤC CÁC TRƯỜNG HỢP	362
KHÔNG PHẢI KÊ KHAI, TÍNH NỘP THUẾ GTGT	362
3. THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT	365
3.1. Những vấn đề chung về thuế TTĐB	365
3.1.1. Khái niệm, đặc điểm	365
3.1.2. Vị trí và vai trò của thuế TTĐB	367
3.2. Phạm vi áp dụng của thuế TTĐB	367
3.2.1. Đối tượng nộp thuế TTĐB	367
3.2.2. Đối tượng chịu thuế, đối tượng không thuộc diện chịu thuế	368
3.3. Căn cứ tính thuế	374
3.3.1. Giá tính thuế	374
3.3.2. Thuế suất	379
3.3.3. Phương pháp tính thuế	383
3.4. Hoàn thuế TTĐB	387
3.5. Giảm thuế	389
3.6. Một số điểm lưu ý về quản lý thuế TTĐB	389
3.6. Văn bản pháp luật hiện hành về thuế TTĐB	390
4. THUẾ XUẤT KHẨU, THUẾ NHẬP KHẨU	391
4.1. Những vấn đề chung về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu	391
4.1.1. Khái niệm	391
4.1.2. Vị trí, vai trò của thuế XNK	392
4.1.3. Chính sách thuế XNK trong quá trình tự do hóa thương mại quốc tế	392
4.2. Thuế XNK của Việt Nam - quá trình hình thành và phát triển	393
4.3. Phạm vi áp dụng thuế XNK	394
4.3.1. Đối tượng chịu thuế	394
4.3.2. Các trường hợp không chịu thuế XNK	394
4.3.3. Người nộp thuế	394
4.4. Thuế chống bán phá giá, thuế chống trợ cấp, thuế tự vệ	395
4.4.1. Thuế chống bán phá giá	395
4.4.2. Thuế chống trợ cấp	395
4.4.3. Thuế tự vệ	396
4.5. Căn cứ tính thuế, hạn ngạch thuế quan, thời điểm tính thuế và tỷ giá tính thuế	397
4.5.1. Căn cứ tính thuế	397
4.5.2. Thuế đối với hàng hóa nhập khẩu áp dụng hạn ngạch thuế quan	399
4.5.3. Thời điểm tính thuế XNK	400
4.5.4. Tỷ giá tính thuế	400
4.6. Quản lý thuế XNK	400
4.6.1. Nguyên tắc quản lý thuế XNK	400
4.6.2. Hồ sơ khai thuế XNK	402
4.6.3. Thời hạn nộp thuế XNK	402
4.6.4. Kê khai, nộp thuế XNK	403
4.6.5. Thứ tự thanh toán tiền thuế; Ấn định thuế	404
4.7. Miễn thuế, giảm thuế	404
4.7.1. Miễn thuế	405
4.7.2. Giảm thuế	408

4.8. Hoàn thuế thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.....	408
4.8.1. Các trường hợp được hoàn thuế XNK.....	408
4.8.2. Nguyên tắc và phương pháp xác định số thuế XNK được hoàn	409
4.8.3. Thủ tục hoàn thuế	409
4.9. Các văn bản quy phạm pháp luật hiện hành về thuế XNK.....	409
5. THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP.....	410
5.1. Những vấn đề chung về thuế thu nhập doanh nghiệp.....	410
5.1.1. Khái niệm	410
5.1.2. Đặc điểm của thuế TNDN	411
5.1.3. Vai trò của thuế TNDN	411
5.1.4. Quá trình hình thành và phát triển của thuế TNDN ở Việt Nam.....	412
5.2. Nội dung chủ yếu của Luật Thuế TNDN ở Việt Nam.....	413
5.2.1. Người nộp thuế	413
5.2.2. Phương pháp tính thuế thu nhập doanh nghiệp	414
5.2.3. Thu nhập tính thuế.....	416
5.2.4. Thu nhập chịu thuế	416
5.2.5. Thu nhập miễn thuế	445
5.2.6. Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định của pháp luật	448
5.2.7. Thuế suất	449
5.2.8. Xác định thu nhập tính thuế và thuế TNDN đối với chuyển nhượng bất động sản	450
5.2.9. Xác định thu nhập tính thuế và thuế TNDN đối với chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán	453
5.2.10. Ưu đãi thuế TNDN	456
5.2.11. Quản lý thuế TNDN	472
5.2.12. Văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN	474
6. THUẾ THU NHẬP CÁ NHÂN	475
6.1. Những vấn đề chung về thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam	475
6.2. Quy định của pháp luật hiện hành về thuế TNCN.....	477
6.2.1. Đối tượng nộp thuế.....	477
6.2.2. Thu nhập chịu thuế	478
6.2.3. Thu nhập được miễn thuế	485
6.2.4. Giảm thuế	487
6.2.5. Phương pháp tính thuế đối với cá nhân cư trú.....	487
6.2.6. Phương pháp tính thuế TNCN đối với cá nhân không cư trú.....	503
6.2.7. Đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế	506
6.2.8. Các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNCN	510
7. QUẢN LÝ THUẾ	511
7.1. Những vấn đề chung về quản lý thuế	511
7.1.1. Một số quan niệm về quản lý thuế.....	511
7.1.2. Chủ thể quản lý.....	513
7.1.3. Đối tượng bị quản lý.....	514
7.2. Nội dung quản lý thuế hiện hành tại Việt Nam	514
7.2.1. Đăng ký thuế.....	516
7.2.2. Kê khai thuế, tính thuế.....	517
7.2.3. Nộp thuế	520
7.2.4. Ấn định thuế	521
7.2.5. Kiểm tra thuế, thanh tra thuế	522
7.2.6. Cường chế thi hành quyết định hành chính thuế	523
7.2.7. Xử lý vi phạm pháp luật về thuế.....	524
8. KẾ HOẠCH THUẾ.....	525

8.1. Sự cần thiết của kế hoạch thuế đối với hoạt động quản trị doanh nghiệp	525
8.2. Mục đích của kế hoạch thuế và các hình thức kế hoạch thuế.....	525
8.2.1. Mục đích của kế hoạch thuế	525
8.2.2. Các hình thức kế hoạch thuế.....	526
8.3. Thiết lập kế hoạch thuế.....	527
8.3.1. Chiến lược	529
8.3.2. Sự ước tính	530
8.3.3. Giá trị tăng thêm.....	533
9. QUY ĐỊNH VỀ HÀNH NGHỀ DỊCH VỤ LÀM THỦ TỤC VỀ THUẾ VÀ TƯ VẤN THUẾ	536
9.1. Làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế	537
9.2. Kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.....	537
9.2.1. Điều kiện kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế	537
9.2.2. Thủ tục, hồ sơ đăng ký hành nghề.....	539
9.2.3. Quyền và trách nhiệm của tổ chức hành nghề kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế	539
9.2.4. Điều kiện để được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế	541
9.2.5. Xử phạt và khen thưởng	542
9.3. Hành nghề dịch vụ tư vấn thuế.....	543
9.3.1. Cơ quan quản lý hoạt động hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế.....	543

*

* *

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 chứng từ kế toán, sổ kế toán và BCTC ở Việt Nam thì phải sử dụng đồng thời tiếng Việt và tiếng nước ngoài.

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

1.6. Các hành vi bị nghiêm cấm

a) Giả mạo, khai man 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

ng 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 bảo đảm 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. Chữ ký trên chứng từ điện tử có giá trị như chữ ký trên chứng từ bằng giấy.

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.

3. 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..

4. 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 huỷ 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.

5. Trách nhiệm của đơn vị kế toán trong trường hợp tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại

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

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

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

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

- Đối với tài liệu kế toán có liên quan đến tài sản nhưng không thể phục hồi bằng các biện pháp quy định tại khoản 2 và khoản 3 Điều 42 Luật kế toán thì phải kiểm kê tài sản để lập lại tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại.

6. Công việc kế toán trong trường hợp đơn vị kế toán chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi 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 bị 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 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.

Các hướng dẫn cụ thể áp dụng các tiêu chuẩn ghi nhận 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, tặng 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 lũy 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 lũy 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 thủy sản, giấy phép khai thác tài nguyên...

Các trường hợp sau không thỏa 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 lũy 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 lũy 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 thỏa mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:

- Nếu bên thuê hủy hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc hủy 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 đề 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 lỗ hoặc lãi 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 kết 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

. Thoả 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 ánh 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 kết của mình theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” (đoạn 30).

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

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

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

9.1. Các giao dịch bằng ngoại tệ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Báo cáo tại ngày lập Bảng CĐKT

Tại ngày lập Bảng CĐKT: (đoạn 10)

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

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

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

- Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ hoặc trong việc báo cáo các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của một doanh nghiệp theo các tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được

ghi nhận ban đầu, hoặc đã được báo cáo trong BCTC trước, được xử lý như sau: (đoạn 12)

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 ro 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 tùy 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 tùy 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 trừ (-) 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 tắc áp 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 tắc áp 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 phân 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 lũy 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 lũy 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 chênh 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 kết khi chắc chắn là:

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

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

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

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

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

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

- Việc xác định giá trị thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải phản ánh 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 thuế 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 ánh 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 của 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 lũy 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 lũy 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 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 cập 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 lý 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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):

+ Cửa kỳ có thay đổi, nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại; hoặc

+ Cửa 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, tùy 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 MỤC 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 đầu 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 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 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 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 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;
- Phân 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 thỏa 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 phí 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 tùy 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 khoản nội bộ và nhận lại giá trị giao khoản 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 chuyên 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 XD CB, 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 chung

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 cân 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 cân 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 tùy 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 tùy 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:

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

- 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 giá trị vật tư, hàng hóa tồn kho thực tế, giá trị 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 phản 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 sàng 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 tồn kho 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 tùy 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:

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

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

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

1. Kế 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 thủy 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 DỜ 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 dang TK 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 tùy 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.

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

7.1. 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.

7.2. 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.

7.3. 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.

7.4. 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.

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

VI – KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

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. Tùy 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 lũy 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 dõi tài sản thuê hoạt động trên thuyết minh BCTC, không ghi nhận là tài sản trong BCDKT.

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 chuyên 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 lũy kế của các loại TSCĐ và bất động sản đầu tư (BĐSDT) 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 tùy 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 (BĐSDT) 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 BĐSĐT 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 BĐSĐT đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng);

+ Các chi phí khi mới đưa BĐSĐT vào hoạt động lần đầu trước khi BĐSĐT 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 BĐSĐT 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 BĐSĐT 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 DỨ 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 XD/CB 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.

VIII – 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 liên quan đến kỳ báo cáo phải hạch toán ngay tại thời điểm phát sinh, không được ghi nhận là chi phí trả trước vì lý 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	}xx	Thuế suất 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 CÀM 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.

IX - 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 thông 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, BDSĐT, 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 kê 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, ví dụ: Nhà thầu 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 NỢP 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 ủy 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 tại 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 thuê 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 kế 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 chuyên 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 chuyên 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:

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

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 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.

X - 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 yếu 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 $\pm 1\%$ 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 hội tở do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hội tở 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 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 thuế 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.

XI - 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.

- Chi 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 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 thoả 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 hoá cho người mua;

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

- 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 hoá dưới hình thức đổi lại để lấy hàng hoá, 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 thoả 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 phân 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 thỏa 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 tùy 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.

1.6.12. 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 TOÁN THU 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).

XII - 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 thêm 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: Kế 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 XDChB.

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 XDChB).

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 XDChB 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, sắm lốp bị hao mòn với mức độ nhanh hơn mức khấu hao đầu xe nên thường phải thay thế nhiều lần nhưng giá trị sắm 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, giá 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. Chi 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, XDCC, 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 sổ 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

CHƯƠNG I
BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP ĐỘC LẬP

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 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 dùng hoạt động;

- Công ty mẹ dùng 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 đồng 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 Đồng Việt 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. 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.

1.1. 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.

1.2. 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 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 đương 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.

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).

- 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 lũy kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành lớn hơn tổng số tiền lũy 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 kế 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”.

- *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

mục 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.

- *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”.

b) 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.

- *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 kế 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 (...).

- *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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 (...).

- *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 lũy 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 (...).

- *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”.

- *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.

- *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 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.

c) *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.

c) *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.

c1) 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, thuê 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 lũy kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch lớn hơn tổng số doanh thu đã ghi nhận lũy 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 phân 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”.

c2) 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 chỉ 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”.

d) *Vốn chủ sở hữu (Mã số 400 = Mã số 410 + Mã số 430)*

- *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”.

e) 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”.

2.2. Lập và trình Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục (Mẫu số B 01/CDHD - DNKLT)

2.2.1. 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;

2.2.2. 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.

2.2.3. 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.

2.3. Hướng dẫn lập và trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu số B 02 - DN)

2.3.1. 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).

2.3.2. 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.

2.3.3. Nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu trong Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh

2.3.3.1. 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 lũy 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.

2.3.3.2. 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 lũy 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.

2.3.3.3. 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.

2.3.3.4. 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 lũy 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.

2.3.3.5. 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 hóa, 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.

2.3.3.6. 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 lũy 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.

2.3.3.7. 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 lũy 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.

2.3.3.8. 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.

2.3.3.9. 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.

2.3.3.10. 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.

2.3.3.11. 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.

2.3.3.12. 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.

2.3.3.13. 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.

2.3.3.14. 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.

2.3.3.15. 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.

2.3.3.16. 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).

2.3.3.17. 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).

2.3.3.18. 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).

2.3.3.19. 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.

2.3.3.20. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (Mã số 71)

2.3.3.20.1. 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.

2.3.3.20.2. Lãi suy giảm trên cổ phiếu được xác định như sau

$$\text{Lãi suy giảm trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông} - \text{Số trích quỹ khen thưởng, phúc lợi}}{\text{Số bình quân gia quyền của cổ phiếu + phổ thông đang lưu hành trong kỳ}} \times \text{Số lượng cổ phiếu phổ thông dự kiến được phát hành thêm}$$

2.3.3.20.3. 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 lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính như sau:

$$\text{Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi} = \frac{\text{Tỷ lệ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi}}{\text{Mệnh giá cổ phiếu ưu đãi}} \times \text{Giá trị hợp lý của khoản thanh toán}$$

- 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.

2.3.3.20.4. 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”.

2.4. Hướng dẫn lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03 - DN)

2.4.1. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

2.4.1.1. 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.

2.4.1.2. 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.

2.4.1.3. 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.

2.4.1.4. 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.

2.4.1.5. 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.

2.4.1.6. 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.

2.4.1.7. 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.

2.4.1.8. 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.

2.4.1.9. 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.

2.4.1.10. 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.

2.4.1.11. 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...).

2.4.1.12. 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.

2.4.2. 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...

2.4.3. 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 XD/CB 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.

2.4.4. Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm

2.4.4.1. 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.

2.4.4.1.1. 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 tặng 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

2.4.4.1.2. *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 phân 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 XD CB; 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 XD CB 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 XD CB. 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 XD CB) 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 (...).

$$\text{Mã số 20} = \text{Mã số 08} + \text{Mã số 09} + \text{Mã số 10} + \text{Mã số 11} + \text{Mã số 12} + \text{Mã số 13} + \text{Mã số 14} + \text{Mã số 15} + \text{Mã số 16} + \text{Mã số 17}$$

2.4.4.2. 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, BĐSĐT, 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, XD CB), 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 XD CB, 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 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

(kiểm 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

2.4.4.3. 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.

2.4.4.4. 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 lũy 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:
 $(8.000 \text{ Cổ phiếu} / 10.000 \text{ cổ phiếu}) \times 100\% = 80\%$.

Quyền biểu quyết trực tiếp của Công ty Y tại Công ty Z là:
 $(600 / 1.000) \times 100\% = 60\%$.

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.

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích gián} \\ \text{tiếp của công ty mẹ} \\ \text{tại công ty con} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích} \\ \text{tại công ty con} \times \\ \text{đầu tư trực tiếp} \end{array} \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích của} \\ \text{công ty con đầu tư trực} \\ \text{tiếp tại công ty con đầu} \\ \text{tư gián tiếp} \end{array}$$

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%
	<u>100%</u>	<u>100%</u>

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 IV

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 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 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 $250 \times 60\%$	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 LNSTCPP	đư
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 phân 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. BCDKT 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	30.000	
Cộng	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 x 80%)	40.000	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x 80%)	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 x 20%)	10.000	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x 20%)	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 đến 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 x 80%)	40.000
Nợ LNST chưa phân phối (90.000 x 80%)	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	280.00c	-
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 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 giá 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 chuyên 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 chuyên 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	1.000	5.000	6.000
- Nguyên giá	2.000	5.000	6.000
- Hao mòn lũy kế	(1.000)		
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	40.000	17.000	17.000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.000	3.000	3.000
- Chênh lệch đánh giá lại tài sản			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		1.400
		1.000	

(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 của tài sản thuần của công ty B tại ngày mua.

	Vốn chủ sở hữu ngày mua theo GTHL	Công ty mẹ 80%	Cổ đông không KS 20%
Vốn góp của chủ sở hữu	17.000	0	0
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	1.000	5.000			7.000
- Nguyên giá	2.000	5.000	1.000a		8.000
- Hao mòn lũy kế	(1.000)				(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		40.000
			3.400b		
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	10.000	3.000	2.400a		10.000
			600b		
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				200a	4.200
				4.000c	
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 2.000 triệu). 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	Cổ
	mẹ	đông
Vốn chủ	80%	không
sở hữu		kiểm
tại ngày		soát
mua		20%

		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 lũy 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 lũy 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	1.000	5.000			6.800
- Nguyên giá	2.000	5.000	1.000a		8.000
- Hao mòn lũy kế	(1.000)			200d	(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		40.000
			3.400b		
Quỹ đầu tư phát triển		1.000	800a		
			200b		
LNST chưa phân phối	10.000				10.960
- LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước		1.400	440d		960
- LNST chưa phân phối kỳ này					
Lợi ích cổ đông không kiểm soát				200a	4.040
				3.600b	
				240c	
Cộng vốn chủ sở hữu	50.000	19.400			55.000
Chi phí quản lý			200d		(200)
LNST, trong đó:		1.400		440d	1.200

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.

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

2.1. Phương pháp 1:

$$\begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông} \\ \text{không kiểm soát} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ} \\ \text{đông không} \\ \text{kiểm soát đầu} \\ \text{kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông} \\ \text{không kiểm soát} \\ \text{phát sinh trong kỳ} \end{array}$$

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.

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:

$$\begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông} \\ \text{không kiểm soát} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Vốn chủ sở} \\ \text{hữu của công} \\ \text{ty con tại cuối} \\ \text{kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ sở hữu của} \\ \text{cổ đông không} \\ \text{kiểm soát tại thời} \\ \text{điểm cuối kỳ} \end{array}$$

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% x 1.400 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

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:

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 lũy 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.

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 BCDKT 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	40.000	17.000	40.000
- Quỹ đầu tư phát triển		1.000	
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.300	1.400	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 - Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn

$$280 = 700 - 420$$

bộ của bên bán hàng

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	40.000	17.000	40.000
- Quỹ đầu tư phát triển		1.000	
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.300	1.445	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	40.000	17.000	40.000
- Quỹ đầu tư phát triển		1.000	
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.300	1.550	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.

	Hàng tồn kho cuối kỳ	Hàng tồn kho đầu kỳ	Cộng	Đơn vị: Triệu đồng
Loại trừ lãi chưa thực hiện	-60	20	-40	
<u>Chi phí thuế TNDN hoãn lại</u>	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 lũy 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 lũy kế TSCĐ (hao mòn lũy 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 lũy kế TSCĐ (hao mòn lũy 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 lũy 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 lũy kế TSCĐ (hao mòn lũy 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 lũy kế TSCĐ (hao mòn lũy 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 lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy 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 lũy kế đến cuối kỳ. Tùy 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 lũy 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 lũy kế TSCĐ (điều chỉnh lũy 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 lũy 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 lũy kế TSCĐ (điều chỉnh lũy 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 kỳ trước (số hao mòn lũy 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 lũy kế TSCĐ (điều chỉnh lũy 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 lũy 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 lũy kế đến cuối kỳ. Tùy 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 lũy 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 lũy kế đến cuối kỳ trước)

Có Giá trị hao mòn lũy 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 lũy kế đến cuối kỳ trước)

Có Giá trị hao mòn lũy 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 lũy kế đến cuối kỳ trước)

Có Giá trị hao mòn lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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	11.000	6.200	16.800
Trong đó TSCĐ		1200	800
- Nguyên giá		1500	2.000

- Hao mòn lũy kế		(300)	(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	40.000	17.000	40.000
- Quỹ đầu tư phát triển		1.000	
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.375	1.100	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		(300)	(200)
- Phân bổ LTTM			(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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 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			75
Tài sản thuần khác	11.000	6.200	16.600
Trong đó TSCĐ		900	600
- Nguyên giá		1500	2.000
- Hao mòn lũy kế		(600)	(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	40.000	17.000	40.000
- Quỹ đầu tư phát triển		1.000	
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.375	1.100	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		(300)	(200)
- Phân bổ LTTM			(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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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 lũy 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	11.000	6.200	16.400
Trong đó TSCĐ		900	400
- Nguyên giá		1500	2.000
- Hao mòn lũy kế		(600)	(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	40.000	17.000	40.000
- Quỹ đầu tư phát triển		1.000	
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	10.375	1.100	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		(300)	(200)
- Phân bổ LTTM			(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 lũy 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 lũy kế của việc loại trừ chi phí đi vay trong giá trị tài sản dở dang lũy 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 (lũy 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)

lũy Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số điều chỉnh 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 lũy 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 lũy 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	

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. Bút toán kết chuyển

11.1. 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.

11.2. 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.

11.3. 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.

PHẦN VI 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 tùy 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 thỏa thuận với biến phí, nếu làm tăng lãi trên biến phí tức là làm tăng lợi nhuận. Nếu công ty chấp nhận đơn đặt hàng này sẽ làm cho tổng lãi trên biến phí tăng thêm:

$$30.000 \times (60.000 - 50.000) = 300.000.000 \text{ (đồng)}$$

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:

$$30.000 \times (60.000 - 47.000) - 50.000.000 = 340.000.000 \text{ (đồng)}$$

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: $\text{lãi trên biến phí tính trên một đơn vị nhân tố bị giới hạn} = \text{Lãi trên biến phí (số dư đảm phí) đơn vị sản phẩm} / \text{số lượng đơn vị nhân tố giới hạn tính trên một sản phẩm}$.

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 móc, thiết bị.

Lấy chỉ tiêu “lãi trên biến phí (số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố giới hạn” làm tiêu chuẩn để xác định thứ tự ưu tiên sản xuất sản phẩm.

- Nếu có 2 nhân tố giới hạn:

+ Xác định nhân tố giới hạn chủ chốt.

+ Xác định: lãi trên biến phí (số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố bị giới hạn chủ chốt = Lãi trên biến phí (số dư đảm phí) đơn vị sản phẩm/số lượng đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt tính trên một sản phẩm.

+ Lấy chỉ tiêu “lãi trên biến phí(số dư đảm phí) tính trên một đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt” làm tiêu chuẩn để xác định thứ tự ưu 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 ưu 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 , $f(x) = c_j x_j \Rightarrow \text{Max}$

Trong đó c_j là lãi trên biến phí (số dư đảm phí) đơn vị sản phẩm loại j , x_j là số lượng sản phẩm loại j cần sản xuất ứng với các yếu tố d thừa ($j = 1$ đến n loại sp)

+ *Bước 2:* Xác định điều kiện các nhân tố giới hạn và biểu diễn chúng thành hệ các bất phương trình.

Điều kiện các nhân tố giới hạn: $a_{ij}x_j < b_i$ ($i = 1$ đến m , có m nhân tố giới hạn)

Trong đó: a_{ij} là hệ số ứng với sản phẩm loại j và nhân tố d thừa có giới hạn thứ i (a_{ij} 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 ...); b_i 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 định 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: $2.000 \times 1 + 1.500 \times 3 = 6.500$ giờ; trong khi đó công ty

chỉ có thể cung cấp tối đa 6000 giờ; nên số giờ 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. Thứ 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 gián 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 gián 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:

$$H_B = \frac{Z_{KB}}{Z_{KA}} \quad H_C = \frac{Z_{KC}}{Z_{KA}}$$

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:
 - + Chí phí nguyên vật liệu trực tiếp: 5.000
 - + Chí phí nhân công trực tiếp: 1.000
 - + Chí phí sản xuất chung: 1.500
- Chí phí sản xuất trong tháng tập hợp cho toàn bộ quy trình công nghệ:
 - + Chí phí nguyên vật liệu, trực tiếp: 45.000
 - + Chí phí nhân công trực tiếp: 9.000
 - + Chí phí sản xuất chung phân bổ: 11.500
- Chí phí sản xuất sản phẩm dở dang cuối tháng:
 - + Chí phí nguyên vật liệu trực tiếp: 2.000
 - + Chí phí nhân công trực tiếp: 700
 - + Chí 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	180	1,0	180
2 - Sản phẩm B	150	0,8	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	Chí 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	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	

				SP chuẩn					
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

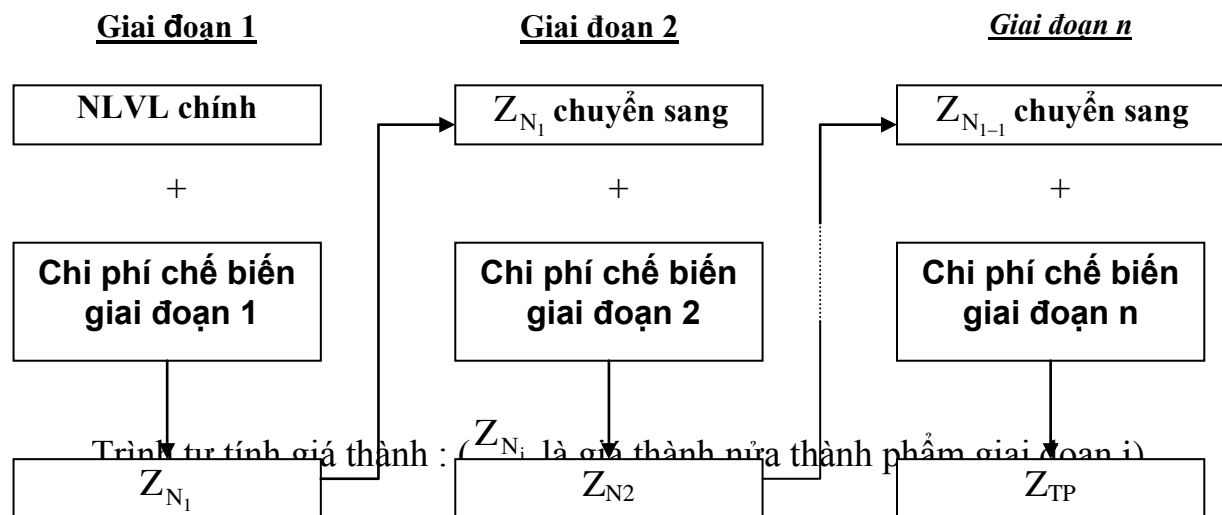
c) Tính giá thành sản phẩm đối với doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục

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:



$$Z_{N_1} = D_{DK1} + C_1 - D_{CK1}$$

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:

$$Z_{N_2} = D_{DK_2} + Z_{N_1} \text{ chuyển sang} + C_2 - D_{CK_2}$$

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.

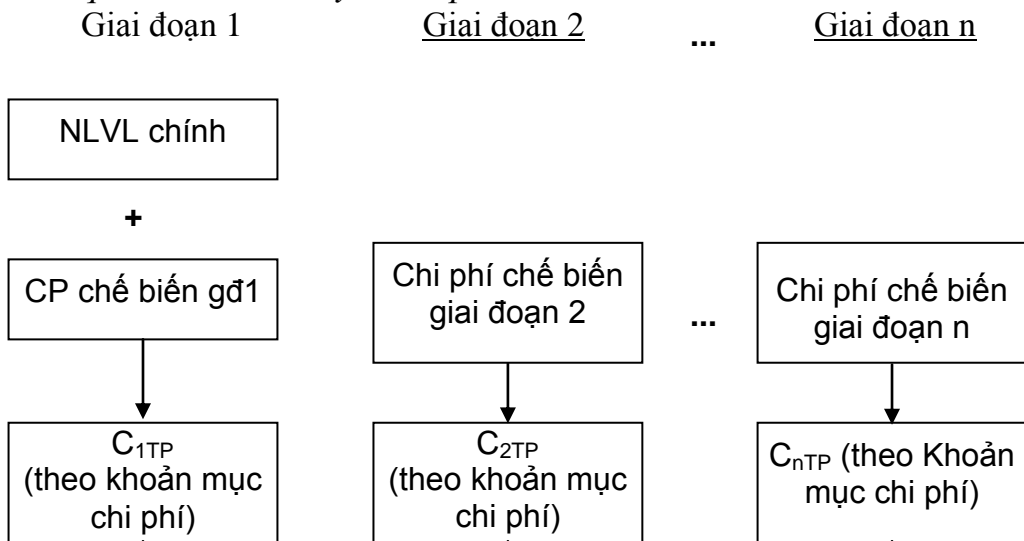
+ Chi phí chế biến của giai đoạn 2: Đây là bộ phận chi phí bỏ vào theo mức độ gia công chế biến.

Tuần tự như vậy cho đến giai đoạn cuối cùng, sẽ tính được giá thành thành phẩm:

$$Z_{TP} = D_{DK_n} + Z_{N_{n-1}} \text{ chuyển sang} + C_n - D_{CK_n}$$

Chi phí giai đoạn trước kết chuyển một cách tuần tự sang giai đoạn sau, có thể kết chuyển tuần tự từng khoản mục, hoặc kết chuyển tuần tự tổng hợp. Để quản lý, phân tích chi phí người ta thường thực hiện kết chuyển tuần tự từng khoản mục chi phí. Vì vậy phương pháp tính giá thành phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm còn được gọi là phương pháp kết chuyển tuần tự chi phí.

(2) *Tính giá thành phân bước không tính giá thành nửa thành phẩm có thể mô tả quá trình kết chuyển chi phí theo sơ đồ:*



Phương pháp này đòi hỏi trước hết phải xác định được chi phí sản xuất của từng giai đoạn nằm trong giá thành thành phẩm cuối cùng theo từng khoản mục chi phí, sau đó tổng cộng song song từng khoản mục chi phí sản xuất của từng giai đoạn nằm trong giá thành thành phẩm sẽ được giá thành của thành phẩm. *Phương pháp này còn được gọi là phương pháp kết chuyển chi phí song song.*

Trình tự tính toán:

$$C_{Itp} = \frac{D_{DK_i} + C_i}{Q_i} \times Q_{Itp}$$

Trong đó:

+ C_{iTP} : Là chi phí giai đoạn công nghệ i tính trong giá thành thành phẩm.

+ $D_{Đki}$, C_i : Chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ của giai đoạn công nghệ i

+ Q_i : là khối lượng sản phẩm mà giai đoạn i đầu tư chi phí

+ Q_{iTP} : Khối lượng thành phẩm đã quy đổi về nửa thành phẩm giai đoạn i.

$$Q_{iTP} = Q_{TP} \times H_i$$

+ H_i : là hệ số sử dụng sản phẩm giai đoạn i:

và

$$Z_{TP} = \sum_{i=1}^n C_{iTP}$$

$$z_{TP} = \frac{Z_{TP}}{Q_{TP}}$$

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:

$$+ \text{Chi phí VLTT} = \frac{374.000.000}{1.200 + 500} \times 500 = 110.000.000$$

$$+ \text{Chi phí NCTT} = \frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (500 \times 60\%) = 18.000.000$$

$$+ \text{Chi phí SXC} = \frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times (500 \times 60\%) = 21.000.000$$

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:

$$+ \text{Chi phí VLTT} = \frac{264.000.000}{800 + 400} \times 400 = 88.000.000$$

+ Chi phí NCTT

$$= \frac{72.000.000}{800 + 400} \times 400 + \frac{60.000.000}{800 + (400 \times 50\%)} \times (400 \times 50\%) = 36.000.000$$

+ Chi phí SX chung

$$= \frac{84.000.000}{800 + 400} \times 400 + \frac{72.000.000}{800 + (400 \times 50\%)} \times (400 \times 50\%) = 42.400.000$$

Bảng tính giá thành thành phẩm A

Sản lượng : 800

Khoản mục chi phí	D _{ĐK}	Chi phí sản xuất trong kỳ		D _{CK}	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:

$$+ \text{Chi phí VLTT} = \frac{374.000.000}{1.200 + 500} \times 800 = 176.000.000$$

$$+ \text{Chi phí NCTT} = \frac{90.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times 800 = 48.000.000$$

$$+ \text{Chi phí SXC} = \frac{105.000.000}{1.200 + (500 \times 60\%)} \times 800 = 56.000.000$$

- Chi phí giai đoạn 2 trong giá thành thành phẩm:

$$+ \text{Chi phí NCTT} = \frac{60.000.000}{800 + (400 \times 50\%)} \times 800 = 48.000.000$$

$$+ \text{Chi phí SXC} = \frac{72.000.000}{800 + (400 \times 50\%)} \times 800 = 57.600.000$$

Bảng tính giá thành thành phẩm A

Sản lượng: 800

Khoản mục chi phí	Chi phí sản xuất từng giai đoạn trong Z _{TP}		Z	z
	PX1	PX2		
Chi phí VLTT	176.000.000	-	176.000.000	220.000
Chi phí NCTT	48.000.000	48.000.000	96.000.000	120.000
Chi phí SXC	56.000.000	57.600.000	113.600.000	142.000
Cộng	280.000.000	105.600.000	385.600.000	482.000

Sản lượng: 4.500

KMCP	Đdk	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:

$$\begin{aligned}
 &+ \text{ Chi phí VLTT} = \frac{495.000.000}{5.000 + 500} \times 4.500 = 405.000.000 \\
 &+ \text{ Chi phí NCTT} = \frac{55.000.000}{5.000} \times 4.500 = 49.500.000 \\
 &+ \text{ Chi phí SXC} = \frac{60.500.000}{5.000} \times 4.500 = 54.450.000
 \end{aligned}$$

- 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: Kế 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 ($D_{DK} +$

C)

$$\text{Chi phí đơn vị (c)} = \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{Khối lượng tương đương}} = \frac{D_{DK} + C}{Q_{ht} + Q_{dck} \times m_c}$$

* *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:

+ Chi phí dở dang cuối kỳ ($Z = \bar{c} \times Q_{dck}$) (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 [$Q_{ddk} \times (1 - m_d)$]
- Khối lượng tương đương của sản phẩm làm dở cuối kỳ ($Q_{dck} \times m_c$)

* *Phần 2: Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị (xem phần đánh giá sản phẩm làm dở theo phương pháp nhập trước, xuất trước)*

- Tổng hợp chi phí: Là tổng chi phí phát sinh trong kỳ (c).
- Chi phí đơn vị (c_1): Đây chính là chi phí đơn vị của khối lượng sản phẩm được thực hiện kỳ này (không kể phần kỳ trước chuyển sang).

$$c_1 = \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{Khối lượng tương đương}} = \frac{C}{Q_{ddk}(1 - m_d) + Q_{bht} + (Q_{dck} \times m_c)}$$

* *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 [$D_{DK} + c_1 \times Q_{ddk} \times (1 - m_d)$]

+ Giá thành khối lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ ($Q_{bht} \times c_1$).

+ Chi phí dở dang cuối kỳ ($D_{ck} = c_1 \times Q_{dck} \times m_c$)

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_{DK})	57.000	45.000	4.000	8.000
+ Kỳ này (6) x $Q_{đdk}$ x (1- m_d)	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

Chuyên đề 5
KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO NÂNG CAO

NỘI DUNG CƠ BẢN CHUYÊN ĐỀ

KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO NÂNG CAO

PHẦN 1: TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

1. Khái niệm, bản chất kiểm toán

Kế toán là công cụ quản lý kinh tế, tài chính thể hiện ở chỗ kết quả công việc kế toán là đưa ra các thông tin trên báo cáo tài chính (BCTC) và những chỉ tiêu phân tích, đề xuất giúp cho người lãnh đạo, điều hành đưa ra quyết định đúng đắn.

Vì thế, mọi người sử dụng thông tin từ BCTC đều mong muốn nhận được các thông tin trung thực và hợp lý.

Hoạt động kiểm toán ra đời là để kiểm tra và xác nhận về sự trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và BCTC của các doanh nghiệp, tổ chức; để nâng cao sự tin tưởng của người sử dụng các thông tin từ BCTC đã được kiểm toán.

Các tác giả Alvin A.Aen và James K.Loebbecker trong giáo trình "Kiểm toán" đã nêu một định nghĩa chung về kiểm toán như sau: "Kiểm toán là quá trình các chuyên gia độc lập thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin có thể định lượng được của một đơn vị cụ thể, nhằm mục đích xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được thiết lập".

Theo định nghĩa của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) "Kiểm toán là việc các Kiểm toán viên (KTV) độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về BCTC".

2. Phân loại kiểm toán

2.1. Căn cứ vào mục đích, kiểm toán có 3 loại:

a) *Kiểm toán hoạt động*: là việc KTV hành nghề, Doanh nghiệp kiểm toán (DNKT), chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về tính

kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của một bộ phận hoặc toàn bộ đơn vị được kiểm toán.

Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất đa dạng, từ việc đánh giá một phương án kinh doanh, một dự án, một quy trình công nghệ, một công trình XD/CB, một loại tài sản, thiết bị mới đưa vào hoạt động hay việc luân chuyển chứng từ trong một đơn vị... Vì thế, khó có thể đưa ra các chuẩn mực cho loại kiểm toán này. Đồng thời, tính hữu hiệu và hiệu quả của quá trình hoạt động rất khó được đánh giá một cách khách quan so với tính tuân thủ và tính trung thực, hợp lý của BCTC. Thay vào đó, việc xây dựng các chuẩn mực làm cơ sở đánh giá thông tin có tính định tính trong một cuộc kiểm toán hoạt động là một việc mang nặng tính chủ quan.

Trong kiểm toán hoạt động, việc kiểm tra thường vượt khỏi phạm vi công tác kế toán, tài chính mà liên quan đến nhiều lĩnh vực. Kiểm toán hoạt động phải sử dụng nhiều biện pháp, kỹ năng nghiệp vụ và phân tích, đánh giá khác nhau. Báo cáo kết quả kiểm toán thường là bản giải trình các nhận xét, đánh giá, kết luận và ý kiến đề xuất cải tiến hoạt động.

b) Kiểm toán tuân thủ: là việc KTV hành nghề, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về việc tuân thủ pháp luật, quy chế, quy định mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Ví dụ:

- Kiểm toán việc tuân thủ các luật thuế ở đơn vị;
- Kiểm toán của cơ quan nhà nước đối với DNNN, đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN về việc chấp hành các chính sách, chế độ về tài chính, kế toán;
- Kiểm toán việc chấp hành các điều khoản của hợp đồng tín dụng đối với đơn vị sử dụng vốn vay của ngân hàng.

c) Kiểm toán BCTC: là việc KTV hành nghề, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu của BCTC của đơn vị được kiểm toán theo quy định của CMKtT.

Công việc kiểm toán BCTC thường do các DNKT thực hiện để phục vụ cho các nhà quản lý, Chính phủ, các ngân hàng và nhà đầu tư, cho người bán, người mua. Do đó, kiểm toán BCTC là hình thức chủ yếu, phổ cập và quan trọng nhất, thường chiếm 70 - 80% công việc của các DNKT.

2.2. Căn cứ vào hình thức tổ chức, kiểm toán có 3 loại:

a) Kiểm toán độc lập:

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV chuyên nghiệp, độc lập làm việc trong các DNKT. Kiểm toán độc lập là loại hình dịch vụ nên chỉ được thực hiện khi khách hàng có yêu cầu và đồng ý trả phí thông qua việc ký kết hợp đồng kinh tế.

Hoạt động kiểm toán độc lập là nhu cầu cần thiết, trước hết vì lợi ích của bản thân doanh nghiệp, của các nhà đầu tư trong và ngoài nước, lợi ích của chủ sở hữu vốn, các chủ nợ, lợi ích và yêu cầu của Nhà nước. Người sử dụng kết quả kiểm toán phải được đảm bảo rằng những thông tin họ được cung cấp là trung thực, khách quan, có độ tin cậy cao để làm căn cứ cho các quyết định kinh tế hoặc thực thi trách nhiệm quản lý, giám sát của mình.

Khoản 1 Điều 5 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 được quốc hội thông qua ngày 29/3/2011 (Sau đây gọi tắt là Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12) (có hiệu lực từ ngày 01/01/2012) quy định “Kiểm toán độc lập là việc KTV hành nghề, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến độc lập của mình về BCTC và công việc kiểm toán khác theo hợp đồng kiểm toán”.

b) Kiểm toán nhà nước:

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV làm việc trong cơ quan Kiểm toán Nhà nước, là tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp thuộc bộ máy hành chính nhà nước; là kiểm toán theo luật định và kiểm toán tính tuân thủ, chủ yếu phục vụ việc kiểm tra và giám sát của Nhà nước trong quản lý, sử dụng Ngân sách, tiền và tài sản của Nhà nước.

Điều 13, 14 Luật Kiểm toán Nhà nước (Luật số 37/2005/QH11 do Quốc hội thông qua ngày 14/06/2005) quy định “Kiểm toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật”. “Kiểm toán Nhà nước có chức năng kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước”. Trong đó:

- Kiểm toán BCTC là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCTC.

- Kiểm toán tuân thủ là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện.

- Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

c) Kiểm toán nội bộ:

Là công việc kiểm toán do các KTV của đơn vị tiến hành. Kiểm toán nội bộ chủ yếu để đánh giá về việc thực hiện pháp luật và quy chế nội bộ; kiểm tra tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ và việc thực thi công tác kế toán, tài chính... của đơn vị.

Phạm vi và mục đích của kiểm toán nội bộ rất linh hoạt tùy thuộc yêu cầu quản lý điều hành của ban lãnh đạo đơn vị. Báo cáo kiểm toán nội bộ chủ yếu phục vụ cho chủ doanh nghiệp, không có giá trị pháp lý và chủ yếu xoay quanh việc kiểm tra và đánh giá tính hiệu lực và tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như chất lượng thực thi trong những trách nhiệm được giao.

3. Kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề

Công việc kiểm toán độc lập do các kiểm toán viên (KTV), KTV hành nghề và cá nhân khác có liên quan thực hiện. Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 (Khoản 2 và 3 Điều 5) quy định rõ về KTV và KTV hành nghề:

Kiểm toán viên là người được cấp chứng chỉ KTV theo quy định của pháp luật hoặc người có chứng chỉ của nước ngoài được Bộ Tài chính công nhận và đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật Việt Nam.

Kiểm toán viên hành nghề là KTV đã được cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán.

3.1. Tiêu chuẩn kiểm toán viên: (Điều 14 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

a) Kiểm toán viên phải có đủ các tiêu chuẩn sau đây:

(1) Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ và có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan;

(2) Có bằng tốt nghiệp đại học trở lên thuộc chuyên ngành tài chính, ngân hàng, kế toán, kiểm toán hoặc chuyên ngành khác theo quy định của Bộ Tài chính;

(3) Có Chứng chỉ KTV theo quy định của Bộ Tài chính.

b) Trường hợp người có chứng chỉ của nước ngoài được Bộ Tài chính công nhận, đạt kỳ thi sát hạch bằng tiếng Việt về pháp luật Việt Nam và có năng lực hành vi dân sự đầy đủ, có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan thì được công nhận là KTV.

3.2. Đăng ký hành nghề kiểm toán: (Điều 15 và Điều 62 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

(1) Người có đủ các điều kiện sau đây được đăng ký hành nghề kiểm toán:

a) Là KTV;

b) Có thời gian thực tế làm kiểm toán từ đủ ba mươi sáu tháng trở lên;

c) Tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức.

(2) Người có đủ các điều kiện theo quy định trên thực hiện đăng ký hành nghề kiểm toán và được cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính.

(3) Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán chỉ có giá trị khi người được cấp có hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian cho một DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

(4) Trong thời hạn ba năm, kể từ ngày Luật kiểm toán độc lập có hiệu lực, người đã được cấp chứng chỉ KTV trước ngày Luật kiểm toán độc lập có hiệu lực được đăng ký hành nghề kiểm toán theo quy định của Luật kiểm toán độc lập mà không cần bảo đảm điều kiện về thời gian thực tế làm kiểm toán từ đủ ba mươi sáu tháng trở lên.

Theo Điều 3 Thông tư 202/2012/TT-BTC:

(i) KTV được coi là có hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian tại DNKT khi:

a) Hợp đồng lao động ký kết giữa KTV và DNKT phải bảo đảm các yếu tố theo quy định của Bộ Luật lao động;

b) Thời gian làm việc quy định trong hợp đồng và thời gian thực tế làm việc hàng ngày, hàng tuần của KTV bảo đảm đúng và phù hợp với thời gian làm việc hàng ngày, hàng tuần của DNKT nơi KTV đăng ký hành nghề;

Ví dụ: thời gian làm việc của DNKT từ 08h00 - 17h00 và 06 ngày/tuần thì KTV phải làm việc đầy đủ thời gian từ 08h00 - 17h00 hàng ngày và 06 ngày/tuần không bao gồm thời gian làm thêm, ngày nghỉ, ngày lễ.

c) Không đồng thời làm đại diện theo pháp luật, giám đốc (tổng giám đốc), chủ tịch hội đồng quản trị, chủ tịch hội đồng thành viên, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán), nhân viên kế toán, kiểm toán nội bộ hoặc các chức danh khác tại đơn vị, tổ chức khác trong thời gian thực tế làm việc hàng ngày, hàng tuần tại DNKT theo quy định tại điểm b khoản này.

(ii) Xác định thời gian thực tế làm kiểm toán:

a) Thời gian thực tế làm kiểm toán được tính là thời gian đã làm kiểm toán tại DNKT theo hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian;

b) Thời gian thực tế làm kiểm toán được tính cộng dồn trong khoảng thời gian kể từ khi được cấp bằng tốt nghiệp đại học đến thời điểm nộp hồ sơ đề nghị cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán theo nguyên tắc tròn tháng;

c) Thời gian thực tế làm kiểm toán phải có xác nhận của người đại diện theo pháp luật hoặc người được uỷ quyền của người đại diện theo pháp luật của DNKT nơi KTV đã thực tế làm việc. Trường hợp DNKT nơi KTV làm việc đã giải thể, phá sản, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi hình thức sở hữu thì phải có xác nhận của người đại diện theo pháp luật của DNKT phù hợp với thời gian mà KTV đã làm việc tại DNKT đó. Trường hợp người đại diện theo pháp luật của DNKT thời điểm đó đã không còn hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán độc lập thì phải có Bản giải trình kèm theo các tài liệu chứng minh về thời gian thực tế làm kiểm toán như bản sao sổ bảo hiểm xã hội, bản sao hợp đồng lao động.

3.3. Những người không được đăng ký hành nghề kiểm toán (Điều 16 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

(1) Cán bộ, công chức, viên chức.

(2) Người đang bị cấm hành nghề kiểm toán theo bản án, quyết định của Tòa án đã có hiệu lực pháp luật; người đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự; người đã bị kết án một trong các tội về kinh tế, chức vụ liên quan đến tài chính, kế toán mà

chưa được xóa án; người đang bị áp dụng biện pháp xử lý hành chính giáo dục tại xã, phường, thị trấn, đưa vào cơ sở chữa bệnh, đưa vào cơ sở giáo dục.

(3) Người có tiền án về tội kinh tế từ nghiêm trọng trở lên.

(4) Người có hành vi vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán, kiểm toán và quản lý kinh tế bị xử phạt vi phạm hành chính trong thời hạn một năm, kể từ ngày có quyết định xử phạt.

(5) Người bị đình chỉ hành nghề kiểm toán.

3.4. Đình chỉ hành nghề kiểm toán (Điều 12 Thông tư số 202/TT-BTC)

1. KTV hành nghề bị đình chỉ hành nghề kiểm toán theo quy định của pháp luật trong các trường hợp sau:

a) Có sai phạm nghiêm trọng về chuyên môn hoặc vi phạm nghiêm trọng CMKiT, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán;

b) Không chấp hành quy định của cơ quan có thẩm quyền về việc kiểm tra, thanh tra liên quan đến hoạt động hành nghề kiểm toán;

c) Bị xử phạt vi phạm hành chính về hoạt động kiểm toán độc lập hai lần trong thời hạn ba mươi sáu (36) tháng liên tục;

d) KTV hành nghề không có đủ số giờ cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính;

đ) KTV hành nghề không thực hiện trách nhiệm của KTV hành nghề theo quy định;

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

2. Bộ Tài chính có thẩm quyền đình chỉ hành nghề kiểm toán và gửi quyết định cho người bị đình chỉ, DNKT nơi người đó đăng ký hành nghề.

3. Trong thời gian bị đình chỉ hành nghề kiểm toán, KTV hành nghề không được tiếp tục ký báo cáo kiểm toán và báo cáo kết quả công tác soát xét. Khi hết thời gian đình chỉ hành nghề kiểm toán:

a) KTV hành nghề nếu bảo đảm các quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC và Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán đã được cấp còn thời hạn và giá trị thì được tiếp tục hành nghề kiểm toán. Bộ Tài chính sẽ bổ sung tên KTV hành nghề vào danh sách công khai KTV đăng ký hành nghề tại DNKT trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày hết thời gian đình chỉ hành nghề kiểm toán;

b) KTV hành nghề vẫn bảo đảm các quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC nhưng Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán hết thời hạn thì làm thủ tục đề nghị cấp lại Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Hồ sơ cấp lại Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC ;

c) KTV hành nghề có Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán còn thời hạn nhưng không còn bảo đảm các quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC thì không được tiếp tục hành nghề kiểm toán.

4. Hình thức tổ chức của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam (Luật Kiểm toán độc lập 67/2011/QH12)

4.1. Các loại DNKT và chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam (Điều 20 và Điều 62 Luật Kiểm toán độc lập 67/2011/QH12)

Công tác kiểm toán độc lập do các KTV độc lập thực hiện. Theo thông lệ quốc tế, KTV có thể hành nghề theo công ty hoặc hành nghề cá nhân. Tuy nhiên ở Việt Nam luật pháp chưa cho phép hành nghề kiểm toán cá nhân. KTV muốn hành nghề phải đăng ký và được chấp nhận vào làm việc tại một DNKT được thành lập hợp pháp.

- Theo quy định tại Điều 20 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011 thì các loại doanh nghiệp sau đây được kinh doanh dịch vụ kiểm toán: Công ty TNHH 2 thành viên trở lên; công ty hợp danh và doanh nghiệp tư nhân. DNKT phải công khai hình thức này trong quá trình giao dịch và hoạt động.

- Chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam được kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật.

- Doanh nghiệp, chi nhánh doanh nghiệp không đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì không được sử dụng cụm từ “kiểm toán” trong tên gọi.

- DNKT không được góp vốn để thành lập DNKT khác, trừ trường hợp góp vốn với DNKT nước ngoài để thành lập DNKT tại Việt Nam.

Các doanh nghiệp sau khi thành lập, chỉ được kinh doanh dịch vụ kiểm toán khi có đủ điều kiện và được Bộ Tài chính cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

DNKT TNHH một thành viên có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật trước ngày Luật Kiểm toán độc lập có hiệu

lực được phép hoạt động theo hình thức công ty TNHH một thành viên đến hết thời hạn của Giấy chứng nhận đầu tư hoặc Giấy phép đầu tư.

4.2. DNKT nước ngoài (Điều 36 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

DNKT nước ngoài thực hiện hoạt động kiểm toán tại Việt Nam dưới các hình thức sau:

- Góp vốn với DNKT đã được thành lập và hoạt động tại Việt Nam để thành lập DNKT;

- Thành lập chi nhánh DNKT nước ngoài;

- Cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới theo quy định của Chính phủ.

4.3. Chi nhánh của DNKT (Điều 31 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

(1) Điều kiện để chi nhánh của DNKT được kinh doanh dịch vụ kiểm toán:

a) DNKT có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

b) Chi nhánh có ít nhất hai KTV hành nghề, trong đó có Giám đốc chi nhánh. Hai KTV hành nghề không được đồng thời là KTV đăng ký hành nghề tại trụ sở chính hoặc chi nhánh khác của DNKT.

c) Được sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính.

(2) Chi nhánh của DNKT không bảo đảm điều kiện quy định tại khoản 1 mục này sau ba tháng liên tục thì bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

(3) Trường hợp DNKT bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì các chi nhánh của DNKT đó cũng bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

5. Điều kiện cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán (Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

Để được kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì từng loại hình DNKT phải thoả mãn các điều kiện theo quy định như sau:

(1) Công ty TNHH hai thành viên trở lên khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 1 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) Có Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật;

b) Có ít nhất năm KTV hành nghề, trong đó tối thiểu phải có hai thành viên góp vốn;

c) Người đại diện theo pháp luật, Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc của Công ty TNHH phải là KTV hành nghề;

d) Bảo đảm vốn pháp định theo quy định của Chính phủ;

đ) Phần vốn góp của thành viên là tổ chức không được vượt quá mức do Chính phủ quy định. Người đại diện của thành viên là tổ chức phải là KTV hành nghề.

(2) Công ty hợp danh khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 2 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) Có Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật;

b) Có ít nhất năm KTV hành nghề, trong đó tối thiểu phải có hai thành viên hợp danh;

c) Người đại diện theo pháp luật, Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc của công ty hợp danh phải là KTV hành nghề;

(3) Doanh nghiệp tư nhân khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 3 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) Có Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật;

b) Có ít nhất năm KTV hành nghề, trong đó có chủ doanh nghiệp tư nhân;

c) Chủ doanh nghiệp tư nhân đồng thời là Giám đốc.

(4) Chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 4 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) DNKT nước ngoài được phép cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập theo quy định của pháp luật của nước nơi DNKT nước ngoài đặt trụ sở chính;

b) Có ít nhất hai KTV hành nghề, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng giám đốc chi nhánh;

c) Giám đốc hoặc Tổng giám đốc chi nhánh DNKT nước ngoài không được giữ chức vụ quản lý, điều hành doanh nghiệp khác tại Việt Nam;

d) DNKT nước ngoài phải có văn bản gửi Bộ Tài chính bảo đảm chịu trách nhiệm về mọi nghĩa vụ và cam kết của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

đ) DNKT nước ngoài phải bảo đảm duy trì vốn không thấp hơn mức vốn pháp định theo quy định của Chính phủ.

(5) Trong thời hạn sáu tháng, kể từ ngày đăng ký kinh doanh dịch vụ kiểm toán mà DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam không được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì phải làm thủ tục xóa ngành nghề kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

(6) Trong thời hạn hai năm, kể từ ngày Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực, doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán trước ngày Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực bảo đảm các điều kiện theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập và NĐ 17/2012/NĐ-CP được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

6. Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán (Điều 27 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

(1) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán khi thuộc một trong các trường hợp sau đây:

a) Hoạt động không đúng phạm vi hoạt động của DNKT;

b) Không bảo đảm một trong các điều kiện quy định về cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong ba tháng liên tục;

c) Có sai phạm nghiêm trọng về chuyên môn hoặc vi phạm CMKiT, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(2) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam bị thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán khi thuộc một trong các trường hợp sau đây:

a) Kê khai không đúng thực tế hoặc gian lận, giả mạo hồ sơ đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

b) Không kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong mười hai tháng liên tục;

c) Không khắc phục được các vi phạm dẫn đến việc bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong thời hạn sáu mươi ngày, kể từ ngày bị đình chỉ;

d) Bị giải thể, phá sản hoặc tự chấm dứt kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

đ) Bị thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư;

e) DNKT nước ngoài có chi nhánh kiểm toán tại Việt Nam bị giải thể, phá sản hoặc bị cơ quan có thẩm quyền của nước nơi DNKT đó đặt trụ sở chính thu hồi giấy phép hoặc đình chỉ hoạt động.

g) Có hành vi vi phạm quy định về cố tình xác nhận BCTC có gian lận, sai sót hoặc thông đồng, móc nối để làm sai lệch tài liệu kế toán, hồ sơ kiểm toán và cung cấp thông tin, số liệu báo cáo sai sự thật; và giả mạo, tẩy xóa, sửa chữa Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán và Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

7. Các trường hợp DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam không được thực hiện kiểm toán (Điều 30 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và Điều 9 NĐ 17/2012/NĐ-CP)

(1) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề một trong các dịch vụ sau cho đơn vị được kiểm toán:

a) Công việc ghi sổ kế toán, lập BCTC;

b) Thực hiện dịch vụ kiểm toán nội bộ;

c) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm soát nội bộ;

d) Các dịch vụ khác có ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(2) Thành viên tham gia cuộc kiểm toán, người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên Ban kiểm soát, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam là thành viên, cổ đông sáng lập hoặc đang nắm giữ cổ phiếu, góp vốn vào đơn vị được kiểm toán hoặc có quan hệ kinh tế, tài chính khác với đơn vị được kiểm toán theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(3) Người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên Ban kiểm soát, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là thành viên, cổ đông sáng lập hoặc nắm giữ cổ phiếu, góp vốn và nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên đối với đơn vị được kiểm toán hoặc là người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kiểm soát viên, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của đơn vị được kiểm toán.

(4) Người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kiểm soát viên, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của đơn vị được kiểm toán đồng thời là người góp vốn và nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên đối với DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

(5) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và đơn vị được kiểm toán có các mối quan hệ sau:

a) Có cùng một cá nhân hoặc doanh nghiệp, tổ chức thành lập hoặc tham gia thành lập;

b) Cùng trực tiếp hay gián tiếp chịu sự điều hành, kiểm soát, góp vốn dưới mọi hình thức của một bên khác;

c) Được điều hành hoặc chịu sự kiểm soát về nhân sự, tài chính và hoạt động kinh doanh bởi các cá nhân thuộc một trong các mối quan hệ sau: vợ và chồng; bố, mẹ và con (không phân biệt con đẻ, con nuôi hoặc con dâu, con rể); anh, chị, em có cùng cha, mẹ (không phân biệt cha đẻ, mẹ đẻ, cha nuôi, mẹ nuôi); ông nội, bà nội và cháu nội; ông ngoại, bà ngoại và cháu ngoại; cô, chú, bác, cậu, dì ruột và cháu ruột;

d) Có thỏa thuận hợp tác kinh doanh trên cơ sở hợp đồng;

đ) Cùng là công ty hoặc pháp nhân thuộc cùng một mạng lưới theo quy định của CMKiT.

(6) Đơn vị được kiểm toán đã thực hiện trong năm trước liền kề hoặc đang thực hiện kiểm toán BCTC hoặc các dịch vụ kiểm toán khác cho chính DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

(7) Đơn vị được kiểm toán là tổ chức góp vốn vào DNKT; Đơn vị được kiểm toán là công ty mẹ, các công ty con, công ty liên kết, công ty liên doanh, đơn vị cấp trên, đơn vị cấp dưới, công ty cùng tập đoàn của tổ chức góp vốn vào DNKT.

(8) DNKT tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp vào việc điều hành, kiểm soát, góp vốn dưới mọi hình thức vào đơn vị được kiểm toán.

(9) Trường hợp khác theo quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và quy định của pháp luật.

8. Kiểm toán bắt buộc (Điều 9 và khoản 1, khoản 2 Điều 37 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và Điều 15 NĐ 17/2012/NĐ-CP)

Kiểm toán bắt buộc là kiểm toán đối với BCTC hàng năm, báo cáo quyết toán dự án hoàn thành và các thông tin tài chính khác của đơn vị được kiểm toán bao gồm:

(1) Doanh nghiệp, tổ chức mà pháp luật quy định BCTC hàng năm phải được DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán, bao gồm:

a) Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài;

b) Tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng, bao gồm cả chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam;

c) Tổ chức tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm, chi nhánh doanh nghiệp bảo hiểm phi nhân thọ nước ngoài.

d) Công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán.

(2) Các doanh nghiệp, tổ chức khác bắt buộc phải kiểm toán theo quy định của pháp luật có liên quan.

(3) Doanh nghiệp, tổ chức phải được DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán, bao gồm:

a) Doanh nghiệp nhà nước, trừ doanh nghiệp nhà nước hoạt động trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định của pháp luật phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm;

b) Doanh nghiệp, tổ chức thực hiện dự án quan trọng quốc gia, dự án nhóm A sử dụng vốn nhà nước, trừ các dự án trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định của pháp luật phải được kiểm toán đối với báo cáo quyết toán dự án hoàn thành;

c) Doanh nghiệp, tổ chức mà các tập đoàn, tổng công ty nhà nước nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm;

d) Doanh nghiệp mà các tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm;

đ) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm.

9. Kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng (Thông tư số 183/2013/TT-BTC ngày 4/12/2013 về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng)

9.1. Quy định chung

a) Đơn vị có lợi ích công chúng bao gồm: đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán và đơn vị có lợi ích công chúng khác.

Đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán, gồm: công ty đại chúng quy mô lớn, tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành chứng khoán ra công chúng, công ty chứng khoán, công ty đầu tư chứng khoán, quỹ và các công ty quản lý quỹ.

Đơn vị có lợi ích công chúng khác, gồm:

- Công ty đại chúng ngoại trừ các công ty đại chúng quy mô lớn nêu trên;
- Doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm, chi nhánh doanh nghiệp bảo hiểm phi nhân thọ nước ngoài (trừ các doanh nghiệp bảo hiểm thuộc đối tượng là đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán);

- Doanh nghiệp, tổ chức khác có liên quan đến lợi ích của công chúng do tính chất, quy mô hoạt động của đơn vị đó theo quy định của pháp luật.

Công ty đại chúng quy mô lớn (khoản 2 Điều 2 của Thông tư số 52/2012/TT-BTC ngày 05/4/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn về việc công bố thông tin trên thị trường chứng khoán) là công ty đại chúng có vốn điều lệ thực góp từ 120 tỷ đồng trở lên được xác định tại BCTC năm gần nhất có kiểm toán hoặc theo kết quả phát hành gần nhất và có số lượng cổ đông không thấp hơn 300 cổ

đồng tính tại thời điểm chốt danh sách cổ đông tại TTLKCK vào ngày 31 tháng 12 hàng năm theo danh sách của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước công bố.

b) Tổ chức kiểm toán được chấp thuận là tổ chức kiểm toán được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền chấp thuận thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, các thông tin tài chính và các báo cáo khác của các đơn vị có lợi ích công chúng.

c) KTV hành nghề được chấp thuận là KTV hành nghề được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền chấp thuận thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, các thông tin tài chính và các báo cáo khác của các đơn vị có lợi ích công chúng.

d) Cơ quan có thẩm quyền chấp thuận là Bộ Tài chính đối với việc chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng khác; là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước đối với việc chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán.

9.2. Điều kiện đối với tổ chức kiểm toán được chấp thuận

(1) Tổ chức kiểm toán được chấp thuận thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng phải có đủ các điều kiện sau đây:

a) Có Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán được Bộ Tài chính cấp còn hiệu lực;

b) Có vốn điều lệ hoặc vốn được cấp (đối với chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam) từ 4 tỷ đồng trở lên và phải thường xuyên duy trì vốn chủ sở hữu trên bảng cân đối kế toán không thấp hơn 4 tỷ đồng. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số vốn nêu trên là 6 tỷ đồng trở lên;

c) Có số lượng KTV hành nghề từ 07 người trở lên, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc, có đủ các tiêu chuẩn quy định. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, có số lượng KTV hành nghề từ 10 người trở lên;

d) Có thời gian hoạt động kiểm toán tại Việt Nam tối thiểu là 24 tháng tính từ ngày được cơ quan có thẩm quyền xác nhận danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán lần đầu hoặc từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán lần đầu đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán;

đ) Đã phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC cho tối thiểu 100 khách hàng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 250 khách hàng.

Trường hợp tổ chức kiểm toán đã được chấp thuận trong năm nộp hồ sơ thì phải có thêm điều kiện đã phát hành báo cáo kiểm toán (hoặc báo cáo kết quả công tác soát xét) BCTC cho tối thiểu 05 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 10 khách hàng;

e) Có hệ thống kiểm soát chất lượng đạt yêu cầu theo quy định của CMKiT Việt Nam;

g) Đã thực hiện bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Bộ Tài chính;

h) Không thuộc các trường hợp không được xem xét, chấp thuận quy định;

i) Nộp đầy đủ, đúng thời hạn hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán theo quy định.

(2) Tổ chức kiểm toán được chấp thuận thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán, ngoài việc phải đáp ứng các điều kiện quy định tại điểm a, b, e, g, h, i tại mục (1) nêu trên, phải có đủ các điều kiện sau đây:

a) Có số lượng KTV hành nghề từ 10 người trở lên, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc, có đủ các tiêu chuẩn quy định. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, có số lượng KTV hành nghề từ 15 người trở lên;

b) Có thời gian hoạt động kiểm toán tại Việt Nam tối thiểu là 36 tháng tính từ ngày được cơ quan có thẩm quyền xác nhận danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán lần đầu hoặc từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán lần đầu đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán;

c) Đã phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC cho tối thiểu 150 khách hàng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 300 khách hàng.

Trường hợp tổ chức kiểm toán đã được chấp thuận trong năm nộp hồ sơ thì phải có thêm điều kiện đã phát hành báo cáo kiểm toán (hoặc báo cáo kết quả công tác soát xét) BCTC cho tối thiểu 10 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp

hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 20 khách hàng.

9.3. Tiêu chuẩn đối với KTV hành nghề được chấp thuận

Ngoài các tiêu chuẩn quy định tại Luật kiểm toán độc lập, KTV hành nghề được chấp thuận phải có các tiêu chuẩn sau:

1. Có tên trong danh sách KTV đủ điều kiện hành nghề kiểm toán trong kỳ chấp thuận được Bộ Tài chính công khai tại thời điểm nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán.

2. Có ít nhất 24 tháng thực tế hành nghề kiểm toán tại Việt Nam tính từ ngày được cơ quan có thẩm quyền xác nhận đủ điều kiện hành nghề kiểm toán đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán.

9.4. Các trường hợp không được xem xét chấp thuận: bao gồm

a) Tổ chức kiểm toán đang bị đình chỉ hoạt động kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập;

b) Tổ chức kiểm toán không sửa chữa, khắc phục kịp thời các sai phạm theo kiến nghị của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền;

c) Tổ chức kiểm toán có những khiếu kiện về kết quả kiểm toán và đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền kết luận là có sai phạm;

d) Tổ chức kiểm toán có chất lượng kiểm toán không đạt yêu cầu theo kết quả kiểm tra hoặc kết luận của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền trong năm được xem xét;

đ) KTV hành nghề phụ trách hồ sơ kiểm toán có chất lượng kiểm toán không đạt yêu cầu theo kết quả kiểm tra hoặc kết luận của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền trong năm được xem xét;

e) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề có hành vi vi phạm pháp luật liên quan đến hành nghề kiểm toán và đã bị cơ quan có thẩm quyền xử lý vi phạm hành chính theo quy định của pháp luật trong năm được xem xét;

g) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề giả mạo, khai man trong việc kê khai các thông tin trong hồ sơ đăng ký tham gia kiểm toán;

h) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề không giải trình, giải trình không đạt yêu cầu hoặc không cung cấp thông tin, số liệu liên quan đến hoạt động kiểm toán theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

i) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề bị huỷ bỏ tư cách được chấp thuận kiểm toán trong thời gian chưa quá 24 tháng kể từ ngày bị huỷ bỏ;

k) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề không thực hiện thông báo, báo cáo theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập;

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

Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề thuộc một trong các trường hợp quy định tại điểm d, đ, g, h nêu trên thì sau 12 tháng, kể từ ngày có quyết định xử lý của cơ quan có thẩm quyền, mới được xem xét, chấp thuận.

Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề không đăng ký thực hiện kiểm toán hoặc có đăng ký nhưng không được chấp thuận không được tiếp tục thực hiện các hợp đồng kiểm toán và các dịch vụ đảm bảo khác đã ký và không được ký thêm các hợp đồng mới với đơn vị có lợi ích công chúng.

10. Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán (Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán)

10.1. Quy định chung

a) Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán là việc kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán và giám sát hoạt động kiểm toán của DNKT và DNKT hành nghề trên cơ sở các quy định và thủ tục do cơ quan có thẩm quyền xây dựng và ban hành nhằm đảm bảo cho DNKT, KTV hành nghề tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong quá trình hoạt động.

b) Kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán là việc thực hiện các thủ tục để đánh giá về hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT và đánh giá chất lượng của các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của DNKT và KTV hành nghề.

c) Giám sát hoạt động kiểm toán là quy trình quản lý, xem xét và đánh giá thường xuyên việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan của DNKT, KTV hành nghề.

10.2. Quy định cụ thể

a) Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

a1) Mục đích kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

- Đánh giá việc xây dựng, phổ biến và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của DNKT.

- Đánh giá tình hình tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán của DNKT và KTV hành nghề.

- Phát hiện, chấn chỉnh và xử lý kịp thời những sai phạm được phát hiện qua công tác kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- Góp phần sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán độc lập đồng thời nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán.

a2) Nội dung kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, gồm:

- Kiểm tra việc xây dựng, ban hành và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của DNKT.

- Kiểm tra việc thực hiện các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của DNKT và KTV hành nghề.

- Kiểm tra tính tuân thủ các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan, bao gồm:

+ Việc đăng ký và duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của DNKT;

+ Việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề kiểm toán của KTV hành nghề;

+ Việc thực hiện kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng;

+ Việc thực hiện các nghĩa vụ của DNKT, KTV hành nghề và các nội dung khác có liên quan.

- Giám sát việc thực hiện các quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan theo quy định.

a3) Hình thức kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Giám sát chất lượng dịch vụ kiểm toán và tình hình tuân thủ quy định pháp luật về kiểm toán độc lập

- Kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán.

a4) Đối tượng được kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, gồm:

- DNKT.

- KTV hành nghề.

a5) Trách nhiệm của DNKT trong việc kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Xây dựng và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán để đảm bảo các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đều được tiến hành phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

- Hàng năm, DNKT căn cứ vào quy trình kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán quy định tại Điều 19 Thông tư này, chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan để vận dụng vào việc tổ chức tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán, có kế hoạch và biện pháp sửa chữa, khắc phục các tồn tại, sai sót phát hiện qua kiểm tra. Khi kết thúc công việc tự kiểm tra, DNKT lập Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán theo mẫu quy định tại Phụ lục số 02 ban hành kèm theo Thông tư này;

- Chậm nhất là ngày 31/5 hàng năm, các DNKT phải gửi Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán cho Bộ Tài chính. Trường hợp DNKT được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán thì Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán phải được gửi đồng thời cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước;

- Ngoài việc gửi Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán nêu trên, các DNKT có trách nhiệm báo cáo khi có yêu cầu của Bộ Tài chính hoặc Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (sau đây gọi chung là cơ quan kiểm tra) về hoạt động kiểm toán độc lập.

b) Kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán

b1) Phạm vi kiểm tra trực tiếp định kỳ chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Bao quát được các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ kiểm toán và các yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 (VSQC1);

- Bao quát được các dịch vụ kiểm toán mà DNKT cung cấp;

- Các hợp đồng dịch vụ kiểm toán được lựa chọn để kiểm tra phải là các hồ sơ kiểm toán đã phát hành báo cáo kiểm toán trong khoảng thời gian tính từ khi thành lập DNKT (đối với DNKT kiểm tra lần đầu) hoặc từ lần kiểm tra gần nhất đến thời điểm kiểm tra đồng thời có thể đánh giá được chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT, KTV hành nghề;

- Tài liệu kiểm tra bao gồm các tài liệu liên quan đến việc xây dựng và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT; tài liệu, hồ sơ kiểm toán; tài liệu kế toán; các chính sách liên quan đến nhân sự, Biên bản họp Hội đồng thành viên, kế hoạch của Ban Giám đốc DNKT và các tài liệu, hồ sơ khác có liên quan;

- Phạm vi kiểm tra không bao gồm các vấn đề không liên quan đến chất lượng dịch vụ kiểm toán và tính tuân thủ pháp luật về kiểm toán độc lập, pháp luật về chứng khoán của DNKT, KTV hành nghề.

b2) Yêu cầu của quá trình kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Tuân thủ các quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập, pháp luật về chứng khoán;

- Đảm bảo tính độc lập về quyền và lợi ích giữa các thành viên Đoàn kiểm tra và Trưởng Đoàn kiểm tra với các đối tượng được kiểm tra;

- Đảm bảo tính khách quan từ việc tổ chức thực hiện các nghiệp vụ kiểm tra đến việc đưa ra kết luận về kết quả kiểm tra;

- Được tiến hành trên cơ sở tuân thủ các yêu cầu về bảo mật theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

- Sau mỗi cuộc kiểm tra trực tiếp tại từng DNKT, Đoàn kiểm tra phải lập Báo cáo kết quả kiểm tra. Các nội dung đánh giá, kết luận về kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán phải trên cơ sở xem xét, đánh giá và xét đoán chuyên môn của các thành viên tham gia Đoàn kiểm tra và phải được nêu rõ ràng trong Báo cáo kết quả kiểm tra. Kết luận kiểm tra về hạn chế, sai sót của đối tượng được kiểm tra phải có đầy đủ bằng chứng thích hợp chứng minh.

b3) Quyền và nghĩa vụ của đối tượng được kiểm tra trực tiếp

- Quyền của đối tượng được kiểm tra:

+ Thông báo bằng văn bản với cơ quan kiểm tra, Trưởng Đoàn kiểm tra khi có căn cứ cho rằng Trưởng Đoàn kiểm tra hoặc thành viên Đoàn kiểm tra vi phạm tính độc lập;

+ Giải trình, kiến nghị với cơ quan kiểm tra về những nội dung còn có ý kiến khác nhau trong kết luận kiểm tra của Đoàn kiểm tra.

- Nghĩa vụ của đối tượng được kiểm tra:

+ Phối hợp và tạo điều kiện thuận lợi cho Đoàn kiểm tra thực hiện công việc kiểm tra;

+ Cung cấp đầy đủ, kịp thời, chính xác, trung thực các tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm tra theo quy định tại Điểm d Khoản 1 Điều 11 Thông tư này;

+ Bố trí KTV hành nghề và những người có trách nhiệm liên quan làm việc với Đoàn kiểm tra;

+ Trao đổi với Đoàn kiểm tra về tình hình doanh nghiệp và giải trình, cung cấp thông tin về các vấn đề Đoàn kiểm tra yêu cầu;

+ Ký báo cáo kết quả kiểm tra ngay khi kết thúc cuộc kiểm tra;

+ Thực hiện kết luận của Đoàn kiểm tra, thực hiện biện pháp khắc phục các sai sót, tồn tại được phát hiện trong quá trình kiểm tra.

b4) Thời hạn kiểm tra trực tiếp

- Kiểm tra định kỳ:

+ Kiểm tra ít nhất 3 năm một lần đối với DNKT thuộc đối tượng được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán;

+ Kiểm tra ít nhất 4 năm một lần đối với DNKT thuộc đối tượng được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng khác (không bao gồm các DNKT được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán);

+ Kiểm tra ít nhất 5 năm một lần đối với các DNKT không thuộc đối tượng quy định tại Điểm a, Điểm b Khoản này;

+ Trường hợp kết quả kiểm tra trực tiếp định kỳ chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT có ý kiến kết luận chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 3 “Chất lượng dịch vụ kiểm toán không đạt yêu cầu” hoặc xếp loại 4 “Chất lượng dịch vụ

kiểm toán yếu kém, có sai sót nghiêm trọng” thì DNKT đó sẽ được kiểm tra lại ngay từ 1 đến 2 năm sau đó.

- Kiểm tra đột xuất: DNKT có thể được kiểm tra đột xuất khi thuộc một trong các trường hợp sau đây:

+ Có dấu hiệu sai phạm về kết quả dịch vụ kiểm toán hoặc có dấu hiệu vi phạm nghiêm trọng chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong quá trình hoạt động và cung cấp dịch vụ kiểm toán;

+ Cung cấp hợp đồng dịch vụ kiểm toán có khả năng dẫn đến rủi ro kiểm toán lớn, thay thế cho hợp đồng dịch vụ kiểm toán do một DNKT khác cung cấp cho cùng một khách hàng mà không có lý do chính đáng;

+ Có tranh chấp lớn giữa các thành viên góp vốn hoặc biến động lớn về KTV hành nghề của DNKT dẫn đến có khả năng ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT;

+ Có thông tin phản ánh, tố giác về hành vi cạnh tranh không lành mạnh để thu hút khách hàng hoặc làm tổn hại đến lợi ích của các DNKT khác.

- DNKT đã được kiểm tra đột xuất thì có thể không được tiếp tục kiểm tra định kỳ ngay trong năm đó hoặc kiểm tra định kỳ có thể kết hợp với kiểm tra đột xuất để xác minh những vấn đề nêu tại Khoản 2 Điều này.

c) Xử lý sai phạm về kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán

c1) Xử lý sai phạm về chất lượng dịch vụ kiểm toán

- Đối với DNKT :

DNKT có sai phạm nghiêm trọng về chuyên môn hoặc vi phạm chuẩn mực nghề nghiệp theo quy định tại Điểm c Khoản 1 Điều 27 Luật kiểm toán độc lập sẽ bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong thời gian từ 03 đến 06 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực khi thuộc một trong các trường hợp sau:

+ Có kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 3 “Chất lượng dịch vụ kiểm toán không đạt yêu cầu” qua hai lần kiểm tra liên tiếp;

+ Có kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 4 “Chất lượng dịch vụ kiểm toán yếu kém, có sai sót nghiêm trọng”.

- Đối với KTV hành nghề:

DNKT hành nghề có sai phạm về chất lượng dịch vụ kiểm toán sẽ bị xử phạt theo quy định của pháp luật về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán độc lập.

11. Quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập: (Điều 11 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12) quy định nội dung quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, gồm:

a) Chính phủ thống nhất quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

b) Bộ Tài chính chịu trách nhiệm trước Chính phủ thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, có các nhiệm vụ, quyền hạn sau đây:

- Xây dựng, trình cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành hoặc ban hành theo thẩm quyền văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Xây dựng, trình Chính phủ quyết định chiến lược và chính sách phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Quy định điều kiện dự thi, việc tổ chức thi để cấp chứng chỉ KTV; cấp, thu hồi và quản lý chứng chỉ KTV;

- Quy định mẫu Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, cấp, cấp lại, điều chỉnh và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Thanh tra, kiểm tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Thanh tra, kiểm tra hoạt động thuộc lĩnh vực kiểm toán độc lập của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

- Quy định về cập nhật kiến thức cho KTV, KTV hành nghề;

- Quy định về đăng ký và quản lý hành nghề kiểm toán; công khai danh sách DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và KTV hành nghề;

- Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán;

- Tổng kết, đánh giá về hoạt động kiểm toán độc lập và thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Hợp tác quốc tế về kiểm toán độc lập.

c) Bộ, cơ quan ngang Bộ trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

d) Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập tại địa phương.

- Xây dựng, trình cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành hoặc ban hành theo thẩm quyền văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Xây dựng, trình Chính phủ quyết định chiến lược và chính sách phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Quy định điều kiện dự thi, việc tổ chức thi để cấp chứng chỉ KTV; cấp, thu hồi và quản lý chứng chỉ KTV;

- Quy định mẫu Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, cấp, cấp lại, điều chỉnh và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Thanh tra, kiểm tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Thanh tra, kiểm tra hoạt động thuộc lĩnh vực kiểm toán độc lập của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

- Quy định về cập nhật kiến thức cho KTV, KTV hành nghề;

- Quy định về đăng ký và quản lý hành nghề kiểm toán; công khai danh sách DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và KTV hành nghề;

- Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán;

- Tổng kết, đánh giá về hoạt động kiểm toán độc lập và thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Hợp tác quốc tế về kiểm toán độc lập.

c) Bộ, cơ quan ngang Bộ trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

d) Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập tại địa phương.

12. Quyền và nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài ở Việt Nam

12.1. Đối với KTV hành nghề

a) Quyền của KTV hành nghề (Điều 17 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

Khi hành nghề tại DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, KTV hành nghề có các quyền sau đây:

- Hành nghề kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập;
- Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ;
- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;
- Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán.
- Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán.
- Quyền khác theo quy định của pháp luật.

b) Nghĩa vụ của KTV hành nghề (Điều 18 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

Khi hành nghề tại DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, KTV hành nghề có các nghĩa vụ sau đây:

- Tuân thủ nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập;
- Không can thiệp vào hoạt động của khách hàng, đơn vị được kiểm toán trong quá trình thực hiện kiểm toán;

- Từ chối thực hiện kiểm toán cho khách hàng, đơn vị được kiểm toán nếu xét thấy không bảo đảm tính độc lập, không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện theo quy định của pháp luật;

- Từ chối thực hiện kiểm toán trong trường hợp khách hàng, đơn vị được kiểm toán có yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp, yêu cầu về chuyên môn, nghiệp vụ hoặc trái với quy định của pháp luật;

- Tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm;

- Thường xuyên trau dồi kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp;

- Thực hiện kiểm toán, soát xét hồ sơ kiểm toán hoặc ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về báo cáo kiểm toán và hoạt động kiểm toán của mình;

- Báo cáo định kỳ, đột xuất về hoạt động kiểm toán của mình theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

- Tuân thủ quy định của Luật Kiểm toán độc lập và pháp luật của nước sở tại trong trường hợp hành nghề kiểm toán ở nước ngoài;

- Chấp hành yêu cầu về kiểm tra, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính;

- Nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật.

c) Các trường hợp mà KTV hành nghề không được thực hiện kiểm toán (Điều 19 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

- Là thành viên, cổ đông sáng lập hoặc mua cổ phần, góp vốn vào đơn vị được kiểm toán;

- Là người giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát hoặc là kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

- Là người đã từng giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán cho các năm tài chính được kiểm toán;

- Trong thời gian hai năm, kể từ thời điểm thôi giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

- Là người đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề công việc ghi sổ kế toán, lập BCTC hoặc thực hiện kiểm toán nội bộ cho đơn vị được kiểm toán;

- Là người đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liên kế dịch vụ khác với các dịch vụ (gồm: ghi sổ kế toán, lập BCTC hoặc thực hiện kiểm toán nội bộ cho đơn vị được kiểm toán) có ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV hành nghề theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

- Có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là người có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp đáng kể trong đơn vị được kiểm toán theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc là người giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

- Trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

d) Các hành vi nghiêm cấm đối với KTV, KTV hành nghề: (Khoản 1, 2 Điều 13 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

- Mua, nhận biếu tặng, nắm giữ cổ phiếu hoặc phần vốn góp của đơn vị được kiểm toán không phân biệt số lượng;

- Mua, bán trái phiếu hoặc tài sản khác của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đến tính độc lập theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

- Nhận hoặc đòi hỏi bất kỳ một khoản tiền, lợi ích nào khác từ đơn vị được kiểm toán ngoài khoản phí dịch vụ và chi phí đã thỏa thuận trong hợp đồng đã giao kết;

- Sách nhiễu, lừa dối khách hàng, đơn vị được kiểm toán;

- Tiết lộ thông tin về hồ sơ kiểm toán, khách hàng, đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp khách hàng, đơn vị được kiểm toán chấp thuận hoặc theo quy định của pháp luật;

- Thông tin, giới thiệu sai sự thật về trình độ, kinh nghiệm và khả năng cung cấp dịch vụ của KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

- Tranh giành khách hàng dưới các hình thức ngăn cản, lôi kéo, mua chuộc, thông đồng với khách hàng và các hành vi cạnh tranh không lành mạnh khác;

- Thực hiện việc thu nợ cho đơn vị được kiểm toán;

- Thông đồng, móc nối với đơn vị được kiểm toán để làm sai lệch tài liệu kế toán, BCTC, hồ sơ kiểm toán và báo cáo sai lệch kết quả kiểm toán;

- Giả mạo, khai man hồ sơ kiểm toán;
- Thuê, mượn chứng chỉ KTV và Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán để thực hiện hoạt động nghề nghiệp;
- Cung cấp dịch vụ kiểm toán khi không đủ điều kiện theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập;
- Hành nghề kiểm toán với tư cách cá nhân;
- Giả mạo, cho thuê, cho mượn hoặc cho sử dụng tên và chứng chỉ KTV, Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán để thực hiện hoạt động kiểm toán;
- Làm việc cho hai DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam trở lên trong cùng một thời gian;
- Hành vi khác theo quy định của pháp luật.

12.2. Quyền, nghĩa vụ của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam

** Quyền của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam (Điều 28 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)*

a) DNKT có các quyền sau đây:

(1) Cung cấp các dịch vụ kiểm toán, gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và công việc kiểm toán khác; Dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính, dịch vụ bảo đảm khác; Và các dịch vụ có liên quan đến kế toán, kiểm toán quy định tại Điều 40 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2012/QH12 (đã nêu chi tiết tại mục 1.2.3);

(2) Nhận phí dịch vụ;

(3) Thành lập chi nhánh kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

(4) Đặt cơ sở kinh doanh dịch vụ kiểm toán ở nước ngoài;

(5) Tham gia tổ chức kiểm toán quốc tế, tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

(6) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế,

tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(7) Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(8) Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán;

(9) Quyền khác theo quy định của pháp luật.

(b) Chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam có các quyền sau đây:

(1) Cung cấp các dịch vụ kiểm toán, gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và công việc kiểm toán khác; Dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính, dịch vụ bảo đảm khác; Và các dịch vụ có liên quan đến kế toán, kiểm toán quy định tại Điều 40 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2012/QH12 (đã nêu chi tiết tại mục 1.2.3);

(2) Nhận phí dịch vụ;

(3) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(4) Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(5) Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán;

(6) Quyền khác theo quy định của pháp luật.

* *Nghĩa vụ của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam (Điều 29 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)*

a) Hoạt động theo nội dung ghi trong Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

b) Bố trí nhân sự có trình độ chuyên môn phù hợp để bảo đảm chất lượng dịch vụ kiểm toán; quản lý hoạt động nghề nghiệp của KTV hành nghề.

c) Hàng năm thông báo danh sách KTV hành nghề cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

d) Bồi thường thiệt hại cho khách hàng, đơn vị được kiểm toán trên cơ sở hợp đồng kiểm toán và theo quy định của pháp luật.

đ) Mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp cho KTV hành nghề hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Bộ Tài chính.

e) Thông báo cho đơn vị được kiểm toán khi nhận thấy đơn vị được kiểm toán có dấu hiệu vi phạm pháp luật về kinh tế, tài chính, kế toán.

g) Cung cấp thông tin về KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

h) Cung cấp hồ sơ, tài liệu kiểm toán theo yêu cầu bằng văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

i) Báo cáo định kỳ, đột xuất về hoạt động kiểm toán độc lập.

k) Cung cấp kịp thời, đầy đủ, chính xác thông tin, tài liệu theo yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền trong quá trình kiểm tra, thanh tra và chịu trách nhiệm về tính chính xác, trung thực của thông tin, tài liệu đã cung cấp; chấp hành quy định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền về việc kiểm tra, thanh tra.

l) Chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước khách hàng về kết quả kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán đã giao kết.

m) Chịu trách nhiệm với người sử dụng kết quả kiểm toán khi người sử dụng kết quả kiểm toán:

- Có lợi ích liên quan trực tiếp đến kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán tại ngày ký báo cáo kiểm toán;

- Có hiểu biết một cách hợp lý về BCTC và cơ sở lập BCTC là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định khác của pháp luật có liên quan;

- Đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên BCTC đã kiểm toán.

n) Từ chối thực hiện kiểm toán khi xét thấy không bảo đảm tính độc lập, không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện kiểm toán.

o) Từ chối thực hiện kiểm toán khi khách hàng, đơn vị được kiểm toán có yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp, yêu cầu chuyên môn, nghiệp vụ hoặc trái với quy định của pháp luật.

p) Tổ chức kiểm toán chất lượng hoạt động và chịu sự kiểm toán chất lượng dịch vụ kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính.

q) Nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật.

** Các loại dịch vụ cung cấp mà DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam được đăng ký và triển khai thực hiện (Điều 40 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)*

(1) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam được thực hiện các dịch vụ sau đây:

a) Các dịch vụ kiểm toán, gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và công việc kiểm toán khác;

b) Dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính và dịch vụ bảo đảm khác.

(2) Ngoài các dịch vụ quy định trên, DNKT được đăng ký thực hiện các dịch vụ sau đây:

a) Tư vấn kinh tế, tài chính, thuế;

b) Tư vấn quản lý, chuyển đổi và tái cơ cấu doanh nghiệp;

c) Tư vấn ứng dụng công nghệ thông tin trong quản trị của doanh nghiệp, tổ chức;

d) Dịch vụ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán;

đ) Thẩm định giá tài sản và đánh giá rủi ro kinh doanh;

e) Dịch vụ bồi dưỡng kiến thức tài chính, kế toán, kiểm toán;

g) Dịch vụ liên quan khác về tài chính, kế toán, thuế theo quy định của pháp luật.

(3) Doanh nghiệp đã được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập được thực hiện dịch vụ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán mà không phải đăng ký.

(4) Khi thực hiện các dịch vụ quy định trên, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải có đủ điều kiện theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập và các quy định khác của pháp luật có liên quan.

II. KHUÔN KHỔ VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO *(Thông tư số 69/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ Tài chính)*

1. Giới thiệu

1.1. Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định và hướng dẫn cách hiểu mục tiêu và các yếu tố của một dịch vụ đảm bảo cũng như xác định các loại dịch vụ phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA), chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét (VSRE) và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (VSAE) (dưới đây gọi chung là chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo).

1.2. Khuôn khổ này không phải là chuẩn mực, do đó, không quy định và hướng dẫn bất cứ yêu cầu, nguyên tắc cơ bản hoặc thủ tục cần thiết nào đối với việc thực hiện dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét và các dịch vụ đảm bảo khác. Một báo cáo dịch vụ đảm bảo không được tuyên bố rằng dịch vụ đã tuân thủ theo Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo mà phải đề cập đến các chuẩn mực về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có liên quan. Mỗi chuẩn mực về hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các mục tiêu, yêu cầu, hướng dẫn áp dụng, các phụ lục, phần giới thiệu và các định nghĩa nhất quán với Khuôn khổ này và được áp dụng cho dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét và dịch vụ đảm bảo khác. Phụ lục 01 Khuôn khổ này mô tả phạm vi, mối quan hệ giữa Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán với các chuẩn mực có liên quan.

1.3. Khuôn khổ này được áp dụng cho các đối tượng sau:

(a) Kiểm toán viên: *Kiểm toán viên là những người thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề và các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và trong hầu hết các trường hợp, bao gồm cả doanh nghiệp kiểm toán. Khi Khuôn khổ này nhấn mạnh về yêu cầu hoặc trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán thì thuật ngữ “thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ” hoặc thuật ngữ “doanh nghiệp kiểm toán” phải được sử dụng thay cho thuật ngữ “kiểm toán viên”. Thuật ngữ “thành viên Ban Giám đốc phụ trách*

tổng thể hợp đồng dịch vụ” và “doanh nghiệp kiểm toán” được sử dụng tương đương trong lĩnh vực công khi thích hợp;

(b) Các đối tượng khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kể cả đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo và đối tượng thuê dịch vụ đảm bảo (bên thuê dịch vụ);

(c) Ban soạn thảo CMKiT Việt Nam trong quá trình xây dựng và ban hành CMKiT Việt Nam, chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét, chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các tài liệu hướng dẫn.

1.4. Tổng quan về Khuôn khổ:

(1) *Giới thiệu:* Khuôn khổ này sử dụng cho các dịch vụ đảm bảo do kiểm toán viên thực hiện;

(2) *Dịch vụ đảm bảo:* Mục này trình bày các dịch vụ đảm bảo và phân biệt giữa dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp, giữa dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(3) *Phạm vi của Khuôn khổ:* Mục này trình bày sự khác biệt giữa dịch vụ đảm bảo với các dịch vụ khác, như dịch vụ tư vấn;

(4) *Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo:* Mục này trình bày các điều kiện ban đầu để kiểm toán viên chấp nhận thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(5) *Các yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo:* Mục này xác định và trình bày 5 yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, gồm: (i) Mối quan hệ ba bên; (ii) Đối tượng dịch vụ đảm bảo; (iii) Tiêu chí; (iv) Bằng chứng và (v) Báo cáo dịch vụ đảm bảo. Mục này trình bày các khác biệt quan trọng giữa dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Mục này cũng trình bày về các vấn đề như các loại đối tượng của dịch vụ đảm bảo, các đặc điểm của một tiêu chí phù hợp, rủi ro và mức trọng yếu đối với dịch vụ đảm bảo và cách thức kết luận cho dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(6) *Các vấn đề khác:* Mục này trình bày về: (i) Trách nhiệm trao đổi thông tin khác; (ii) Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ và (iii) Việc sử dụng không phù hợp tên của kiểm toán viên.

2. Các nguyên tắc đạo đức và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng

2.1. Việc kiểm soát chất lượng doanh nghiệp kiểm toán thực hiện dịch vụ đảm bảo và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức, bao gồm yêu cầu về tính độc lập, nhằm đảm bảo lợi ích của công chúng và là một phần không thể thiếu của dịch vụ đảm bảo chất lượng cao. Các dịch vụ này được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, dựa trên các tiền đề sau:

(a) Các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ (đối với hợp đồng có người *soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ*) phải tuân thủ các quy định trong Phần A và Phần B liên quan đến dịch vụ đảm bảo của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

(b) Kiểm toán viên thực hiện hợp đồng dịch vụ là nhân viên của doanh nghiệp *kiểm toán* phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan đến trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán với hệ thống kiểm soát chất lượng mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.

2.2. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

Phần A của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà kiểm toán viên phải tuân thủ, gồm:

- a) Tính chính trực;
- b) Tính khách quan;
- c) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
- d) Tính bảo mật;
- đ) Tư cách nghề nghiệp.

Phần A đồng thời cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó, và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà

kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề gặp phải, bao gồm cả tính độc lập. Tính độc lập đảm bảo khả năng *kiểm toán viên* đưa ra kết luận đảm bảo mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến việc thay đổi các kết luận đó. Tính độc lập sẽ làm tăng khả năng *một cá nhân* hành động một cách chính trực, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

2.3. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1

Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 quy định và hướng dẫn trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán đối với việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng, bao gồm các chính sách và thủ tục cho từng yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng. Các chính sách, thủ tục đó phải được quy định bằng văn bản và phải phổ biến cho tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán. Các yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng theo Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 bao gồm:

- a) Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp;
- b) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- c) Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể;
- d) Nguồn nhân lực;
- đ) Thực hiện hợp đồng dịch vụ;
- e) Giám sát.

3. Dịch vụ đảm bảo

Dịch vụ đảm bảo là dịch vụ mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận nhằm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng, không chỉ là bên chịu trách nhiệm, về kết quả đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Kết quả đo lường hoặc đánh giá một đối tượng dịch vụ đảm bảo là các thông tin thu được từ việc áp dụng các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ:

- (1) Báo cáo tài chính (kết quả) là kết quả của việc đo lường tình hình tài chính, tình hình hoạt động và dòng tiền của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng một khuôn khổ *về lập và trình bày BCTC* (tiêu chí);

(2) Báo cáo về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ (kết quả) là kết quả của việc đánh giá tính hiệu quả của quy trình kiểm soát nội bộ của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng các tiêu chí có liên quan;

(3) Báo cáo về hoạt động cụ thể của một đơn vị (kết quả) là kết quả của việc đo lường các khía cạnh của hoạt động đó (đối tượng dịch vụ đảm bảo), bằng cách áp dụng các phương thức đo lường có liên quan (tiêu chí);

(4) Báo cáo khí thải nhà kính (kết quả) là kết quả của việc đo lường mức độ xả khí thải nhà kính của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng các nguyên tắc về ghi nhận, đo lường và trình bày (tiêu chí);

(5) Báo cáo về tính tuân thủ (kết quả) là kết quả của việc đánh giá tính tuân thủ của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) với một tiêu chí, ví dụ pháp luật và các quy định khác có liên quan (tiêu chí).

Thuật ngữ “thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo” được sử dụng để chỉ kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá một đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo để có cơ sở hợp lý cho việc đưa ra kết luận của mình.

4. Dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp

4.1. Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, một bên không phải kiểm toán viên, đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Thông thường, bên đó cũng trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dưới dạng một báo cáo. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kết luận của kiểm toán viên trình bày liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không.

4.2. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên *trực tiếp* đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Bên cạnh đó, kiểm toán viên áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cho kết luận về việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Kiểm toán viên có thể thu thập các bằng chứng đồng thời trong quá trình đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, nhưng cũng có thể thu thập trước hoặc sau khi đo lường hoặc đánh giá. Trong một dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên phản ánh kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và được trình bày theo

các đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí. Trong một vài dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên là thông tin hoặc là một phần thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem thêm Phụ lục 02).

5. Dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn

5.1. Trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên giảm rủi ro dịch vụ xuống một mức thấp có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Kiểm toán viên đưa ra kết luận dưới dạng truyền đạt ý kiến của kiểm toán viên về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên tiêu chí.

5.2. Trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên giảm rủi ro dịch vụ xuống mức có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ nhưng cao hơn so với mức rủi ro của dịch vụ đảm bảo hợp lý, làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận của kiểm toán viên. Kiểm toán viên đưa ra kết luận dưới dạng truyền đạt ý kiến về việc, dựa trên các thủ tục thực hiện và bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên nhận thấy có (hay không có) vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục thực hiện trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn có mức độ hạn chế hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý, tuy nhiên, các thủ tục này được lập kế hoạch để đạt được mức độ đảm bảo mà theo xét đoán của kiểm toán viên là chấp nhận được. Mức độ đảm bảo chấp nhận được là mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được, có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo với mức độ cao hơn mức không đáng kể.

Trong các loại dịch vụ đảm bảo có giới hạn, mức độ đảm bảo chấp nhận được có thể thay đổi trong khoảng từ ngưỡng trên mức độ đảm bảo *tối thiểu* (là mức đảm bảo có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tới một mức độ cao hơn mức không đáng kể) đến ngưỡng thấp hơn mức độ đảm bảo hợp lý. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định mức độ đảm bảo chấp nhận được trong khoảng thay đổi đó, phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, bao gồm các thông tin cần thiết của nhóm đối tượng sử dụng, các tiêu chí và đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, hậu quả của việc các đối tượng sử dụng nhận được các kết luận không phù hợp có thể rất lớn, do đó, kiểm toán viên cần thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý để đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được trong các tình huống đó.

6. Phạm vi của Khuôn khổ

6.1. Không phải tất cả các dịch vụ do kiểm toán viên thực hiện đều là dịch vụ đảm bảo. Một số dịch vụ thường được thực hiện nhưng không phù hợp với định nghĩa dịch vụ đảm bảo và không được điều chỉnh bởi Khuôn khổ này như:

(1) Các dịch vụ theo quy định của chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan (VSRS), như dịch vụ "Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính" (VSRS 4400) và "Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính" (VSRS 4410);

(2) Dịch vụ lập tờ khai thuế mà không đưa ra kết luận về sự đảm bảo;

(3) Dịch vụ tư vấn, như dịch vụ tư vấn quản trị hoặc tư vấn thuế.

(Trong một dịch vụ tư vấn, kiểm toán viên áp dụng các kỹ năng, trình độ chuyên môn, quan sát, kinh nghiệm và kiến thức trong quá trình tư vấn. Quá trình tư vấn bao gồm quá trình tìm hiểu thực tế, đánh giá, phân tích, thường bao gồm kết hợp các hoạt động có liên quan đến việc: thiết lập mục tiêu, tìm hiểu thực tế, xác định các vấn đề hoặc các cơ hội, đánh giá những lựa chọn thay thế, hoàn thiện và đưa ra các giải pháp, bao gồm các hành động, trao đổi kết quả, và đôi khi bao gồm cả quá trình thực hiện và theo dõi. Các báo cáo (nếu được phát hành) thường ở dưới dạng văn bản với các số liệu và thuyết minh ("báo cáo dạng dài"). Thông thường dịch vụ chỉ được thực hiện cho mục đích sử dụng và lợi ích của khách hàng. Bản chất và phạm vi của công việc được xác định thông qua hợp đồng giữa doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng. Bất kỳ dịch vụ nào đáp ứng được định nghĩa về dịch vụ đảm bảo đều không phải là dịch vụ tư vấn).

6.2. Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể là một phần của một hợp đồng dịch vụ lớn hơn, ví dụ, hợp đồng dịch vụ tư vấn mua bán sáp nhập doanh nghiệp có thể bao gồm yêu cầu về dịch vụ đảm bảo đối với thông tin tài chính quá khứ hoặc thông tin tài chính tương lai. Trường hợp đó, Khuôn khổ này chỉ áp dụng cho phần dịch vụ đảm bảo.

6.3. Các dịch vụ dưới đây có thể phù hợp với định nghĩa về dịch vụ đảm bảo (nêu tại mục 3) nhưng không được coi là dịch vụ đảm bảo trong phạm vi Khuôn khổ này:

(a) Các dịch vụ pháp lý liên quan đến kế toán, kiểm toán, thuế hoặc các vấn đề khác;

(b) Các dịch vụ trong đó có đưa ra ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ chuyên nghiệp mà đối tượng sử dụng có thể nhận được mức độ đảm bảo nhất định, nếu thỏa mãn tất cả các yếu tố sau đây:

(i) Các ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ đó chỉ là ngẫu nhiên trong tổng thể dịch vụ;

(ii) Bất kỳ báo cáo bằng văn bản nào được phát hành chỉ hạn chế sử dụng cho các đối tượng cụ thể nêu trong báo cáo;

(iii) Thỏa thuận bằng văn bản với đối tượng sử dụng dịch vụ cụ thể đã ghi rõ dịch vụ trong thỏa thuận không được coi là dịch vụ đảm bảo;

(iv) Dịch vụ không được trình bày là dịch vụ đảm bảo trong báo cáo của kiểm toán viên.

7. Báo cáo dịch vụ phi đảm bảo

7.1. Báo cáo của kiểm toán viên khi thực hiện các dịch vụ không phải là dịch vụ đảm bảo (*“dịch vụ phi đảm bảo”*) thuộc phạm vi điều chỉnh của Khuôn khổ này phải khác biệt với báo cáo dịch vụ đảm bảo. Để đối tượng sử dụng không bị nhầm lẫn, báo cáo dịch vụ phi đảm bảo cần phải tránh:

(1) Ngụ ý đã tuân thủ Khuôn khổ này hoặc các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo;

(2) Sử dụng không phù hợp các từ “đảm bảo”, “kiểm toán” hoặc “soát xét”;

(3) Việc khẳng định mà có thể bị hiểu sai là một kết luận dựa trên các bằng chứng đầy đủ, thích hợp nhằm làm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng báo cáo về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí.

7.2. Kiểm toán viên và bên chịu trách nhiệm có thể thỏa thuận áp dụng các nguyên tắc trong Khuôn khổ này vào một hợp đồng dịch vụ khi đối tượng sử dụng báo cáo chỉ là bên chịu trách nhiệm, trừ khi tất cả các yêu cầu khác của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo đều được đáp ứng. Trường hợp này, báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm một đoạn nêu rõ rằng việc sử dụng báo cáo chỉ giới hạn cho bên chịu trách nhiệm.

8. Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

8.1. Các tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo cần được xem xét trước khi

chấp thuận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm:

(a) Vai trò và trách nhiệm của các bên có trách nhiệm liên quan (gồm: bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, và bên thuê dịch vụ) phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng;

(b) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo thể hiện đầy đủ các yếu tố sau:

(i) Đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp;

(ii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến sẽ được áp dụng trong việc trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(iii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến sẽ được áp dụng trong việc trình bày các thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là sẵn có cho đối tượng sử dụng;

(iv) Kiểm toán viên dự kiến có khả năng thu thập các bằng chứng cần thiết làm cơ sở đưa ra kết luận của mình;

(v) Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày bằng văn bản theo mẫu phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(vi) Trong trường hợp dịch vụ đảm bảo có giới hạn, hợp đồng dịch vụ phải trình bày mục đích phù hợp bao gồm yêu cầu để kiểm toán viên có thể đạt được mức đảm bảo chấp nhận được.

Đối tượng của các dịch vụ đảm bảo khác nhau có thể có sự khác biệt lớn. Một vài đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể yêu cầu sử dụng những kiến thức và kỹ năng đặc biệt ngoài khả năng thông thường của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần phải thỏa mãn rằng những người cùng thực hiện dịch vụ sẽ có đủ năng lực và khả năng phù hợp.

8.2. Khi một dịch vụ tiềm năng không được chấp nhận là dịch vụ đảm bảo, bên thuê dịch vụ có thể yêu cầu một loại hình dịch vụ khác mà vẫn đáp ứng nhu cầu của đối tượng sử dụng. Ví dụ:

(a) Nếu các tiêu chí mà kiểm toán viên áp dụng là không phù hợp, một dịch vụ đảm bảo đáp ứng được các tiên đề trình bày tại 8.1 thì vẫn có thể được thực hiện khi:

(i) Kiểm toán viên có thể xác định một hoặc nhiều khía cạnh của đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp với các tiêu chí đó. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể thực hiện dịch vụ đảm bảo cho khía cạnh phù hợp đó như một đối

tượng dịch vụ đảm bảo riêng. Khi đó, báo cáo dịch vụ đảm bảo cần nêu rõ là báo cáo dịch vụ đảm bảo không liên quan đến toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo ban đầu; hoặc

(ii) Có thể lựa chọn hoặc xây dựng các tiêu chí khác phù hợp với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(b) Bên thuê dịch vụ có thể yêu cầu một dịch vụ khác không phải là dịch vụ đảm bảo, như dịch vụ tư vấn hoặc dịch vụ thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính.

8.3. Khi đã được chấp nhận thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên không được thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo sang một hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo, hay thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn mà không có cơ sở xác đáng. Cơ sở xác đáng để yêu cầu thay đổi một hợp đồng dịch vụ có thể là sự thay đổi về hoàn cảnh làm ảnh hưởng tới các yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo, hoặc có sự hiểu sai về bản chất của dịch vụ. Nếu có thay đổi, kiểm toán viên không được bỏ qua các bằng chứng đã thu thập trước khi thay đổi dịch vụ. Kiểm toán viên không được thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn trong trường hợp không có khả năng thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp để hình thành một kết luận đảm bảo hợp lý.

9. Các yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các yếu tố sau:

(a) Mối quan hệ ba bên, gồm: kiểm toán viên (người hành nghề), bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo;

(b) Đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp;

(c) Tiêu chí phù hợp;

(d) Các bằng chứng đầy đủ và thích hợp;

(e) Báo cáo dịch vụ đảm bảo bằng văn bản theo hình thức phù hợp đối với dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn.

10. Mối quan hệ ba bên

Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất 3 bên: kiểm toán viên, bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Tùy theo

từng hoàn cảnh, hợp đồng dịch vụ có thể có sự tham gia của bên đo lường hoặc đánh giá riêng biệt, hoặc bên thuê dịch vụ (xem thêm Phụ lục 03 Khuôn khổ này).

Bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể thuộc các đơn vị khác nhau hoặc cùng một đơn vị. Ví dụ về bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo thuộc cùng một đơn vị, *như một đơn vị vừa có Hội đồng quản trị vừa có Ban Giám đốc*, Hội đồng quản trị có thể yêu cầu sự đảm bảo về thông tin do Ban Giám đốc đơn vị đó cung cấp. Mỗi quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo cần được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo và có thể khác biệt so với các bên chịu trách nhiệm được xác định một cách truyền thống. Ví dụ, *Ban Giám đốc* của đơn vị (đối tượng sử dụng) có thể thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo đối với một khía cạnh cụ thể trong hoạt động của *một chi nhánh/bộ phận*, mà hoạt động đó thuộc trách nhiệm trực tiếp của *Giám đốc chi nhánh/bộ phận* (bên chịu trách nhiệm), tuy nhiên, trách nhiệm cuối cùng vẫn thuộc về *Ban Giám đốc*.

a) Kiểm toán viên

- “Kiểm toán viên” là những người thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề hoặc các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và trong hầu hết các trường hợp, bao gồm cả doanh nghiệp kiểm toán bằng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc sự đảm bảo có giới hạn về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Khi Khuôn khổ này nhấn mạnh về yêu cầu hoặc trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán thì thuật ngữ “thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ” hoặc thuật ngữ “doanh nghiệp kiểm toán” phải được sử dụng thay cho thuật ngữ “kiểm toán viên”. Thuật ngữ “thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ” và “doanh nghiệp kiểm toán” được sử dụng tương đương trong lĩnh vực công khi thích hợp. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên thực hiện cả việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn về việc liệu các đo lường hoặc đánh giá có còn sai sót trọng yếu hay không.

- Nếu người hành nghề có đủ năng lực nhưng không phải là kiểm toán viên áp dụng các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo thì người hành nghề đó cần phải nắm vững rằng các chuẩn mực này bao gồm các yêu cầu được quy định để phản ánh các tiền đề nêu tại mục 2. “Các nguyên tắc đạo đức và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng” liên quan đến Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.

- Kiểm toán viên không được chấp nhận *một hợp đồng dịch vụ đảm bảo* nếu hiểu biết ban đầu về hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cho thấy kiểm toán viên không đáp ứng được các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến năng lực chuyên môn. Trong một số trường hợp, các yêu cầu này có thể được đáp ứng thông qua việc kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia.

- Kiểm toán viên phải đảm bảo khả năng tham gia vào công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác ở một mức độ đủ để chấp nhận trách nhiệm về các kết luận đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và thu thập các bằng chứng cần thiết để kết luận rằng công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác là thỏa đáng cho mục đích của kiểm toán viên.

- Kiểm toán viên là người duy nhất chịu trách nhiệm về các kết luận dịch vụ đảm bảo được đưa ra, và trách nhiệm này không giảm đi do việc sử dụng công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác. Nếu kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực đảm bảo liên quan, với kết luận rằng công việc của chuyên gia là thỏa đáng cho mục đích của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể chấp nhận các phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia đó là các bằng chứng thích hợp.

b) Bên chịu trách nhiệm

Bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm thường là bên đo lường hoặc đánh giá. Bên chịu trách nhiệm có thể hoặc không phải là bên thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo (bên thuê dịch vụ).

c) Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo

- Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể là cá nhân, tổ chức, hoặc nhóm mà kiểm toán viên cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Bên chịu trách nhiệm cũng có thể là một trong những đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, nhưng không phải là duy nhất.

- Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo không chỉ là các đối tượng mà báo cáo dịch vụ đảm bảo hướng tới. Kiểm toán viên có thể không xác định được tất cả những đối tượng sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, đặc biệt là khi có nhiều người có khả năng tiếp cận báo cáo này. Trường hợp người sử dụng có thể có nhiều mối quan tâm khác nhau về đối tượng dịch vụ đảm bảo, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể chỉ được giới hạn trong các bên có cùng mối quan tâm. Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể được xác định theo nhiều cách, ví dụ, thông qua thỏa thuận giữa kiểm toán viên với bên chịu trách nhiệm hay bên thuê dịch vụ, hoặc theo pháp luật và các quy định có liên quan.

- Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc người đại diện của họ có thể trực tiếp tham gia cùng kiểm toán viên và bên chịu trách nhiệm (và bên thuê dịch vụ, nếu bên thuê dịch vụ không phải là bên chịu trách nhiệm) trong việc xác định các yêu cầu của hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, kể cả có sự tham gia của các đối tượng khác, và khác với hợp đồng thực hiện dịch vụ theo các thủ tục thỏa thuận trước (mà trong đó các phát hiện được báo cáo dựa trên kết quả thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận mà không đưa ra kết luận) thì:

(a) Kiểm toán viên có trách nhiệm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục;

(b) Kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các thủ tục bổ sung, nếu kiểm toán viên thu thập được các thông tin khác biệt đáng kể so với thông tin làm cơ sở để xác định các thủ tục khi lập kế hoạch.

- Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo (ví dụ, ngân hàng, cơ quan quản lý Nhà nước) có thể đưa ra yêu cầu hoặc đề nghị các bên thực hiện một dịch vụ đảm bảo cho một mục đích đặc biệt. Khi dịch vụ sử dụng các tiêu chí được xây dựng cho mục đích đặc biệt, báo cáo dịch vụ đảm bảo phải lưu ý người đọc những thông tin này. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể chỉ ra rằng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ phục vụ cho các đối tượng sử dụng đặc biệt. Tùy thuộc hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, *kiểm toán viên* có thể hạn chế việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo để đạt được

mục đích này. Khi báo cáo dịch vụ đảm bảo bị hạn chế sử dụng cho một số đối tượng hoặc cho mục đích đặc biệt thì kiểm toán viên không chịu trách nhiệm pháp lý đối với *đối tượng sử dụng hoặc mục đích ngoài phạm vi bị hạn chế*. Việc kiểm toán viên có phải chịu trách nhiệm pháp lý hay không còn phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, pháp luật và các quy định có liên quan.

11. Đối tượng dịch vụ đảm bảo

11.1. Đối tượng dịch vụ đảm bảo của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể tồn tại nhiều hình thức, ví dụ:

(1) Kết quả hoặc tình hình tài chính trong quá khứ (ví dụ, thông tin tài chính quá khứ về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính;

(2) Kết quả hoặc tình hình tài chính trong tương lai, trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính dự báo hoặc dự tính;

(3) Kết quả hoặc tình hình hoạt động phi tài chính (ví dụ, kết quả khai thác khách hàng mới), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là các chỉ số đánh giá hiệu quả và hiệu suất hoạt động;

(4) Đặc tính vật lý (ví dụ, công suất hoạt động của một nhà máy), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là các tài liệu về đặc tính kỹ thuật;

(5) Hệ thống và quy trình (ví dụ, hệ thống kiểm soát nội bộ hay hệ thống công nghệ thông tin), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là báo cáo về tính hữu hiệu;

(6) Hành vi (ví dụ, quản trị doanh nghiệp, tuân thủ các quy định, nguyên tắc quản trị nhân sự), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là báo cáo tuân thủ hoặc báo cáo về tính hữu hiệu.

Phụ lục 04 Khuôn khổ này hướng dẫn việc phân loại đối tượng dịch vụ đảm bảo.

11.2. Các đối tượng dịch vụ đảm bảo khác nhau có các đặc tính khác nhau về mức độ định tính hay định lượng, chủ quan hay khách quan, quá khứ hay tương

lai, liên quan tới một thời điểm cụ thể hay cả một thời kỳ. Các đặc tính như vậy ảnh hưởng tới:

- (a) Mức độ chính xác mà đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí;
- (b) Tính thuyết phục của các bằng chứng sẵn có.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể ghi rõ các đặc tính cụ thể có liên quan đến đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Tính phù hợp của một đối tượng dịch vụ đảm bảo không chịu ảnh hưởng của mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu một đối tượng dịch vụ đảm bảo không phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý thì nó cũng không phù hợp với dịch vụ đảm bảo có giới hạn và ngược lại. Một đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp là đối tượng có thể xác định được và có thể đo lường hoặc đánh giá được một cách nhất quán theo các tiêu chí xác định, do đó, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo để làm cơ sở đưa ra kết luận phù hợp cho dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn.

12. Tiêu chí

12.1. Tiêu chí là thước đo được sử dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các tiêu chí có thể là chính thức, ví dụ, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, các tiêu chí có thể là *chuẩn mực kế toán Việt Nam*; khi báo cáo về hiệu quả hoạt động của kiểm soát nội bộ, tiêu chí có thể dựa trên khuôn khổ về kiểm soát nội bộ đã được thiết lập hoặc có thể là các mục tiêu kiểm soát riêng lẻ được thiết kế riêng cho mục đích dịch vụ đó; khi báo cáo về tính tuân thủ, tiêu chí có thể là pháp luật và các quy định, hoặc các điều khoản hợp đồng. Các tiêu chí có thể ít chính thức hơn, ví dụ: Các quy chế hoạt động nội bộ hoặc mức độ hiệu quả thực hiện công việc đã được thống nhất (như số lần họp Hội đồng quản trị dự tính trong một năm).

Khi thực hiện xét đoán chuyên môn về đối tượng dịch vụ đảm bảo, cần có tiêu chí phù hợp để đo lường hoặc đánh giá một cách nhất quán và hợp lý. Nếu không có tiêu chí phù hợp, kết luận có thể theo thiên hướng cá nhân và gây hiểu nhầm. Các tiêu chí phù hợp phải liên quan tới hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Cùng một đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có tiêu chí khác nhau, và sẽ mang lại kết quả đo lường hoặc đánh giá khác nhau. Ví dụ, để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo là sự hài lòng của khách hàng, một trong các tiêu chí

mà bên đo lường hoặc đánh giá lựa chọn có thể là số lượng khách hàng khiếu nại đã được giải quyết một cách thỏa đáng, hoặc là số giao dịch mua hàng lặp lại trong 3 tháng sau lần mua đầu tiên. Ngoài ra, một tiêu chí có thể phù hợp với một tình huống cụ thể nhưng lại không phù hợp với các tình huống khác. Ví dụ, việc báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước có thể cần sử dụng một bộ tiêu chí cụ thể, mặc dù bộ tiêu chí này có thể không phù hợp với một nhóm người sử dụng lớn hơn.

12.2. Tiêu chí phù hợp có 5 đặc tính sau:

(a) Tính thích hợp: Tiêu chí là thích hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hỗ trợ cho đối tượng sử dụng ra quyết định;

(b) Tính đầy đủ: Tiêu chí là đầy đủ khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập theo các tiêu chí đó sẽ không bỏ sót các yếu tố liên quan có khả năng ảnh hưởng đến việc ra quyết định của đối tượng sử dụng dựa trên thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tiêu chí đầy đủ bao gồm các mức chuẩn cho việc trình bày và thuyết minh (khi thích hợp);

(c) Tính đáng tin cậy: Tiêu chí là đáng tin cậy khi cho phép việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, kể cả việc trình bày và thuyết minh (khi thích hợp) được nhất quán một cách hợp lý, khi được kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khác nhau sử dụng trong các trường hợp tương tự;

(d) Tính khách quan: Tiêu chí là khách quan giúp đưa ra thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không bị thiên lệch trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(e) Tính dễ hiểu: Tiêu chí là dễ hiểu khi đối tượng sử dụng có thể hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Các trình bày không rõ ràng dựa trên kỳ vọng, xét đoán hoặc dựa trên kinh nghiệm của cá nhân không phải là tiêu chí phù hợp.

12.3. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tầm quan trọng của mỗi đặc tính trên khi đánh giá tính phù hợp của các tiêu chí trong từng hợp đồng dịch vụ cụ thể. Tính phù hợp của các tiêu chí không bị ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu tiêu chí không phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý thì cũng không phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, và ngược lại. Các tiêu chí có thể được quy định trong pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc do tổ chức nghề nghiệp có uy tín ban hành theo một quy trình chuẩn (các tiêu chí được quy định riêng). Trong một số tình huống cụ thể của hợp

đồng, các tiêu chí khác có thể được xây dựng riêng cho mục đích lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc các tiêu chí đã được ban hành hoặc được quy định riêng sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá sự phù hợp của các tiêu chí này đối với một hợp đồng dịch vụ cụ thể, ví dụ, trường hợp *các tiêu chí đã được ban hành không có mâu thuẫn với các tiêu chí được quy định riêng*, thì các tiêu chí đã được ban hành sẽ được giả định là phù hợp nếu các tiêu chí này liên quan tới nhu cầu về thông tin của các đối tượng sử dụng.

12.4. Tiêu chí cần phải công bố cho đối tượng sử dụng để họ hiểu được cách thức đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc công bố tiêu chí cho đối tượng sử dụng phải theo một hoặc các cách sau đây:

- (a) Thông báo công khai;
- (b) Nêu một cách rõ ràng khi trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;
- (c) Nêu một cách rõ ràng trong báo cáo dịch vụ đảm bảo;
- (d) Tiêu chí là các kiến thức thông dụng, ví dụ, tiêu chí để đo lường thời gian là giờ, phút.

Một số tiêu chí có thể chỉ được công bố cho các đối tượng sử dụng cụ thể, ví dụ, các điều khoản của một hợp đồng, hoặc các tiêu chí do hiệp hội ngành nghề quy định chỉ được công bố cho các đối tượng trong ngành nghề đó vì các tiêu chí này chỉ liên quan đến một mục đích cụ thể. Theo yêu cầu của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên cần đánh giá liệu các tiêu chí có phù hợp hay không.

13. Bằng chứng

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo được lập kế hoạch và thực hiện với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, làm cơ sở cho việc báo cáo kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. *Kiểm toán viên cần sử dụng* xét đoán chuyên môn khi xem xét tính trọng yếu, rủi ro của dịch vụ và số lượng cũng như chất lượng của các bằng chứng sẵn có khi lập kế hoạch và thực hiện dịch vụ, cụ thể là khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục thực hiện.

13.1. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ cảnh giác đối với các vấn đề như:

- a. Sự không nhất quán giữa các bằng chứng;

b. Thông tin dẫn đến việc nghi ngờ về độ tin cậy của các tài liệu và kết quả phỏng vấn đã được sử dụng làm bằng chứng;

c. Các tình huống cần phải thực hiện thêm các thủ tục bổ sung ngoài các thủ tục theo yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo liên quan;

d. Các yếu tố dẫn đến khả năng sai sót.

- Kiểm toán viên cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ để giảm các rủi ro như:

(1) Bỏ qua các sự kiện và tình huống bất thường;

(2) Vội vàng rút ra kết luận chỉ từ việc quan sát;

(3) Sử dụng các giả định không phù hợp khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục dịch vụ đảm bảo và đánh giá kết quả các thủ tục đó.

- Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc đối với bằng chứng thu thập được. Điều này bao gồm sự nghi ngờ đối với các bằng chứng không nhất quán và đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, kết quả phỏng vấn cũng như các thông tin khác thu thập được. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp cũng bao gồm sự xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể.

- Nếu hợp đồng dịch vụ không liên quan đến việc đảm bảo tính xác thực của tài liệu thì các chứng từ, tài liệu có thể được chấp nhận là xác thực nếu kiểm toán viên không có lý do nào để tin rằng chứng từ, tài liệu đó là không xác thực. Tuy nhiên, kiểm toán viên cũng phải xem xét độ tin cậy của các chứng từ, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng.

- Kiểm toán viên có thể sử dụng hiểu biết trong quá khứ về sự trung thực và tính chính trực của đối tượng cung cấp bằng chứng. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp ngay cả khi có sự tin tưởng vào sự trung thực và tính chính trực của đối tượng cung cấp bằng chứng.

13.2. Xét đoán chuyên môn

- *Kiểm toán viên* cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi thực hiện dịch vụ đảm bảo, do các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo có liên quan và các yêu cầu phát sinh trong quá trình thực hiện dịch vụ sẽ không thể thực hiện được nếu không có sự đào tạo, kiến thức và kinh nghiệm phù

hợp với hoàn cảnh thực tế. Xét đoán chuyên môn rất cần thiết trong việc đưa ra các quyết định về:

(1) Mức trọng yếu và rủi ro dịch vụ đảm bảo;

(2) Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục được thực hiện để đáp ứng yêu cầu của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và thu thập bằng chứng;

(3) Đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp hay chưa và có cần phải thực hiện thủ tục bổ sung nào khác để đạt được mục tiêu của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo có liên quan hay không. Đặc biệt, đối với dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc đánh giá liệu đã đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được hay chưa;

(4) Lựa chọn, áp dụng các tiêu chí phù hợp hoặc xây dựng tiêu chí (nếu cần thiết) đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đánh giá các xét đoán do đối tượng khác thực hiện trong trường hợp dịch vụ đảm bảo chứng thực;

(5) Đưa ra kết luận phù hợp dựa trên bằng chứng thu thập được.

- Đặc điểm cơ bản của xét đoán chuyên môn do kiểm toán viên thực hiện là các đánh giá đó do kiểm toán viên được đào tạo, có kiến thức và kinh nghiệm phù hợp cho sự phát triển các năng lực cần thiết để có được các xét đoán hợp lý.

- Trong mỗi trường hợp cụ thể, việc sử dụng xét đoán chuyên môn phải dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Việc thảo luận trong nội bộ nhóm cung cấp dịch vụ, hoặc tham vấn với các bên liên quan trong và ngoài doanh nghiệp kiểm toán ở các cấp bậc khác nhau về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ sẽ hỗ trợ kiểm toán viên trong việc hình thành các xét đoán hợp lý.

- Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa trên việc liệu các xét đoán đạt được có phản ánh việc áp dụng hợp lý các nguyên tắc đảm bảo và các nguyên tắc đo lường hoặc đánh giá có phù hợp và nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình thực tế và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cho đến ngày phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không.

- Xét đoán chuyên môn phải được sử dụng trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên không được sử dụng xét đoán chuyên môn để biện hộ cho những quyết định không chứng minh được bằng thực tế, bằng những

tình huống cụ thể của hợp đồng dịch vụ hoặc bằng các bằng chứng đầy đủ và thích hợp.

13.3. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng

- Tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng có mối tương quan với nhau. Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng. Số lượng bằng chứng cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi rủi ro của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể chứa đựng các sai sót trọng yếu (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì số lượng bằng chứng cần thu thập càng nhiều) và chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng thu thập được (chất lượng bằng chứng càng cao thì số lượng bằng chứng cần ít hơn). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng được đảm bảo.

- Tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của bằng chứng, cụ thể là tính phù hợp và độ tin cậy trong việc hỗ trợ kiểm toán viên đưa ra kết luận.

- Độ tin cậy của bằng chứng chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà bằng chứng được thu thập. Kiểm toán viên có thể khái quát hóa về độ tin cậy của các loại bằng chứng khác nhau, tuy nhiên, cần phải lưu ý một số ngoại lệ quan trọng. Ví dụ, bằng chứng thu được từ nguồn độc lập ngoài đơn vị vẫn có thể không đáng tin cậy nếu nguồn bằng chứng không đảm bảo hoặc không khách quan. Mặc dù có những ngoại lệ nhất định nhưng việc *đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng có thể dựa trên các nguyên tắc sau:*

(1) Bằng chứng có độ tin cậy cao hơn khi được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;

(2) Bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan được thực hiện hiệu quả;

(3) Bằng chứng do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ, bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ, phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát);

(4) Bằng chứng ở dạng văn bản, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời (ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp).

- Việc xem xét các bằng chứng có tính nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau thường đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng. Việc thu thập các bằng chứng từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể chứng thực cho các bằng chứng khác hoặc có thể cho thấy một bằng chứng cụ thể không đáng tin cậy. Khi bằng chứng thu thập từ các nguồn khác nhau không nhất quán, kiểm toán viên cần xác định thủ tục thu thập bằng chứng bổ sung để xử lý sự không nhất quán đó.

- Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đạt được sự đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong một khoảng thời gian thường khó khăn hơn so với việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đạt được sự đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tại một thời điểm. Ngoài ra, kiểm toán viên thường đưa ra kết luận về các chu trình bị giới hạn trong khoảng thời gian thuộc phạm vi của hợp đồng dịch vụ, chứ không đưa ra kết luận về việc liệu chu trình đó có tiếp tục hoạt động theo cùng một cách thức trong tương lai hay không.

- Kiểm toán viên cần thực hiện xét đoán chuyên môn để xem xét liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận hay chưa, liên quan tới việc cân nhắc mối quan hệ giữa chi phí thu thập bằng chứng với tính hữu ích của bằng chứng thu thập được. Kiểm toán viên sử dụng xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá số lượng, chất lượng cũng như tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng để làm cơ sở đưa ra kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

13.4. Mức trọng yếu

- Mức trọng yếu được xem xét khi lập kế hoạch và khi thực hiện dịch vụ đảm bảo, bao gồm cả khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục, và khi đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có bị sai sót hay không. Xét đoán chuyên môn về mức trọng yếu được thực hiện theo các tình huống thực tế, nhưng không chịu ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, đối với cùng một đối tượng sử dụng và mục đích thì mức trọng yếu cho dịch vụ đảm bảo hợp lý cũng giống với mức trọng yếu cho dịch vụ đảm bảo có giới hạn, vì mức trọng yếu được xác định dựa trên nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng.

- Sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu nếu các sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, được xem xét ở mức độ hợp lý, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn khi đánh giá mức trọng yếu. Hiểu biết của kiểm toán viên về nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng nói chung sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá mức trọng yếu. Nếu dịch vụ đảm bảo không được thiết kế để đáp ứng nhu cầu thông tin của một số đối tượng sử dụng cụ thể thì mức độ ảnh hưởng của sai sót đối với mỗi đối tượng sử dụng cụ thể này thường sẽ không được xem xét.

- Mức trọng yếu được xem xét trong mối quan hệ giữa các yếu tố định lượng và định tính. Khi xem xét mức trọng yếu trong một hợp đồng dịch vụ cụ thể, tầm quan trọng của các yếu tố định lượng và định tính là một vấn đề phải xét đoán chuyên môn.

- Mức trọng yếu có liên quan tới các thông tin mà báo cáo dịch vụ đảm bảo cần đưa ra kết luận. Do đó, khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chỉ áp dụng đối với một phần, mà không phải tất cả các khía cạnh của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì mức trọng yếu chỉ được xem xét trên cơ sở phần thông tin đó về đối tượng dịch vụ đảm bảo thuộc phạm vi hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

13.5. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo

- Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không được phản ánh một cách đầy đủ trong mối quan hệ giữa đối tượng dịch vụ đảm bảo với các tiêu chí, do đó, có thể bị sai sót hoặc tiềm ẩn sai sót trọng yếu. Điều này xảy ra khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không phản ánh đầy đủ việc áp dụng các tiêu chí đo lường hoặc đánh giá đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra kết luận không phù hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo còn sai sót trọng yếu. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo không liên quan tới hoặc không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên gặp phải trong kinh doanh như bị thua kiện, để lộ thông tin, hoặc những sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể.

- Kiểm toán viên làm giảm rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo xuống mức bằng không là khó có thể đạt được hoặc không khả thi về mặt chi phí. Do đó, “đảm bảo hợp lý” là mức đảm bảo thấp hơn mức đảm bảo tuyệt đối và là kết quả của các yếu tố sau:

- (1) Sử dụng các thủ tục kiểm tra được lựa chọn;
- (2) Các hạn chế tiềm tàng của kiểm soát nội bộ;

(3) Các bằng chứng sẵn có cho kiểm toán viên mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định;

(4) Việc sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc tập hợp và đánh giá các bằng chứng và đưa ra các kết luận dựa trên các bằng chứng này;

(5) Trong một số trường hợp, đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo được đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí.

- Mặc dù không nhất thiết tất cả các thành phần sau đây là có tồn tại hoặc là quan trọng cho tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo, nhưng nhìn chung rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể được trình bày bao gồm các thành phần sau:

(a) Rủi ro mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không thể tác động trực tiếp, gồm:

(i) Rủi ro từ thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dễ bị sai sót trọng yếu trước khi xem xét các kiểm soát nội bộ do các bên có trách nhiệm liên quan thực hiện (rủi ro tiềm tàng);

(ii) Rủi ro mà một sai sót trọng yếu có thể xảy ra trong thông tin về đối tượng dịch vụ bảo đảm đã không được kiểm soát nội bộ của các bên có trách nhiệm liên quan ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa kịp thời (rủi ro kiểm soát);

(b) Rủi ro mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* có thể tác động trực tiếp, gồm:

(i) Rủi ro mà các thủ tục do kiểm toán viên thực hiện đã không phát hiện ra sai sót trọng yếu (rủi ro phát hiện);

(ii) Rủi ro liên quan tới việc có sai sót khi kiểm toán viên đo lường hoặc đánh giá các đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí áp dụng (rủi ro đo lường hoặc đánh giá) trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp.

- Mức độ phù hợp của mỗi thành phần rủi ro quy định tại đoạn 74 Khuôn khổ này đối với hợp đồng dịch vụ bảo đảm chịu ảnh hưởng bởi hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, cụ thể:

(1) Bản chất của đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, khái niệm rủi ro kiểm soát có thể được coi là hữu ích hơn khi đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan đến việc lập thông tin về hoạt động của một đơn vị, so với khi đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan đến thông tin về tính hiệu quả của một kiểm soát hoặc tính hiện hữu của một điều kiện vật chất;

(2) Liệu dịch vụ đang thực hiện là dịch vụ đảm bảo hợp lý hay dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Ví dụ, trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên thường quyết định thu thập bằng chứng bằng các phương pháp không phải là thử nghiệm kiểm soát, trong trường hợp đó việc xem xét rủi ro kiểm soát có thể không phù hợp bằng khi kiểm toán viên cung cấp hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý đối với cùng một thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Liệu dịch vụ đang thực hiện là dịch vụ đảm bảo trực tiếp hay dịch vụ đảm bảo chứng thực. Trong khi khái niệm rủi ro kiểm soát có thể phù hợp hơn với dịch vụ đảm bảo chứng thực thì khái niệm rủi ro đo lường hoặc đánh giá lại phù hợp hơn với dịch vụ đảm bảo trực tiếp.

Việc xem xét các rủi ro là một vấn đề liên quan đến xét đoán chuyên môn, không phải là một vấn đề có thể được đo lường chính xác.

13.6. Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục

- Các thủ tục thường được sử dụng kết hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn, gồm:

- (1) Kiểm tra;
- (2) Quan sát;
- (3) Xác nhận từ bên ngoài;
- (4) Tính toán lại;
- (5) Thực hiện lại;
- (6) Thủ tục phân tích;
- (7) Phỏng vấn.

Mỗi hợp đồng dịch vụ khác nhau sẽ có nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện khác nhau. Về lý thuyết, các dịch vụ đảm bảo có khả năng có sự khác biệt lớn về các thủ tục. Tuy nhiên, trên thực tế, việc xác định sự khác biệt này thường gặp nhiều khó khăn và không rõ ràng.

- Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý và một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên phải áp dụng các kỹ năng, kỹ thuật đảm bảo và thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp. Các công việc này là một phần của quy trình dịch vụ có tính hệ thống và cập nhật thường xuyên, bao gồm việc tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ.

- Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý gồm các công việc sau:

(a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, dựa trên hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ;

(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro đã được đánh giá và đạt được sự đảm bảo hợp lý cho kết luận của kiểm toán viên;

(c) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng thu thập được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và thu thập thêm các bằng chứng khác (nếu cần).

Yêu cầu về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn thường hạn chế hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý. Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có thể quy định, ví dụ, bằng chứng đầy đủ và thích hợp cho một loại hợp đồng dịch vụ bảo đảm có giới hạn phải được thu thập chủ yếu thông qua thủ tục phân tích và phỏng vấn. Tuy nhiên, trường hợp không có một chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể đối với các loại hợp đồng dịch vụ bảo đảm có giới hạn khác, các thủ tục thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp không nhất thiết phải là thủ tục phân tích và phỏng vấn, mà sẽ thay đổi theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, đặc biệt là theo đối tượng dịch vụ đảm bảo và phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo và bên thuê dịch vụ, bao gồm giới hạn về thời gian và chi phí. Việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục là vấn đề cần phải xét đoán chuyên môn và sẽ được thay đổi theo từng hợp đồng dịch vụ đảm bảo cụ thể.

Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn gồm các công việc sau:

(a) Xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu dựa trên hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ;

(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực trên và để đạt được sự đảm bảo có giới hạn hỗ trợ cho việc đưa ra kết luận của kiểm toán viên;

(c) Thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung để thu thập thêm bằng chứng, nếu kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu.

13.7. Số lượng và chất lượng của các bằng chứng sẵn có

- Số lượng và chất lượng của các bằng chứng sẵn có bị ảnh hưởng bởi:

(a) Các đặc tính của đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, bằng chứng sẽ có xu hướng thiếu khách quan hơn khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là thông tin tương lai thay vì thông tin quá khứ;

(b) Các hoàn cảnh cụ thể khác, ví dụ, kiểm toán viên kỳ vọng về sự tồn tại của các bằng chứng nhưng các bằng chứng này lại không có sẵn, do thời gian bổ nhiệm kiểm toán viên, chính sách lưu giữ tài liệu của đơn vị, hệ thống thông tin không đầy đủ hoặc bị giới hạn từ bên chịu trách nhiệm.

Thông thường, bằng chứng sẵn có mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định.

- Một kết luận chấp nhận toàn phần là không phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn khi:

(a) Hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ làm cho kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng cần thiết để làm giảm rủi ro của dịch vụ đảm bảo xuống mức độ phù hợp; hoặc

(b) Một bên trong hợp đồng dịch vụ áp đặt giới hạn phạm vi làm cho kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng cần thiết để làm giảm rủi ro hợp đồng xuống mức độ phù hợp.

14. Báo cáo dịch vụ đảm bảo

- Kiểm toán viên hình thành kết luận dựa trên bằng chứng thu thập được và cung cấp một bản báo cáo bằng văn bản để trình bày rõ ràng kết luận đảm bảo về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định các thành phần cơ bản của báo cáo dịch vụ đảm bảo.

- Trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng khẳng định, thể hiện ý kiến của kiểm toán viên về kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý phải có 2 chữ ký của 2 kiểm toán viên hành nghề. Chữ ký thứ nhất trên báo cáo là của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách hợp đồng dịch vụ và chữ ký thứ hai là của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được uỷ quyền bằng văn bản của người

đại diện theo pháp luật. Dưới mỗi chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ. Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo. Thành viên Ban giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc chỉ đạo, thực hiện, giám sát, soát xét công việc của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ. Doanh nghiệp kiểm toán quy định cụ thể trách nhiệm, nghĩa vụ của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ.

Ví dụ về kết luận của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, gồm:

(1) Khi trình bày về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng: “Theo ý kiến của chúng tôi, đơn vị ABC đã tuân thủ Luật XYZ, trên các khía cạnh trọng yếu”;

(2) Khi trình bày về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng: “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh *trung thực* và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của đơn vị ABC tại [ngày... tháng... năm...] cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với khuôn khổ XY1”; hoặc

(3) Khi trình bày về báo cáo được lập bởi bên có trách nhiệm liên quan: “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc đơn vị ABC tuân thủ Luật XYZ đã được trình bày *trung thực* và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu”; hoặc “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc các chỉ số đánh giá thực hiện công việc được lập phù hợp với các tiêu chí XY2 đã được trình bày *trung thực* và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu”. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên được trình bày về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí.

- Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng, dựa trên các thủ tục đã thực hiện, liệu có còn tồn tại các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không, ví dụ, “Dựa trên các thủ tục được thực hiện và bằng chứng thu thập được, chúng tôi không thấy có vấn đề gì khiến chúng tôi cho rằng đơn vị ABC không tuân thủ Luật XYZ, trên các khía cạnh trọng yếu”.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn phải có chữ ký của kiểm toán viên hành nghề là người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Dưới chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo.

- Kiểm toán viên có thể chọn "Báo cáo dạng ngắn" hoặc "Báo cáo dạng dài" để thuận tiện cho việc trao đổi một cách hiệu quả với đối tượng sử dụng. Báo cáo dạng ngắn thường chỉ bao gồm những thành phần cơ bản. Báo cáo dạng dài còn bao gồm các thông tin khác và diễn giải khác nhau không ảnh hưởng tới kết luận của kiểm toán viên. Ngoài các thành phần cơ bản, báo cáo dạng dài có thể trình bày chi tiết các điều khoản của hợp đồng dịch vụ, tiêu chí được sử dụng, các phát hiện liên quan tới khía cạnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo, chi tiết về năng lực và kinh nghiệm của kiểm toán viên và các bên khác tham gia vào dịch vụ đảm bảo, trình bày về mức trọng yếu và các khuyến nghị trong một số trường hợp. Việc có đưa những thông tin này vào báo cáo hay không phụ thuộc vào tầm quan trọng của thông tin đối với đối tượng sử dụng.

- Kết luận của kiểm toán viên cần được trình bày riêng, tách khỏi các thông tin hay giải thích không ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên, như đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện liên quan đến các khía cạnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các khuyến nghị và thông tin bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ để chỉ rõ rằng các đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện, khuyến nghị và thông tin bổ sung không nhằm mục đích làm ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên.

- Kiểm toán viên đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong các trường hợp sau:

(a) Theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, có giới hạn phạm vi trong việc thực hiện hợp đồng dịch vụ và ảnh hưởng của sự giới hạn này có thể là trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa

ra kết luận. Trong một số trường hợp kiểm toán viên cần xem xét rút khỏi hợp đồng dịch vụ.

(b) Theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược. Đối với dịch vụ đảm bảo trực tiếp, khi kiểm toán viên phải đưa ra kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và kiểm toán viên kết luận rằng một vài hoặc toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo là không phù hợp với các tiêu chí trên các khía cạnh trọng yếu, thì kiểm toán viên cần cân nhắc đưa ra kết luận ngoại trừ (hoặc kết luận trái ngược, nếu phù hợp).

- Kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ khi ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của một vấn đề là không quá trọng yếu và không lan tỏa tới mức phải hình thành kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận.

- Sau khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được chấp nhận, nếu kiểm toán viên phát hiện một hoặc một số tiền đề không được đáp ứng, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với các bên có trách nhiệm liên quan và xem xét liệu:

(a) Vấn đề có thể được giải quyết để kiểm toán viên có thể chấp nhận hay không;

(b) Có thích hợp để tiếp tục thực hiện dịch vụ hay không;

(c) Có trình bày vấn đề này trên báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không và nếu có thì cách thức trình bày vấn đề này như thế nào.

- Sau khi chấp nhận hợp đồng, nếu kiểm toán viên phát hiện thấy một số hoặc tất cả các tiêu chí là không phù hợp, hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo là không thích hợp cho một dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên cần xem xét rút khỏi hợp đồng dịch vụ nếu việc rút khỏi là phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan. Trường hợp tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phải đưa ra:

(a) Kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề, khi kiểm toán viên xét đoán thấy các tiêu chí không phù hợp hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo không thích hợp, có thể gây hiểu nhầm cho các đối tượng sử dụng; hoặc

(b) Kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên trong các trường hợp khác.

15. Các vấn đề khác

15.1. Trách nhiệm trao đổi thông tin khác

Căn cứ các điều khoản của hợp đồng dịch vụ và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phải xem xét liệu có bất kỳ vấn đề nào mà kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi với bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, bên thuê dịch vụ, Ban quản trị hoặc các bên khác hay không.

15.2. Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ

Tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ đảm bảo gồm các ghi chép làm cơ sở cho việc báo cáo dịch vụ đảm bảo khi tài liệu, hồ sơ được lập một cách kịp thời, đầy đủ và thích hợp để cho phép một kiểm toán viên có kinh nghiệm nhưng không tham gia hợp đồng dịch vụ, có thể hiểu được:

- (a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện phù hợp với các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (b) Kết quả của các thủ tục thực hiện và các bằng chứng thu thập được;
- (c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, các kết luận đạt được và các xét đoán chuyên môn quan trọng để đạt được các kết luận đó.

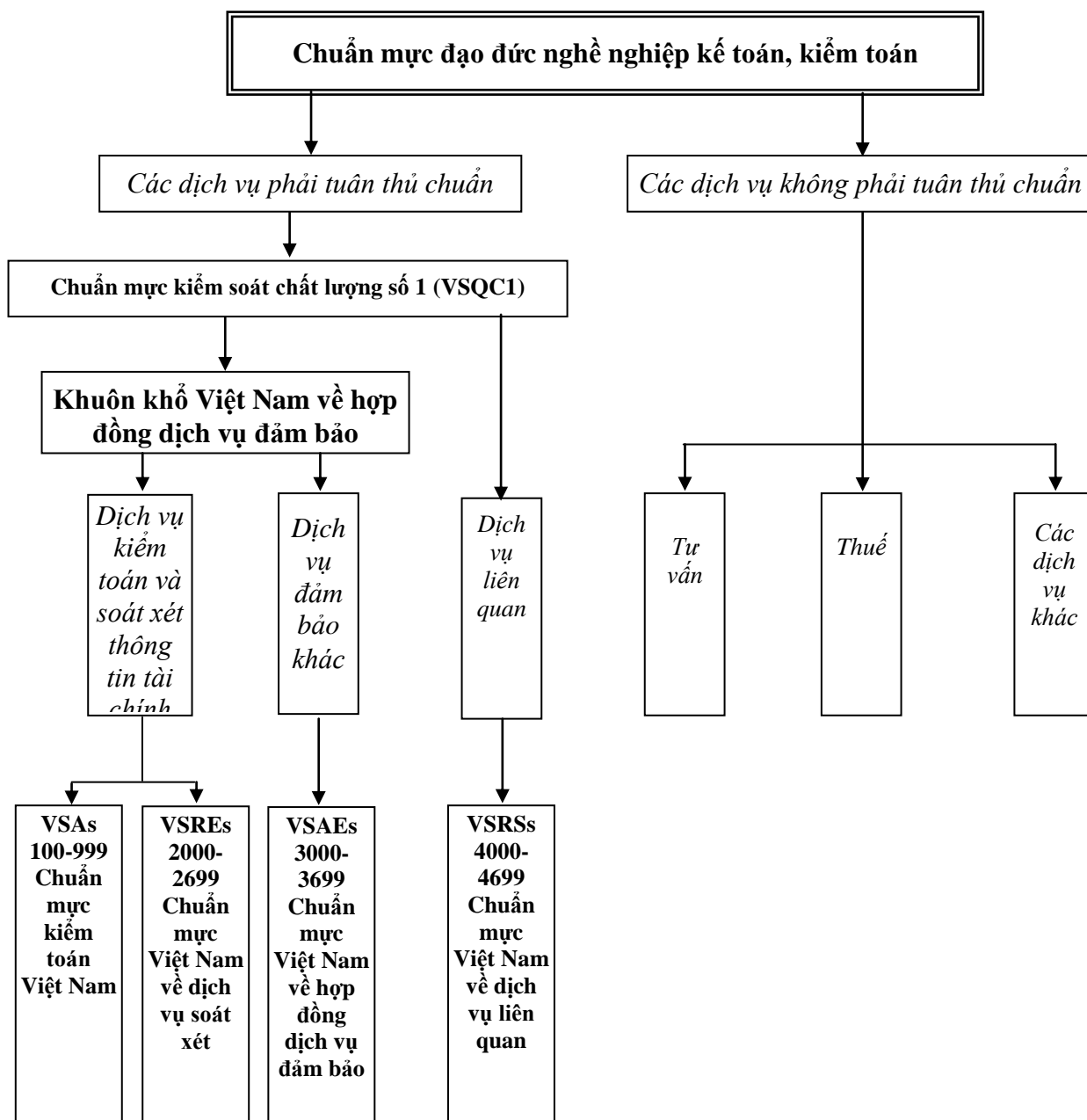
15.3. Việc sử dụng không phù hợp tên của kiểm toán viên

Một kiểm toán viên bị gắn tên với đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan khi kiểm toán viên báo cáo về đối tượng dịch vụ đảm bảo đó hoặc đồng ý với việc sử dụng tên của mình cùng với đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan. Nếu kiểm toán viên không bị gắn tên như vậy, các bên thứ ba có thể thừa nhận là kiểm toán viên không có trách nhiệm liên quan. Nếu kiểm toán viên nhận thấy một bên đang sử dụng không phù hợp tên của mình gắn với đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan thì kiểm toán viên cần phải yêu cầu bên đó dừng ngay hành vi này. Kiểm toán viên cũng phải xem xét các bước cần thiết khác, ví dụ thông báo cho đối tượng sử dụng là bên thứ ba về việc sử dụng không phù hợp tên của mình, hoặc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

PHỤ LỤC 01

MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC CHUẨN MỤC

Phụ lục này minh họa phạm vi, mối quan hệ giữa Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và các chuẩn mực về dịch vụ liên quan.



PHỤ LỤC 02

DỊCH VỤ ĐẢM BẢO CHỨNG THỰC VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO TRỰC TIẾP

Phụ lục này trình bày các khác biệt giữa dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp

01. Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên đo lường hoặc đánh giá không phải là kiểm toán viên, thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và kết quả của công việc này là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không được phản ánh một cách đầy đủ trong mối quan hệ giữa đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí, do đó có thể bị sai sót hoặc tiềm ẩn sai sót trọng yếu. Vai trò của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo chứng thực là thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, là kết quả của bên đo lường hoặc đánh giá, có còn sai sót trọng yếu hay không.
02. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và trình bày kết quả thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cùng với báo cáo dịch vụ đảm bảo, hoặc như là một phần của báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kết luận của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp thể hiện kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Trong một số dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên là một phần hoặc toàn bộ thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tùy theo đối tượng dịch vụ đảm bảo thì:
 - (a) Kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá trong một dịch vụ đảm bảo trực tiếp có thể tương tự như báo cáo do bên đo lường hoặc đánh giá lập trong một dịch vụ đảm bảo chứng thực. Tuy nhiên trong các trường hợp khác, kết quả của công việc (chính là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo) có thể được trình bày trong đoạn mô tả các phát hiện và cơ sở cho

kết luận của kiểm toán viên trong một báo cáo dịch vụ đảm bảo dạng dài;

(b) Kiểm toán viên có thể sử dụng dữ liệu do người khác thu thập hoặc tổng hợp. Ví dụ, dữ liệu có thể thu thập từ hệ thống thông tin của bên chịu trách nhiệm.

03. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, ngoài việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên cũng áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp nhằm đưa ra kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng cùng lúc với việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, nhưng cũng có thể thu thập trước hoặc sau quá trình đo lường hoặc đánh giá.

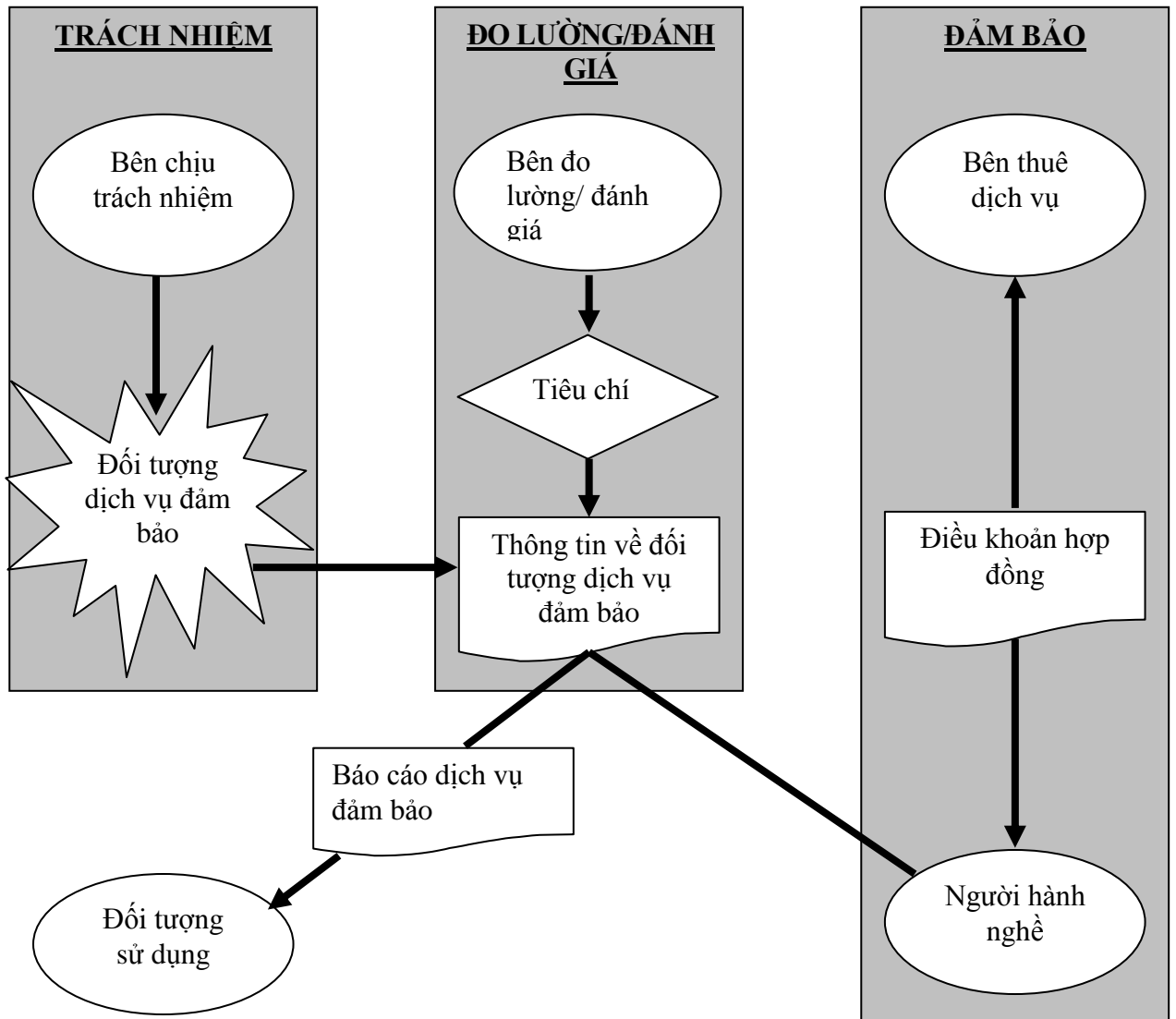
04. Giá trị của dịch vụ đảm bảo trực tiếp dựa trên sự kết hợp của:

(a) Tính độc lập của kiểm toán viên với đối tượng dịch vụ đảm bảo, bên thuê dịch vụ, đối tượng sử dụng và bên chịu trách nhiệm, cho dù kiểm toán viên không độc lập với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo vì kiểm toán viên là người lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo đó;

(b) Kiểm toán viên sử dụng kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo khi đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo với bằng chứng thu thập được có chất lượng và số lượng tương tự như thực hiện trong một dịch vụ đảm bảo chứng thực. Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp là sự phân biệt giữa dịch vụ đảm bảo trực tiếp với dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính (Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan số 4410 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính).

PHỤ LỤC 03

CÁC BÊN THAM GIA DỊCH VỤ ĐẢM BẢO



01. Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất 3 bên: Kiểm toán viên, bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, dịch vụ có thêm bên đo lường hoặc đánh giá hoặc bên thuê dịch vụ riêng biệt.
02. Sơ đồ trên minh họa vai trò của các bên liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo, như sau:

- (a) Bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo;
- (b) Bên đo lường hoặc đánh giá sử dụng các tiêu chí để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo mà kết quả tạo ra thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;
- (c) Bên thuê dịch vụ và kiểm toán viên thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ;
- (d) Kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận nhằm tăng độ tin cậy cho đối tượng sử dụng (mà không phải là bên chịu trách nhiệm) về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.
- (e) Các đối tượng sử dụng đưa ra quyết định trên cơ sở thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các đối tượng sử dụng là các cá nhân, tổ chức, hoặc nhóm người mà kiểm toán viên cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, có thể có những đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo mà không phải là người được nhận ghi trên báo cáo.

03. Vai trò của các bên tham gia được thể hiện như sau:

- (1) Ngoài kiểm toán viên, mỗi dịch vụ đảm bảo có ít nhất một bên chịu trách nhiệm và các đối tượng sử dụng;
- (2) Kiểm toán viên không thể là bên chịu trách nhiệm, bên thuê dịch vụ hoặc đối tượng sử dụng;
- (3) Đối với dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá;
- (4) Đối với dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm hoặc bên khác nhưng không phải là kiểm toán viên, có thể là bên đo lường hoặc đánh giá;
- (5) Trường hợp kiểm toán viên đã đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí, thì đây là dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đặc

điểm của dịch vụ đảm bảo trực tiếp là không thể thay đổi thành dịch vụ đảm bảo chứng thực bằng cách một bên khác được giả định chịu trách nhiệm cho việc đo lường hoặc đánh giá, ví dụ, bên chịu trách nhiệm đính kèm một báo cáo với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong đó thừa nhận trách nhiệm đối với thông tin này;

- (6) Bên chịu trách nhiệm có thể là bên thuê dịch vụ;
- (7) Trong nhiều dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá và là bên thuê dịch vụ, ví dụ, một đơn vị thuê kiểm toán viên thực hiện một dịch vụ đảm bảo về báo cáo hoạt động bền vững do chính đơn vị đó lập. Ví dụ về trường hợp bên chịu trách nhiệm không phải là bên đo lường hoặc đánh giá là khi kiểm toán viên được thuê thực hiện một dịch vụ đảm bảo về báo cáo hoạt động bền vững của một công ty tư nhân do một cơ quan quản lý Nhà nước lập;
- (8) Đối với dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên đo lường hoặc đánh giá thường cung cấp cho kiểm toán viên giải trình bằng văn bản về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể không thu thập được bản giải trình này, ví dụ, trường hợp bên thuê dịch vụ không phải là bên đo lường hoặc đánh giá;
- (9) Bên chịu trách nhiệm có thể là một trong những đối tượng sử dụng, nhưng không phải là duy nhất;
- (10) Bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và các đối tượng sử dụng có thể từ các đơn vị khác nhau hoặc cùng một đơn vị. Ví dụ về trường hợp các bên này từ cùng một đơn vị như, trường hợp một đơn vị có cơ cấu tổ chức 2 tầng, Ban quản trị có thể thu thập sự đảm bảo về các thông tin do Ban Giám đốc đơn vị đó cung cấp. Mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và đối tượng sử dụng cần phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và có thể khác với hiểu biết thông thường về trách nhiệm. Ví dụ, Ban

Giám đốc của đơn vị (đối tượng sử dụng) có thể thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo đối với một khía cạnh cụ thể trong hoạt động của một chi nhánh, mà hoạt động đó thuộc trách nhiệm trực tiếp của Giám đốc chi nhánh (bên chịu trách nhiệm), tuy nhiên, trách nhiệm cuối cùng vẫn thuộc về Ban Giám đốc;

(11) Bên thuê dịch vụ nếu không phải là bên chịu trách nhiệm thì có thể là đối tượng sử dụng dịch vụ.

04. Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày dưới các dạng:

- (1) Đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng;
- (2) Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng; hoặc
- (3) Báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan.

05. Kiểm toán viên và bên có trách nhiệm liên quan có thể thỏa thuận việc áp dụng các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo cho một hợp đồng dịch vụ khi không có đối tượng sử dụng báo cáo đảm bảo nào khác ngoài bên chịu trách nhiệm, nhưng tất cả các yêu cầu khác của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải được thỏa mãn. Trường hợp này, báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm đoạn hạn chế việc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ bao gồm bên chịu trách nhiệm.

PHỤ LỤC 04

PHÂN LOẠI ĐỐI TƯỢNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

Các đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được phân loại như bảng dưới đây kèm theo một số ví dụ. Đối với những mục không có ví dụ thì các dịch vụ đảm bảo này thường không yêu cầu thực hiện ở những mục đó. Việc phân loại không nhất thiết phải đầy đủ, các mục cũng không nhất thiết phải loại trừ lẫn nhau, và một số đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có các thành phần nhiều hơn một loại, ví dụ, báo cáo tổng hợp và báo cáo trách nhiệm xã hội sẽ bao gồm cả thông tin quá khứ và tương lai lẫn thông tin tài chính và phi tài chính. Trong một số trường hợp, ví dụ là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc là đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc đơn thuần chỉ là các câu hỏi mà thông tin có thể hỗ trợ hữu ích hơn trong trường hợp đó.

Thông tin về:		Thông tin quá khứ	Thông tin định hướng tương lai
Tài chính	Kết quả hoạt động	Báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.	• Dòng tiền dự báo/dự tính.
	Tình hình tài chính		• Tình hình tài chính dự báo, dự tính.

Phi tài chính	Hoạt động/ Sử dụng nguồn lực/ Giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra	<ul style="list-style-type: none"> • Báo cáo hiệu ứng nhà kính; • Báo cáo khả năng bền vững; • Các chỉ số đo lường hiệu quả công việc KPIs; • Báo cáo sử dụng hiệu quả các nguồn lực; • Báo cáo giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra; • Báo cáo trách nhiệm xã hội. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mức giảm khí thải dự kiến do áp dụng công nghệ mới, hoặc hạn chế hiệu ứng nhà kính bằng cách trồng thêm cây xanh; • Báo cáo về các giải pháp để mang lại giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra.
	Điều kiện	<ul style="list-style-type: none"> • Mô tả hệ thống/quy trình thực hiện tại một thời điểm; • Đặc trưng vật lý, ví dụ, kích thước của tài sản đi thuê. 	
Hệ thống/ quy trình	Mô tả	<ul style="list-style-type: none"> • Mô tả hệ thống kiểm soát nội bộ 	
	Thiết kế	<ul style="list-style-type: none"> • Thiết kế các kiểm soát tại một tổ chức dịch vụ. 	<ul style="list-style-type: none"> • Thiết kế các kiểm soát dự kiến cho quy trình sản xuất tương lai.
	Hoạt động/ Thực hiện	<ul style="list-style-type: none"> • Hiệu quả hoạt động của thủ tục tuyển dụng và đào tạo nhân viên. 	
Các khía cạnh	Tuân thủ	<ul style="list-style-type: none"> • Sự tuân thủ của đơn vị đối với hợp đồng vay hoặc yêu cầu pháp lý hoặc quy định cụ thể. 	

hành vi	Hành vi con người	<ul style="list-style-type: none"> • Đánh giá tính hiệu quả của Ủy Ban Kiểm toán. 	
	Khác	<ul style="list-style-type: none"> • Sự phù hợp về mục đích của một gói phần mềm. 	

III. CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN (Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài chính)

PHẦN A- QUY ĐỊNH CHUNG VÀ CÁC NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC CƠ BẢN

1. Chuẩn mực này gồm ba phần:

Phần A: Quy định chung và các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

Phần B: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề;

Phần C: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

Phần A đưa ra các nguyên tắc đạo đức cơ bản về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, đồng thời, cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để:

(a) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ là cần thiết khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định rằng nguy cơ đó sẽ khiến cho một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguyên tắc đạo đức cơ bản bị vi phạm.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn của mình trong việc áp dụng Chuẩn mực này.

Phần B và C hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ nêu tại phần A trong các trường hợp nhất định. Các phần này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ thích hợp nhằm khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các phần này cũng đưa ra các tình huống dẫn đến các nguy cơ mà không biện pháp bảo vệ nào có thể khắc phục được, do vậy, cần phải tránh các tình huống hoặc mối quan hệ đó.

Phần B áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Phần C áp

dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

Việc sử dụng từ “phải”; “cần phải” trong Chuẩn mực này nhấn mạnh yêu cầu mà theo đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hay doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm toán (*sau đây gọi tắt là “doanh nghiệp kế toán, kiểm toán”*) phải tuân thủ, trừ các trường hợp ngoại lệ được nêu rõ trong Chuẩn mực này.

Trong *Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán*, các thuật ngữ liên quan đến đối tượng, phạm vi áp dụng Chuẩn mực này được hiểu như sau:

Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán *Gồm:*

- (a) *Một doanh nghiệp có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán, kiểm toán hoặc cá nhân đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán theo pháp luật và các quy định có liên quan;*
- (b) *Một tổ chức có quyền kiểm soát đối với các đối tượng nêu tại mục (a);*
- (c) *Một tổ chức chịu sự kiểm soát của các đối tượng nêu tại mục (a).*

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp

Là cá nhân được tổ chức có thẩm quyền cấp Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp

Là kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực như thương mại, công nghiệp, dịch vụ, lĩnh vực công, giáo dục, lĩnh vực phi lợi nhuận, cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề

Là kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cung cấp các dịch vụ chuyên môn như kế toán, kiểm toán, thuế hoặc tư vấn. Thuật ngữ này được áp dụng cho cả cá nhân và doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

Các thuật ngữ khác xem trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

2. Các nguyên tắc đạo đức cơ bản

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc

đạo đức cơ bản sau (đoạn 100.5 và các Chương từ 110 - 150):

2.1. Tính chính trực: Phải thẳng thắn, trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh;

Nguyên tắc về tính chính trực yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thẳng thắn và trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh. Tính chính trực cũng yêu cầu việc hành xử một cách công bằng và đáng tin cậy.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được để bị gắn tên với các báo cáo, tờ khai, thông báo hoặc các thông tin khác mà họ cho rằng các thông tin đó:

- (a) Có sai sót trọng yếu hoặc gây hiểu nhầm;
- (b) Được đưa ra một cách thiếu thận trọng; hoặc
- (c) Bỏ sót hoặc che đậy những thông tin cần thiết mà việc bỏ sót hoặc che đậy đó có thể dẫn tới việc thông tin bị hiểu nhầm.

Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp nhận thấy họ đang bị gắn tên với các thông tin này, họ phải tiến hành các bước cần thiết để chấm dứt việc bị gắn tên với các thông tin đó.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp được coi là không vi phạm quy định nêu trên, nếu họ cung cấp một báo cáo có kết luận không phải là chấp nhận toàn phần để mô tả cho những vấn đề nêu trên.

2.2. Tính khách quan: Không cho phép sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc bất cứ ảnh hưởng không hợp lý nào chi phối các xét đoán chuyên môn và kinh doanh của mình;

Nguyên tắc về tính khách quan yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không để sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc ảnh hưởng không hợp lý của những đối tượng khác chi phối các xét đoán chuyên môn hay kinh doanh của mình.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp những tình huống ảnh hưởng tới tính khách quan. Việc xác định và chỉ rõ tất cả các tình huống đó là không khả thi. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được thực hiện hoạt động chuyên môn hoặc cung cấp dịch vụ chuyên môn nếu gặp phải một tình huống hoặc một mối quan hệ tạo ra sự thiên vị hoặc ảnh hưởng không hợp lý đến xét đoán chuyên môn của mình liên quan đến dịch vụ đó.

2.3. *Năng lực chuyên môn và tính thận trọng*: Thể hiện, duy trì sự hiểu biết và kỹ năng chuyên môn cần thiết nhằm đảm bảo rằng khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp được cung cấp dịch vụ chuyên môn có chất lượng dựa trên những kiến thức mới nhất về chuyên môn, pháp luật và kỹ thuật, đồng thời hành động một cách thận trọng và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật được áp dụng;

Nguyên tắc về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải:

(a) Duy trì kiến thức và kỹ năng chuyên môn ở mức cần thiết để đảm bảo cung cấp dịch vụ chuyên môn đạt chất lượng cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp;

(b) Hành động thận trọng theo các quy định tại chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật phù hợp khi cung cấp các hoạt động hoặc dịch vụ chuyên môn.

- Để cung cấp dịch vụ chuyên môn đạt chất lượng, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thực hiện các xét đoán hợp lý khi áp dụng kiến thức và kỹ năng chuyên môn trong việc thực hiện dịch vụ đó. Năng lực chuyên môn được hình thành thông qua 2 giai đoạn: Đạt được năng lực chuyên môn và duy trì năng lực chuyên môn.

- Việc trì năng lực chuyên môn đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải hiểu và nắm được những kiến thức mới nhất về kỹ thuật, chuyên môn và ngành nghề kinh doanh có liên quan. Việc cập nhật kiến thức chuyên môn giúp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phát triển và duy trì khả năng cung cấp dịch vụ đạt chất lượng trong môi trường làm việc chuyên nghiệp.

- Sự thận trọng bao gồm trách nhiệm hành động phù hợp với các yêu cầu của công việc một cách cẩn thận, kỹ lưỡng và kịp thời.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tiến hành các bước thích hợp để đảm bảo rằng các nhân viên thuộc quyền quản lý về mặt chuyên môn của họ được đào tạo và giám sát thích hợp.

- Khi thích hợp, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thông báo cho khách hàng, chủ doanh nghiệp hoặc đối tượng sử dụng dịch vụ hoặc hoạt động của họ biết về các hạn chế vốn có của các dịch vụ hoặc hoạt động đó.

2.4. *Tính bảo mật*: Phải bảo mật thông tin có được từ các mối quan hệ

chuyên môn và kinh doanh, vì vậy, không được tiết lộ bất cứ thông tin nào cho bên thứ ba khi chưa được sự đồng ý của bên có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật hoặc cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp, và cũng như không được sử dụng thông tin vì lợi ích cá nhân của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc của bên thứ ba;

Nguyên tắc về tính bảo mật yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được:

(a) Tiết lộ các thông tin có được từ mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh ra ngoài doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hay doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc khi chưa có sự đồng ý của người có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải công bố theo quy định của pháp luật hoặc hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp;

(b) Sử dụng những thông tin mật có được từ mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh để phục vụ lợi ích cá nhân hay lợi ích của bên thứ ba.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải duy trì sự bảo mật thông tin ngay cả trong môi trường ngoài công việc, phải cảnh giác với rủi ro tiết lộ thông tin một cách không cố ý, đặc biệt đối với các đối tác thân thiết trong công việc kinh doanh hoặc đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải (i) duy trì sự bảo mật thông tin có được từ khách hàng tiềm năng hoặc đơn vị nơi họ có khả năng được tuyển dụng trong tương lai và (ii) phải duy trì sự bảo mật thông tin trong nội bộ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tiến hành các bước hợp lý để đảm bảo rằng các nhân viên thuộc quyền quản lý của họ, những người cung cấp ý kiến tư vấn hoặc hỗ trợ họ cũng tôn trọng trách nhiệm bảo mật của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đó.

- Việc tuân thủ các nguyên tắc về tính bảo mật vẫn cần thiết ngay cả sau khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đã kết thúc mối quan hệ với khách hàng hay chủ doanh nghiệp. Khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thay đổi đơn vị làm việc hay tiếp nhận một khách hàng mới thì họ có thể sử dụng các kinh nghiệm làm việc trước đó nhưng không được sử dụng hay tiết lộ bất kỳ thông tin mật nào thu thập được hoặc nhận được từ các mối quan hệ

chuyên môn hay kinh doanh trước đó.

- Sau đây là những trường hợp mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp được yêu cầu hoặc có thể được yêu cầu cung cấp thông tin mật hoặc việc cung cấp thông tin là thích hợp:

(a) Việc cung cấp thông tin được pháp luật cho phép và được khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp chấp thuận;

(b) Việc cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật, ví dụ: Cung cấp tài liệu hoặc chứng cứ khác trong quá trình tố tụng hoặc cung cấp thông tin cho cơ quan có thẩm quyền thích hợp về một hành vi vi phạm pháp luật đã bị phát hiện;

(c) Có quyền hoặc nghĩa vụ chuyên môn phải cung cấp, mà quyền và nghĩa vụ này không bị cấm theo quy định của pháp luật, nhằm:

(i) Tuân thủ quy trình soát xét chất lượng của tổ chức nơi họ là thành viên hoặc tổ chức nghề nghiệp;

(ii) Cung cấp thông tin cho quá trình chất vấn hoặc kiểm tra của tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên hoặc cơ quan có thẩm quyền;

(iii) Bảo vệ quyền lợi của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong quá trình tố tụng; hoặc

(iv) Tuân thủ các quy định của chuẩn mực về chuyên môn và yêu cầu về đạo đức.

- Khi quyết định có nên cung cấp thông tin mật hay không, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần xem xét các vấn đề sau:

(1) Liệu quyền lợi của các bên, bao gồm cả bên thứ ba mà quyền lợi của họ có thể bị ảnh hưởng, có bị tổn hại hay không nếu khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp đồng ý để kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp thông tin;

(2) Liệu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có biết và có chứng cứ rõ ràng, trong điều kiện thực tế cho phép về các thông tin liên quan hay không. Khi không có chứng cứ rõ ràng cho các sự kiện, không có đầy đủ thông tin hoặc không có đủ bằng chứng cho các kết luận, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định hình thức cung cấp thông tin, nếu quyết định cung cấp;

(3) Cách thức công bố thông tin phù hợp và đối tượng tiếp nhận thông tin đó;

(4) Liệu đối tượng tiếp nhận thông tin có phải là đối tượng phù hợp không.

2.5. *Tư cách nghề nghiệp*: Phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, tránh bất kỳ hành động nào làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình.

Nguyên tắc về tư cách nghề nghiệp yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan và tránh bất kỳ hành vi nào mà họ biết hoặc cần phải biết rằng sẽ làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình. Đó là các hành vi khiến cho bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống sẵn có cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng những hành vi đó có ảnh hưởng tiêu cực đến uy tín nghề nghiệp.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tránh làm giảm uy tín nghề nghiệp khi quảng bá về bản thân và công việc của mình. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải trung thực, thẳng thắn và không được:

(a) Cường điệu về các dịch vụ mà họ có thể thực hiện, về trình độ hay kinh nghiệm của bản thân; hoặc

(b) Đưa ra những thông tin, giới thiệu làm mất uy tín hay đưa ra những so sánh không có căn cứ về công việc của các bên khác.

3. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ (đoạn 100.6 – 100.11)

3.1. Môi trường làm việc của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể làm phát sinh các nguy cơ cụ thể đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Việc xác định tất cả các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Hơn nữa, bản chất của mỗi hợp đồng và công việc được giao có thể khác nhau, do đó, các nguy cơ phát sinh cũng sẽ khác nhau và đòi hỏi những biện pháp bảo vệ khác nhau. Vì vậy, Chuẩn mực này xây dựng một khuôn khổ, trong đó yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ sẽ hỗ trợ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức của Chuẩn mực này và trong việc thực hiện trách nhiệm hoạt động vì lợi ích của công chúng. Chuẩn mực này đề cập đến rất nhiều tình huống có thể

làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và không cho phép một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện một hành vi, kể cả khi hành vi đó không bị cấm một cách cụ thể.

3.2. Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định được các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và dựa trên việc đánh giá các nguy cơ đó, xác định rằng nguy cơ đó không ở mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào thích hợp không và có thể áp dụng các biện pháp đó để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Để đưa ra kết luận này, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn và cân nhắc xem liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguy cơ sẽ được loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ, sao cho các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm hay không.

3.3. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải đánh giá nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản trong các tình huống hay các mối quan hệ khi bản thân kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp biết hoặc được cho là phải biết các tình huống và mối quan hệ này.

3.4. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sẽ phải dựa vào các yếu tố định lượng và định tính trong việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ. Khi áp dụng Chuẩn mực này, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp phải những tình huống mà trong đó nguy cơ không thể bị loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được, hoặc do nguy cơ quá nghiêm trọng, hoặc do không có hoặc không thể áp dụng được biện pháp bảo vệ thích hợp. Trong tình huống như vậy, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải từ chối hoặc chấm dứt việc cung cấp dịch vụ hoặc, nếu cần thiết, ngừng cung cấp dịch vụ (trong trường hợp của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề) hoặc ngừng làm việc với doanh nghiệp (trong trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp).

3.5. Chương 290 và 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các điều khoản mà kiểm toán viên hành nghề phải tuân thủ khi phát hiện các vi phạm về tính độc lập theo quy định của Chuẩn mực này. Khi kiểm toán viên hành nghề phát hiện ra việc vi phạm bất cứ quy định nào khác của Chuẩn mực này, kiểm

toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đó đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng tất cả các biện pháp phù hợp ngay khi có thể, để giải quyết một cách thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu có cần báo cáo vi phạm này cho những người có thể bị ảnh hưởng bởi vi phạm, tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan hay không.

3.6. Khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp gặp phải tình huống bất thường mà việc áp dụng các quy định cụ thể trong Chuẩn mực này sẽ dẫn đến một kết quả sai lệch hoặc kết quả không vì lợi ích của công chúng thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần phải tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên hay cơ quan quản lý có liên quan.

4. Các nguy cơ và biện pháp bảo vệ (đoạn 100.12- 100.16)

4.1. Nguy cơ có thể phát sinh từ các mối quan hệ và tình huống khác nhau. Khi một mối quan hệ hoặc tình huống làm phát sinh nguy cơ, nguy cơ đó có thể ảnh hưởng, hoặc có thể được coi là ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp. Một tình huống hoặc mối quan hệ có thể làm phát sinh nhiều hơn một nguy cơ, và một nguy cơ có thể gây ảnh hưởng tới việc tuân thủ nhiều hơn một nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các nguy cơ sẽ thuộc ít nhất một trong các loại sau đây:

(a) *Nguy cơ do tư lợi:* Nguy cơ khi lợi ích tài chính hoặc lợi ích khác gây ảnh hưởng tới xét đoán hay hành xử của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp;

(b) *Nguy cơ tự kiểm tra:* Nguy cơ khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không đánh giá được một cách hợp lý kết quả xét đoán chuyên môn hay kết quả dịch vụ do chính họ hoặc do một cá nhân khác trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc trong doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc thực hiện trước đó, mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sẽ dựa vào đó để hình thành xét đoán khi thực hiện các hoạt động hiện tại hoặc cung cấp dịch vụ hiện tại của mình;

(c) *Nguy cơ về sự bào chữa:* Nguy cơ khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tìm cách bênh vực khách hàng hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc tới mức làm ảnh hưởng tới tính khách quan của bản thân;

(d) *Nguy cơ từ sự quen thuộc:* Nguy cơ gây ra do quan hệ lâu dài hoặc

thân thiết với khách hàng hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc, khiến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp dễ thông cảm cho quyền lợi hoặc dễ dàng chấp nhận cho việc làm của họ;

(e) *Nguy cơ bị đe dọa*: Nguy cơ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp bị ngăn cản hành xử một cách khách quan do các đe dọa có thực hoặc do cảm nhận thấy, bao gồm sức ép gây ảnh hưởng không hợp lý đến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp.

Phần B của Chuẩn mực này hướng dẫn về các nguy cơ nêu trên đối với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và Phần C của Chuẩn mực này hướng dẫn về các nguy cơ này đối với kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

4.2. Các biện pháp bảo vệ là các hành động hoặc phương pháp khác nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ gồm hai nhóm sau:

(a) Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh;

(b) Các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc.

- Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh, gồm:

(1) Các yêu cầu về học vấn, đào tạo và kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán;

(2) Các yêu cầu về cập nhật kiến thức chuyên môn;

(3) Các quy định về quản trị doanh nghiệp;

(4) Các chuẩn mực nghề nghiệp;

(5) Sự giám sát của tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý và các hình thức kỷ luật;

(6) Soát xét độc lập do bên thứ ba được trao quyền hợp pháp thực hiện đối với các báo cáo, tờ khai, thông báo hay thông tin do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp.

- Phần B và C của Chuẩn mực này hướng dẫn các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề

và kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

4.3. Các biện pháp bảo vệ nhất định có thể làm tăng tính chắc chắn của việc xác định hoặc ngăn chặn những hành vi phi đạo đức. Các biện pháp bảo vệ này do tổ chức nghề nghiệp, pháp luật, cơ quan quản lý hay tổ chức nơi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc đưa ra, bao gồm:

(1) Cơ chế tiếp nhận, giải quyết khiếu nại công khai và hiệu quả của tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc, tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý, cho phép các nhân viên, chủ doanh nghiệp và công chúng phản ánh về các hành vi không chuyên nghiệp hoặc phi đạo đức;

(2) Quy định rõ ràng về trách nhiệm báo cáo các vi phạm yêu cầu về đạo đức.

5. Xung đột về lợi ích (đoạn 100.17 – 100.18)

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp phải xung đột về lợi ích trong khi thực hiện hoạt động chuyên môn. Xung đột về lợi ích có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác. Các nguy cơ này có thể phát sinh khi:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện hoạt động chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề đó; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp liên quan đến một vấn đề cụ thể bị xung đột với lợi ích của bên sử dụng dịch vụ chuyên môn do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp liên quan đến vấn đề đó.

Phần B và C của Chuẩn mực này sẽ lần lượt thảo luận về xung đột về lợi ích đối với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

6. Cách giải quyết những xung đột về đạo đức (đoạn 100.19 – 100.24)

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể phải giải quyết những xung đột liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

- Khi bắt đầu quá trình giải quyết xung đột một cách chính thức hay không chính thức, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần xem xét các yếu tố sau đây một cách riêng rẽ hoặc trong mối quan hệ với các yếu tố có liên quan:

- (a) Các sự kiện có liên quan;
- (b) Các vấn đề đạo đức có liên quan;
- (c) Các nguyên tắc đạo đức cơ bản có liên quan đến vấn đề đang được giải quyết;
- (d) Các thủ tục nội bộ đã được thiết lập;
- (e) Các giải pháp thay thế.

Sau khi xem xét các yếu tố có liên quan, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định cách giải quyết thích hợp sau khi đã cân nhắc hậu quả của từng giải pháp khả thi. Nếu vẫn không giải quyết được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến những người thích hợp trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc để được hỗ trợ tìm ra giải pháp.

- Khi gặp phải vấn đề làm phát sinh xung đột với tổ chức hoặc trong nội bộ tổ chức đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải quyết định xem có nên tham khảo ý kiến BQT của tổ chức đó, như là Hội đồng Quản trị hoặc Ủy ban Kiểm toán hay không.

- Để bảo vệ quyền lợi của mình, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp nên ghi chép lại nội dung, bản chất của vấn đề, chi tiết cuộc thảo luận và các quyết định có liên quan đến vấn đề đó.

- Khi không thể giải quyết được các xung đột nghiêm trọng, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có liên quan hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật. Nhìn chung, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể được hướng dẫn về các vấn đề đạo đức mà không vi phạm nguyên tắc bảo mật, bằng cách không nêu tên của khách hàng khi thảo luận với tổ chức nghề nghiệp có liên quan hoặc sử dụng đặc quyền bảo vệ do pháp luật quy định khi thảo luận với chuyên gia tư vấn pháp luật. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật trong nhiều trường hợp khác nhau.

- Sau khi sử dụng tất cả các giải pháp có thể, nếu xung đột về đạo đức vẫn không được giải quyết thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải chấm dứt mối liên quan đến các vấn đề làm phát sinh xung đột đó, nếu có thể. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định liệu việc rút khỏi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc công việc cụ thể, hoặc từ chối thực hiện hợp đồng

dịch vụ, hoặc thôi việc ở doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hay doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc có thích hợp hay không.

7. Thảo luận với Ban quản trị của khách hàng (đoạn 100.25)

Khi thảo luận với BQT của khách hàng theo quy định của Chuẩn mực này, tùy thuộc vào bản chất và mức độ quan trọng của tình huống và vấn đề cần thảo luận, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải xác định (các) cá nhân phù hợp trong bộ máy quản trị của khách hàng để thảo luận. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trao đổi với một bộ phận của BQT của khách hàng, ví dụ như Ủy ban Kiểm toán hoặc một cá nhân, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải đánh giá sự cần thiết của việc trao đổi vấn đề với toàn bộ BQT của khách hàng để BQT của khách hàng được cung cấp thông tin đầy đủ.

PHẦN B - ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ

I. Qui định chung

1. Giới thiệu

Phần B của Chuẩn mực này hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề gặp phải. Phần này sẽ không hướng dẫn tất cả các tình huống và các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh nguy cơ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được khuyến khích luôn cảnh giác với những tình huống và mối quan hệ như vậy.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được cố tình tham gia bất kỳ một loại hình kinh doanh, công việc hay hoạt động nào làm hoặc có thể làm ảnh hưởng đến tính chính trực, khách quan, uy tín nghề nghiệp và điều đó có thể dẫn tới sự mâu thuẫn với các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

2. Nguy cơ và biện pháp bảo vệ (đoạn 200.3 -200.15)

Có rất nhiều tình huống và mối quan hệ có thể làm phát sinh nguy cơ không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Bản chất và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ là khác nhau tùy thuộc vào việc liệu nguy cơ này phát sinh trong quá trình cung cấp dịch vụ cho: (i) Khách hàng kiểm toán hay không

và liệu khách hàng đó có phải là đơn vị có lợi ích công chúng hay không; (ii) Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo mà không phải là khách hàng kiểm toán hay không; (iii) Khách hàng sử dụng dịch vụ phi đảm bảo hay không.

2.1. Phân loại các nguy cơ và các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ:

Các nguy cơ được phân loại như sau:

- (a) Nguy cơ do tư lợi;
- (b) Nguy cơ tự kiểm tra;
- (c) Nguy cơ về sự bào chữa;
- (d) Nguy cơ từ sự quen thuộc;
- (e) Nguy cơ bị đe dọa.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, bao gồm:

(1) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có lợi ích tài chính trực tiếp tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(2) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán quá phụ thuộc vào phí dịch vụ từ khách hàng;

(3) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có quan hệ kinh doanh mật thiết với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(4) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán quá quan tâm tới khả năng bị mất khách hàng quan trọng;

(5) Thành viên nhóm kiểm toán có thương lượng với khách hàng kiểm toán về cơ hội làm việc tại một vị trí cụ thể tại khách hàng kiểm toán này;

(6) Doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo trên cơ sở có thỏa thuận về phí tiềm tàng;

(7) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phát hiện có sự nhầm lẫn đáng kể khi đánh giá kết quả một dịch vụ chuyên môn do chính thành viên của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nơi họ làm việc đã cung cấp trước đó.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kiểm toán đưa ra báo cáo dịch vụ đảm bảo về hiệu quả hoạt động của hệ thống tài chính sau khi thiết kế và triển khai hệ thống đó;

(2) Doanh nghiệp kiểm toán chuẩn bị thông tin tài chính là đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo năm trước liền kề hoặc hiện đang là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng đó;

(4) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo năm trước liền kề hoặc hiện đang là nhân sự chủ chốt của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có thể gây ảnh hưởng đáng kể tới đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(5) Doanh nghiệp kiểm toán đồng thời thực hiện dịch vụ khác cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể gây ảnh hưởng trực tiếp tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kiểm toán giúp quảng bá các loại cổ phiếu của khách hàng kiểm toán;

(2) Kiểm toán viên hành nghề là người bào chữa đại diện cho khách hàng kiểm toán trong vụ kiện hoặc khi giải quyết các tranh chấp với bên thứ ba.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc, bao gồm:

(1) Thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp với Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng;

(2) Thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp với nhân sự chủ chốt có ảnh hưởng đáng kể đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Giám đốc, nhân sự cấp cao có ảnh hưởng đáng kể tới đối tượng dịch vụ đảm bảo hiện tại là thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ;

(4) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề nhận quà biếu hoặc nhận sự ưu đãi từ khách hàng, trừ trường hợp có giá trị nhỏ;

(5) Nhân sự cấp cao của doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ trong nhiều năm cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ bị đe dọa, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị khách hàng đe dọa chấm dứt hợp đồng dịch vụ;

(2) Khách hàng kiểm toán đe dọa sẽ không ký hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo khác nếu doanh nghiệp kiểm toán không đồng ý với khách hàng về cách thức xử lý kế toán cho một giao dịch cụ thể;

(3) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị khách hàng đe dọa khởi tố;

(4) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị áp lực giảm phạm vi công việc một cách không hợp lý nhằm giảm phí;

(5) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề chịu sức ép phải đồng ý với nhân viên của khách hàng có chuyên môn cao hơn trong một lĩnh vực cụ thể;

(6) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề bị lãnh đạo doanh nghiệp mình đe dọa sẽ không thăng chức trừ khi phải đồng ý với cách xử lý không phù hợp các nghiệp vụ kế toán của khách hàng.

2.2. Các biện pháp bảo vệ

Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được gồm hai loại:

(a) Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh;

(b) Các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc.

Đoạn 100.14 Phần A Chuẩn mực này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định phương pháp hợp lý nhất nhằm xử lý với các nguy cơ cao hơn mức có thể chấp nhận được, bằng cách áp dụng biện pháp bảo vệ để loại trừ hay làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc từ chối thực hiện hoặc rút khỏi hợp đồng cung cấp dịch vụ. Khi thực hiện các xét đoán của mình, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xem xét liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận

một cách tương đối chắc chắn rằng, sau khi áp dụng các biện pháp bảo vệ, các nguy cơ đó sẽ bị loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được và các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm hay không. *Khi xem xét vấn đề này, cần phải xem xét đến các yếu tố như mức độ nghiêm trọng của nguy cơ, tính chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ và cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán.*

2.3. Các biện pháp bảo vệ ở cấp độ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán và cho từng hợp đồng cụ thể

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc ở cấp độ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán, bao gồm:

(1) Lãnh đạo doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nhấn mạnh tầm quan trọng của việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(2) Lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán yêu cầu các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hành động vì lợi ích của công chúng;

(3) Chính sách, thủ tục thực hiện và giám sát chất lượng hợp đồng dịch vụ;

(4) Quy định bằng văn bản về sự cần thiết của việc: (i) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản; (ii) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này; và (iii) Áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, hoặc từ chối thực hiện hay rút khỏi hợp đồng dịch vụ có liên quan khi không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp;

(5) Chính sách và thủ tục nội bộ quy định bằng văn bản yêu cầu sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(6) Chính sách và thủ tục hỗ trợ cho việc xác định các lợi ích hoặc các mối quan hệ giữa doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc giữa các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và khách hàng;

(7) Chính sách và thủ tục để giám sát và quản lý (nếu cần), sự phụ thuộc vào doanh thu từ một khách hàng riêng lẻ;

(8) Sử dụng thành viên BGD và các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ khác nhau với cơ chế báo cáo riêng để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng đang sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(9) Chính sách và thủ tục nghiêm cấm các thành viên không phải là thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ gây ảnh hưởng không phù hợp đến kết quả của hợp đồng dịch vụ;

(10) Trao đổi kịp thời về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cũng như bất kỳ sự thay đổi trong các chính sách và thủ tục này đến BGD và nhân viên chuyên nghiệp, và thực hiện đào tạo, tập huấn đầy đủ về các chính sách và thủ tục này;

(11) Phân công một lãnh đạo cấp cao chịu trách nhiệm giám sát sự vận hành thích hợp hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(12) Thông báo cho các thành viên BGD và nhân viên chuyên nghiệp về *danh sách* các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và các đơn vị có liên quan mà doanh nghiệp kiểm toán phải duy trì tính độc lập;

(13) Cơ chế kỷ luật nhằm nâng cao sự tuân thủ các chính sách và thủ tục;

(14) Chính sách và thủ tục công khai đề khuyến khích và tạo điều kiện cho nhân viên trao đổi thông tin với các cấp quản lý trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán về các vấn đề liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà họ quan tâm.

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc ở cấp độ hợp đồng cụ thể, bao gồm:

(1) Chỉ định một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác không tham gia vào dịch vụ phi đảm bảo để soát xét lại các công việc mà nhóm dịch vụ đó đã làm và đưa ra ý kiến tư vấn, nếu cần thiết;

(2) Chỉ định một kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để soát xét lại các công việc mà nhóm dịch vụ đó đã làm và đưa ra ý kiến tư vấn, nếu cần thiết;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ bên thứ ba độc lập như thành viên BGD không tham gia trực tiếp điều hành, tổ chức nghề nghiệp hoặc một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác;

(4) Thảo luận với BQT của khách hàng các vấn đề đạo đức;

(5) Thông tin cho BQT của khách hàng về tính chất và mức phí của dịch vụ cung cấp;

(6) Mời một doanh nghiệp kế toán, kiểm toán khác thực hiện hoặc thực hiện lại toàn bộ hoặc một phần của hợp đồng dịch vụ;

(7) Luân chuyển nhân sự cấp cao của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

2.4. Các biện pháp bảo vệ mà khách hàng đang áp dụng

Tùy thuộc vào tính chất hợp đồng dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể dựa vào những biện pháp bảo vệ mà khách hàng đang áp dụng. Tuy nhiên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không thể chỉ phụ thuộc vào biện pháp bảo vệ đó để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ trong hệ thống và các thủ tục của khách hàng, bao gồm:

(1) Khách hàng yêu cầu nhân sự khác ngoài BGD tham gia vào việc thông qua hoặc phê duyệt việc bổ nhiệm doanh nghiệp kế toán, kiểm toán thực hiện cung cấp dịch vụ;

(2) Khách hàng có đội ngũ nhân viên giàu kinh nghiệm và năng lực chuyên môn có thể đưa ra được các quyết định quản lý;

(3) Khách hàng vận hành các thủ tục nội bộ để đảm bảo sự lựa chọn khách quan trong việc thực hiện những hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo;

(4) Khách hàng có cơ cấu quản trị doanh nghiệp phù hợp để kiểm soát và trao đổi về các dịch vụ được cung cấp với doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

3. Bổ nhiệm cung cấp dịch vụ chuyên môn (chương 210, đoạn 210.1-210.14)

3.1. Chấp nhận khách hàng (đoạn 210.1- 210.5)

- Trước khi chấp nhận một khách hàng mới, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu việc chấp nhận cung cấp dịch vụ cho khách hàng đó có thể làm phát sinh nguy cơ đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không. Các nguy cơ tiềm tàng đe dọa tính chính trực hoặc tư cách nghề nghiệp có thể phát sinh từ những nghi vấn liên quan đến khách hàng (bao gồm nghi vấn đối với chủ sở hữu doanh nghiệp, đội ngũ quản lý hoặc các hoạt động).

- Các vấn đề liên quan đến khách hàng có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, ví dụ việc khách hàng liên quan đến các hoạt động bất hợp pháp (như hoạt động rửa tiền), sự thiếu trung thực, hoặc có nghi vấn trong việc lập và trình bày BCTC.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể gồm:

(1) Thu thập kiến thức và hiểu biết về khách hàng, chủ sở hữu doanh nghiệp cũng như các thành viên BQT và các hoạt động kinh doanh của khách hàng; hoặc

(2) Đảm bảo cam kết của khách hàng trong việc hoàn thiện hệ thống quản trị doanh nghiệp hoặc kiểm soát nội bộ.

- Trường hợp không thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối khách hàng.

- Đối với các khách hàng thường xuyên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải định kỳ thực hiện việc xem xét lại quyết định chấp nhận hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

3.2. Chấp nhận hợp đồng dịch vụ (đoạn 210.6- 210.8)

- Nguyên tắc đạo đức cơ bản về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề chỉ được cung cấp dịch vụ mà họ có đủ năng lực chuyên môn để thực hiện. Trước khi chấp nhận một hợp đồng dịch vụ cụ thể với khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu việc chấp nhận hợp đồng dịch vụ đó có làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi sẽ ảnh hưởng tới năng lực chuyên môn và tính thận trọng nếu nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không đủ năng lực để thực hiện hợp đồng.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

(1) Tìm hiểu về lĩnh vực kinh doanh và mức độ phức tạp trong hoạt động của khách hàng, cũng như các yêu cầu cụ thể của hợp đồng, nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc thực hiện;

(2) Tìm hiểu về các lĩnh vực, ngành nghề và các vấn đề có liên quan đến hoạt động kinh doanh của khách hàng;

(3) Tích lũy những kinh nghiệm phù hợp với các yêu cầu pháp luật và yêu cầu về lập BCTC;

(4) Phân công đầy đủ nhân sự với năng lực chuyên môn phù hợp;

(5) Sử dụng chuyên gia, nếu cần thiết;

(6) Thống nhất khung thời gian phù hợp để thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(7) Tuân thủ chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng để có sự đảm bảo hợp lý rằng các hợp đồng dịch vụ cụ thể chỉ được chấp nhận khi doanh nghiệp kiểm toán có đủ năng lực để cung cấp dịch vụ.

- Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có ý định sử dụng công việc của chuyên gia, họ phải xác định liệu việc sử dụng đó có đáng tin cậy hay không. Các yếu tố cần xem xét bao gồm: uy tín, trình độ chuyên môn, nguồn lực sẵn có, cũng như các chuẩn mực đạo đức và nghề nghiệp áp dụng. Các thông tin này có thể có được từ kinh nghiệm làm việc trước đó với chuyên gia này hay qua tham vấn với các bên khác.

3.3. Thay đổi việc bổ nhiệm đơn vị cung cấp dịch vụ chuyên môn (đoạn 210.9- 210.14)

- Khi được yêu cầu để thay thế cho một kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác, hoặc đang cân nhắc nộp hồ sơ tham gia dự thầu cung cấp dịch vụ cho khách hàng theo một hợp đồng đang được kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác thực hiện, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề sẽ phải xác định liệu có lý do nào về mặt nghề nghiệp hoặc nguyên nhân khác để không chấp nhận hợp đồng dịch vụ, như trường hợp nếu chấp nhận hợp đồng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà không thể loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc áp dụng các biện pháp bảo vệ. Ví dụ, nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng sẽ phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không nắm được đầy đủ các thông tin thích hợp trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ. Tùy theo tính chất của hợp đồng dịch vụ, đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải liên hệ trực tiếp với bên cung cấp dịch vụ hiện tại để nắm được thực trạng dẫn đến việc thay đổi bên cung cấp dịch vụ để xác định xem có chấp nhận hợp đồng dịch vụ hay không. Ví dụ, những bất đồng

giữa bên cung cấp dịch vụ hiện tại với khách hàng và lý do này có thể ảnh hưởng đến quyết định chấp nhận hợp đồng.

- Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Khi trả lời các yêu cầu của bên mời thầu, cần nêu rõ trong hồ sơ dự thầu rằng, trước khi chấp nhận hợp đồng, cần phải liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại để thu thập thông tin nhằm xác định liệu có lý do nào, kể cả về mặt nghề nghiệp hoặc nguyên nhân khác có thể dẫn đến việc không thể chấp nhận hợp đồng hay không;

(2) Yêu cầu bên cung cấp dịch vụ hiện tại cung cấp thông tin về các sự kiện hoặc tình huống mà, theo đánh giá của họ, kế toán viên, kiểm toán viên được đề cử cần nắm được trước khi quyết định có chấp nhận hợp đồng hay không; hoặc

(3) Thu thập thông tin cần thiết từ các nguồn khác nhau.

Trường hợp việc áp dụng các biện pháp bảo vệ không thể loại trừ hay làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối chấp nhận hợp đồng trừ khi có thể thu thập được thông tin từ các nguồn khác đủ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể được yêu cầu thực hiện bổ sung hoặc hỗ trợ một phần công việc của bên cung cấp dịch vụ hiện tại. Trường hợp này có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề do bị thiếu thông tin hoặc không được cung cấp đầy đủ thông tin. Cần đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, thông báo tới bên cung cấp dịch vụ hiện tại để họ có thể cung cấp các thông tin cần thiết cho việc thực hiện dịch vụ đó.

- Do bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải tuân thủ tính bảo mật nên việc họ có được phép hoặc được yêu cầu thảo luận các vấn đề của khách hàng với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đang được đề nghị cung cấp dịch vụ hay không còn phụ thuộc vào bản chất của hợp đồng dịch vụ và phụ thuộc vào:

(a) Sự cho phép của khách hàng về việc cung cấp thông tin; hoặc

(b) Quy định của pháp luật và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

- Nhìn chung, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cần được khách hàng cho phép bằng văn bản để được thảo luận với bên cung cấp dịch vụ hiện tại của khách hàng. Sau khi được cho phép, bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến việc cung cấp thông tin. Bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải cung cấp thông tin một cách trung thực và rõ ràng. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được đề nghị cung cấp dịch vụ không thể liên lạc được với bên cung cấp dịch vụ hiện tại thì họ phải tìm hiểu về các nguy cơ có thể phát sinh bằng cách thức khác, như phỏng vấn bên thứ ba hoặc tìm hiểu thông tin về lãnh đạo cấp cao hoặc BQT của khách hàng.

4. Xung đột về lợi ích (chương 220, đoạn 220.1- 220.14)

4.1. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể gặp phải xung đột về lợi ích khi cung cấp dịch vụ chuyên môn. Xung đột về lợi ích làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và có thể làm phát sinh các nguy cơ khác. *Các nguy cơ này có thể phát sinh khi:*

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề liên quan đến một vấn đề cụ thể bị xung đột với lợi ích liên quan đến vấn đề đó của khách hàng sử dụng dịch vụ chuyên môn do kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được để xung đột về lợi ích làm ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn hoặc quyết định kinh doanh của mình.

Khi dịch vụ chuyên môn được cung cấp là dịch vụ đảm bảo, việc tuân thủ nguyên tắc đạo đức cơ bản về tính khách quan còn yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo theo các quy định phù hợp tại Chương 290 hoặc Chương 291 Chuẩn mực này.

Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm:

(1) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho một khách hàng có nhu cầu mua lại một khách hàng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán khi doanh nghiệp kiểm toán đã thu thập được các thông tin bảo mật trong quá trình kiểm toán có thể có liên quan đến giao dịch mua lại đó;

(2) Tư vấn cùng lúc cho hai khách hàng đang cạnh tranh để mua lại cùng một công ty, khi mà việc tư vấn này có thể có liên quan đến lợi thế cạnh tranh của các bên;

(3) Cung cấp dịch vụ cho cả bên mua và bên bán trong cùng một giao dịch;

(4) Cung cấp dịch vụ định giá tài sản cho hai khách hàng đang có vị trí đối lập liên quan đến tài sản đó;

(5) Đại diện cho hai khách hàng liên quan đến cùng một vấn đề mà hai khách hàng đó đang có tranh chấp pháp lý với nhau, ví dụ, trong quá trình chia tách hoặc giải thể công ty;

(6) Cung cấp báo cáo dịch vụ đảm bảo cho bên cấp bản quyền về phí bản quyền được nhận theo thỏa thuận, đồng thời, tư vấn cho bên trả phí bản quyền về tính chính xác của khoản phí phải trả;

(7) Tư vấn cho khách hàng về việc đầu tư vào một doanh nghiệp, mà vợ hoặc chồng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có lợi ích tài chính trong doanh nghiệp đó;

(8) Cung cấp dịch vụ tư vấn chiến lược liên quan đến vị thế cạnh tranh cho một khách hàng trong khi *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* đang có lợi ích tương tự với đối thủ cạnh tranh lớn của khách hàng đó;

(9) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng về việc mua lại một doanh nghiệp mà doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cũng đang quan tâm mua lại doanh nghiệp đó;

(10) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng về việc mua sản phẩm hoặc dịch vụ trong khi *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* đang có thỏa thuận được hưởng hoa hồng hoặc phí bản quyền với nhà tiềm năng cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ đó.

4.2. Nếu phát hiện xung đột về lợi ích thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá:

(1) Tầm quan trọng của các lợi ích hoặc mối quan hệ có liên quan;

(2) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh do việc cung cấp dịch vụ chuyên môn. Nhìn chung, mức độ liên quan giữa dịch vụ chuyên môn với vấn đề làm phát sinh xung đột lợi ích càng trực tiếp thì nguy cơ ảnh hưởng

đến tính khách quan và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác càng nghiêm trọng.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản do xung đột lợi ích gây ra xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:*

(1) Thực hiện các biện pháp để ngăn chặn việc tiết lộ trái phép thông tin bảo mật khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều khách hàng bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên, ví dụ:

(i) Sử dụng các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ khác nhau và trao đổi rõ với họ về các chính sách và thủ tục nhằm duy trì tính bảo mật;

(ii) Phân chia khu vực làm việc riêng biệt cho các bộ phận chuyên môn khác nhau trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nhằm ngăn chặn việc tiết lộ thông tin bảo mật từ khu vực này sang khu vực khác trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(iii) Thiết lập và thực hiện các chính sách và thủ tục nhằm hạn chế khả năng tiếp cận hồ sơ khách hàng, yêu cầu các nhân viên và thành viên BGD của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán ký cam kết bảo mật thông tin, bao gồm thông tin trên giấy tờ và thông tin điện tử.

(2) Cử người có kinh nghiệm không liên quan đến khách hàng hoặc hợp đồng dịch vụ thường xuyên xem xét việc áp dụng các biện pháp bảo vệ;

(3) Cử kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ hoặc không chịu ảnh hưởng của xung đột, soát xét lại công việc đã được thực hiện và đánh giá xem liệu các xét đoán và kết luận quan trọng có phù hợp hay không;

(4) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, ví dụ, tổ chức nghề nghiệp, chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác.

Ngoài các biện pháp bảo vệ được hướng dẫn nêu trên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cần phải thông báo cho khách hàng bị ảnh hưởng của xung đột về bản chất của xung đột về lợi ích và các biện pháp bảo vệ liên quan (nếu có). Nếu các biện pháp bảo vệ là cần thiết nhằm làm giảm ảnh hưởng của nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được thì các biện pháp này cần được

khách hàng chấp nhận để kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện dịch vụ chuyên môn của mình.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xem xét bản chất và mức độ nghiêm trọng của xung đột về lợi ích để xác định có cần thiết phải thông báo cụ thể với khách hàng và phải được sự chấp nhận của khách hàng hay không. Vì mục đích này, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá các trường hợp làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm: các bên có thể bị ảnh hưởng, bản chất của xung đột và khả năng phát triển theo chiều hướng không mong đợi của vấn đề làm phát sinh xung đột.

Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề yêu cầu có sự chấp nhận của khách hàng nhưng khách hàng không đồng ý, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối thực hiện hoặc ngừng cung cấp dịch vụ làm phát sinh xung đột về lợi ích; hoặc phải chấm dứt các mối quan hệ hoặc từ bỏ các lợi ích liên quan nhằm loại trừ hoặc làm giảm ảnh hưởng của các xung đột này xuống mức có thể chấp nhận được. Sau khi áp dụng các biện pháp bảo vệ bổ sung cần thiết, *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* có thể nhận được sự chấp nhận của khách hàng.

5. Đưa ra ý kiến thứ hai (chương 230, đoạn 230.1 – 230.3)

- Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được yêu cầu cung cấp ý kiến thứ hai *sau khi đã có ý kiến thứ nhất* về việc áp dụng chuẩn mực kế toán, kiểm toán, lập báo cáo hoặc các chuẩn mực khác, các nguyên tắc cho một trường hợp, những giao dịch cụ thể hay đưa ra ý kiến thay cho một doanh nghiệp hoặc đơn vị không phải là khách hàng hiện tại, thì có thể làm phát sinh nguy cơ không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ ảnh hưởng đến nguyên tắc “Năng lực chuyên môn và tính thận trọng” có thể làm phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đưa ra ý kiến thứ hai mà không có đầy đủ bằng chứng hoặc không được cung cấp đầy đủ thông tin như bên cung cấp dịch vụ hiện tại. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất cứ nguy cơ nào phụ thuộc vào tình huống làm phát sinh yêu cầu đưa ra ý kiến thứ hai và phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, và giả định thích hợp để đưa ra xét đoán chuyên môn.

- Khi được yêu cầu đưa ra ý kiến thứ hai, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, thu thập sự đồng ý của khách hàng để được liên lạc với

bên cung cấp dịch vụ hiện tại, mô tả những hạn chế liên quan đến ý kiến thứ hai khi trao đổi với khách hàng và cung cấp ý kiến đó cho bên cung cấp dịch vụ hiện tại.

- Nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được khách hàng cho phép liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại, họ phải xác định liệu có đưa ra ý kiến thứ hai hay không dựa trên các tình huống và thông tin có được.

Ví dụ về đưa ra ý kiến thứ 2:

Nếu một doanh nghiệp kiểm toán được một khách hàng yêu cầu cho ý kiến tư vấn hoặc báo cáo bằng văn bản liên quan đến việc áp dụng chuẩn mực, chế độ kế toán, chuẩn mực kiểm toán hoặc về việc lập và trình bày BCTC mà khách hàng này không phải là khách hàng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán đó, thì doanh nghiệp kiểm toán này cần đánh giá xem liệu việc cho ý kiến tư vấn hoặc báo cáo bằng văn bản như vậy có vi phạm các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán cho ý kiến tư vấn như vậy có thể không được tiếp cận với đầy đủ thông tin như là doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó và do vậy có thể đưa ra ý kiến hoặc kết luận khác biệt. Việc đưa ra ý kiến và kết luận khác biệt có thể tạo áp lực một cách không phù hợp đối với doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó.

Trong trường hợp này nguy cơ vi phạm các nguyên tắc đạo đức cơ bản có thể được làm giảm bằng cách doanh nghiệp kiểm toán cho ý kiến tư vấn trao đổi thông tin với doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó và/hoặc cung cấp bản dự thảo ý kiến tư vấn/báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó để tham khảo ý kiến.

Việc một doanh nghiệp thực hiện kiểm toán lại một BCTC đã được một doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán cũng làm phát sinh nguy cơ tương tự và có thể ở mức độ nghiêm trọng hơn so với trường hợp trên. Vì vậy việc kiểm toán lại chỉ được thực hiện khi có yêu cầu cụ thể của pháp luật hoặc cơ quan quản lý. Trong trường hợp kiểm toán lại thì doanh nghiệp kiểm toán sau cần tham khảo ý kiến của doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm về các vấn đề kế toán, kiểm toán có sự khác biệt trọng yếu trong quan điểm giữa hai doanh nghiệp kiểm toán. Nếu không thể tham khảo ý kiến của doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm thì cần tham khảo ý kiến của tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý phù hợp.

6. Giá phí dịch vụ và các khoản phụ phí khác (chương 240, đoạn 240.1- 240.8)

6.1. Mức phí

Khi đàm phán giá phí dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có quyền đưa ra mức phí mà họ cho là phù hợp. Việc kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể đưa ra một mức phí thấp hơn so với mức phí của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác chưa hẳn đã là phi đạo đức, nhưng có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ có thể phát sinh nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng tới năng lực chuyên môn cũng như tính thận trọng nếu mức phí đưa ra là quá thấp và kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khó có thể thực hiện hợp đồng dịch vụ đó tuân thủ theo đúng quy định của chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật phù hợp.

Việc phát sinh các nguy cơ cũng như mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ được xác định dựa trên các yếu tố như mức phí và dịch vụ được cung cấp. Cần phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về biện pháp bảo vệ, bao gồm:*

- (1) Đảm bảo rằng khách hàng hiểu được các điều khoản của hợp đồng, trong đó có cơ sở tính phí, nội dung và phạm vi công việc tương ứng với mức phí đó; hoặc
- (2) Sắp xếp thời gian phù hợp và bố trí nhân viên có đủ năng lực chuyên môn thực hiện công việc.

6.2. Phí tiềm tàng

Phí tiềm tàng được sử dụng rộng rãi trong các hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo. *Chương 290 và Chương 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn về phí tiềm tàng áp dụng đối với dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán và các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.* Tuy nhiên, phí tiềm tàng có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng tới sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản như nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng đến tính khách quan. *Việc phát sinh các nguy cơ và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố:*

- (1) Tính chất của hợp đồng dịch vụ;
- (2) Khoảng phí tiềm tàng;
- (3) Cơ sở xác định mức phí; và

(4) Liệu kết quả của giao dịch có được bên thứ ba độc lập soát xét hay không.

Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phải được đánh giá và biện pháp bảo vệ phải được áp dụng cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ:

(1) Thỏa thuận trước với khách hàng bằng văn bản về cơ sở xác định mức phí;

(2) Công bố công việc thực hiện và cơ sở xác định mức phí với đối tượng sử dụng kết quả dịch vụ;

(3) Chính sách và thủ tục liên quan đến kiểm soát chất lượng; hoặc

(4) Soát xét công việc của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề bởi một bên thứ ba độc lập.

6.3. Nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng

Trong một số trường hợp, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể nhận được phí giới thiệu hoặc hoa hồng liên quan đến khách hàng. Ví dụ khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không cung cấp một số dịch vụ mà khách hàng hiện tại yêu cầu, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề này có thể nhận được khoản phí từ việc giới thiệu khách hàng đó cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hoặc bên cung cấp dịch vụ chuyên môn khác. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể nhận được hoa hồng từ bên thứ ba, như bên cung cấp phần mềm, liên quan đến việc cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Việc nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng như vậy làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan cũng như năng lực chuyên môn và tính thận trọng của *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề*. *Đối với hoạt động cung cấp dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề không được nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng từ việc giới thiệu khách hàng cho dịch vụ đảm bảo.*

6.4. Trả phí giới thiệu hoặc hoa hồng

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể phải trả phí giới thiệu để có được khách hàng, ví dụ, trường hợp khách hàng đang sử dụng dịch vụ từ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác nhưng có nhu cầu về một số dịch vụ khác mà bên cung cấp dịch vụ hiện tại không đáp ứng được. Việc trả phí giới thiệu này có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan

cũng như năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. *Đối với hoạt động cung cấp dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề không được trả phí giới thiệu hoặc hoa hồng để có được khách hàng cho dịch vụ đảm bảo.*

Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phải được đánh giá và biện pháp bảo vệ phải được áp dụng nếu cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về biện pháp bảo vệ:*

(1) Thông báo với khách hàng về thỏa thuận trả phí cho việc được giới thiệu khách hàng từ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác;

(2) Thông báo với khách hàng về thỏa thuận nhận phí trong việc giới thiệu khách hàng cho kế toán hành viên, kiểm toán viên hành nghề khác; hoặc

(3) Thu thập văn bản thỏa thuận trước từ khách hàng về hoa hồng liên quan đến việc bên thứ ba cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể mua một phần hoặc toàn bộ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán khác và thanh toán cho các chủ sở hữu doanh nghiệp hoặc người thừa kế. Những khoản thanh toán đó không được coi là hoa hồng hoặc phí giới thiệu.

7. Quảng bá dịch vụ (chương 250, đoạn 250.1 -250.2)

- Việc kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có được hợp đồng mới thông qua các hình thức quảng bá hoặc tiếp thị nào đó có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến việc tuân thủ nguyên tắc “Tư cách nghề nghiệp” sẽ phát sinh nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề quảng bá dịch vụ, thành tích và sản phẩm của mình theo cách thức không tuân thủ nguyên tắc đó.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải tránh làm giảm uy tín nghề nghiệp khi quảng bá dịch vụ của mình, phải trung thực, thẳng thắn và không được:

(a) Cường điệu về các dịch vụ mà họ có thể thực hiện, về trình độ hay kinh nghiệm của bản thân; hoặc

(b) Đưa ra những thông tin, giới thiệu làm mất uy tín hay đưa ra những so sánh không có căn cứ về công việc của các bên khác.

Trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không chắc chắn về sự phù hợp của hình thức quảng bá hoặc tiếp thị thì họ phải cân nhắc việc tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có liên quan.

8. Quà tặng và ưu đãi (chương 260, đoạn 260.1 -260.3)

8.1. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể sẽ được đề nghị nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ khách hàng. Các đề nghị như vậy có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc ảnh hưởng tới tính khách quan có thể phát sinh từ việc nhận quà tặng từ khách hàng. Nếu các đề nghị này bị thông tin ra bên ngoài thì có thể làm phát sinh nguy cơ bị đe dọa ảnh hưởng tới tính khách quan của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề.

Việc phát sinh các nguy cơ cũng như mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ được xác định dựa trên các yếu tố như bản chất, giá trị và mục đích của những đề nghị. Nếu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, đánh giá là quà tặng và ưu đãi không có giá trị lớn và không đáng kể, thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể kết luận rằng đề nghị này là bình thường, không nhằm mục đích cụ thể để tác động tới việc ra ý kiến hay thu thập thông tin. Trường hợp này, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể kết luận rằng nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản là ở mức có thể chấp nhận được.

8.2. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp các nguy cơ không thể bị loại trừ hay làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được dù đã áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối đề nghị từ khách hàng.

9. Giữ hộ tài sản của khách hàng (chương 270, đoạn 270.1 -270.3)

9.1. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được phép giữ hộ tiền hoặc các tài sản khác của khách hàng trừ khi được pháp luật cho phép. Trường hợp pháp luật cho phép thì họ phải tuân thủ các nghĩa vụ pháp lý liên quan đến việc nắm giữ các tài sản.

9.2. Việc giữ hộ tài sản của khách hàng sẽ làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, việc giữ hộ tài sản của khách hàng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng tới tư cách nghề nghiệp và tính khách quan. Trường hợp được ủy thác giữ tiền hoặc tài sản của khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải:

- (a) Giữ riêng biệt các tài sản đó với tài sản cá nhân hoặc tài sản của đơn vị;
- (b) Chỉ sử dụng các tài sản đó cho mục đích định trước;
- (c) Chịu trách nhiệm trước chủ sở hữu tài sản về tài sản đó, cũng như thu nhập, cổ tức hoặc các khoản thu nhập khác thu được từ tài sản tại bất cứ thời điểm nào;
- (d) Tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến việc nắm giữ và chịu trách nhiệm về các tài sản đó.

Khi thực hiện các thủ tục đánh giá chấp nhận khách hàng và hợp đồng dịch vụ, trong đó có điều khoản giữ hộ tài sản của khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải tìm hiểu một cách hợp lý về nguồn gốc của tài sản đó cũng như các nghĩa vụ pháp lý và các quy định có liên quan. Ví dụ, nếu tài sản được hình thành từ những hoạt động bất hợp pháp, như hoạt động rửa tiền, có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Trường hợp đó, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

10. Tính khách quan - Áp dụng cho tất cả các dịch vụ (chương 280, đoạn 280.1 -280.4)

10.1. Trước khi cung cấp dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan phát sinh từ việc nắm giữ cổ phần của khách hàng, có mối quan hệ với khách hàng hoặc với thành viên BQT, BGD cũng như nhân viên của khách hàng. Ví dụ, có thể phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc đe dọa tính khách quan do mối quan hệ gia đình, mối quan hệ cá nhân thân thiết hoặc mối quan hệ kinh doanh.

Kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức là cần thiết để kiểm toán viên hành nghề đưa ra kết luận hoặc được coi là đưa ra kết luận một cách không thiên vị, không mâu thuẫn về lợi ích hoặc không bị ảnh hưởng một cách bất hợp lý từ người khác. Chương 290 và 291 Chuẩn

mục này quy định và hướng dẫn cụ thể về tính độc lập đối với kiểm toán viên hành nghề khi cung cấp dịch vụ đảm bảo.

10.2. Việc phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan khi cung cấp dịch vụ chuyên môn phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cũng như tính chất của công việc mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ:

- (1) Rút khỏi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ;
- (2) Thực hiện thủ tục kiểm tra, giám sát;
- (3) Chấm dứt các mối quan hệ tài chính hoặc kinh doanh làm phát sinh các nguy cơ;
- (4) Thảo luận vấn đề với các cấp lãnh đạo cao hơn trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán; hoặc
- (5) Thảo luận vấn đề với BQT của khách hàng.

Nếu các biện pháp bảo vệ được áp dụng không thể loại trừ hay làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối hoặc chấm dứt hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

II. Tính độc lập - Áp dụng cho dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét (chương 290, đoạn 290.1 -290.514)

1. Cấu trúc Chương (đoạn 290.1 -290.3)

- Chương này quy định các yêu cầu về tính độc lập đối với dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét. Đây là các dịch vụ đảm bảo yêu cầu kiểm toán viên hành nghề (gọi tắt là KTV hành nghề) phải đưa ra kết luận độc lập về BCTC. Các dịch vụ này bao gồm dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét để đưa ra báo cáo về một bộ BCTC đầy đủ hoặc một BCTC riêng lẻ. Yêu cầu về tính độc lập khi thực hiện dịch vụ đảm bảo không phải là dịch vụ kiểm toán hay dịch vụ soát xét được quy định tại Chương 291 Chuẩn mực này.

- Trong một số cuộc kiểm toán mà báo cáo kiểm toán có hạn chế việc *cung cấp và sử dụng báo cáo* và nếu đáp ứng một số điều kiện cụ thể, các yêu

cầu về tính độc lập trong Chương này có thể được thay đổi như quy định tại các đoạn từ 290.500 - 290.514 Chuẩn mực này. Các cuộc kiểm toán BCTC theo quy định của pháp luật không được phép áp dụng các thay đổi này.

- Trong Chương này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(a) Thuật ngữ “kiểm toán”, “nhóm kiểm toán”, “cuộc kiểm toán”, “khách hàng kiểm toán” và “báo cáo kiểm toán” được hiểu là gồm cả soát xét, nhóm soát xét, hợp đồng soát xét, khách hàng dịch vụ soát xét và báo cáo soát xét. Ví dụ, “kiểm toán” được hiểu là gồm cả kiểm toán và soát xét.

(b) Thuật ngữ “DNKT” bao gồm cả công ty mạng lưới, trừ khi có quy định khác. Ví dụ, “DNKT” bao gồm cả chi nhánh.

2. Phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ (đoạn 290.4 - 290.12)

2.1. Do cuộc kiểm toán được thực hiện vì lợi ích của công chúng, thành viên nhóm kiểm toán, các DNKT và các công ty mạng lưới phải duy trì tính độc lập đối với khách hàng kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực này.

2.2. Mục tiêu của Chương này nhằm hỗ trợ các DNKT và thành viên nhóm kiểm toán trong việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ như các quy định dưới đây để đạt được và duy trì tính độc lập.

Tính độc lập bao gồm:

(a) *Độc lập về tư tưởng*: Là trạng thái tư tưởng cho phép đưa ra kết luận mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình;

(b) *Độc lập về hình thức*: Là việc cần tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin sau khi đánh giá sự kiện và tình huống thực tế, có thể kết luận rằng tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán đã bị ảnh hưởng.

2.3. KTV hành nghề áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ nhằm:

(a) Xác định nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đã được xác định;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Khi KTV hành nghề nhận thấy không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, họ phải loại bỏ những tình huống hoặc mối quan hệ làm phát sinh các nguy cơ này hoặc từ chối hoặc chấm dứt cuộc kiểm toán đó.

KTV hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ này.

2.4. Trong các tình huống hay nhóm các tình huống khác nhau thì việc đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập cũng khác nhau. Việc xác định tất cả các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Vì vậy, Chuẩn mực này đã xây dựng một khuôn khổ trong đó, yêu cầu các DNKT và các thành viên nhóm kiểm toán xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ hỗ trợ KTV hành nghề trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức của Chuẩn mực này. Phương pháp này đề cập đến rất nhiều tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và không cho phép KTV hành nghề kết luận rằng tình huống đó là được phép nếu tình huống đó không bị cấm một cách cụ thể.

- Các đoạn từ 290.100 - 290.514 *Chuẩn mực này* hướng dẫn việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ. Các đoạn này không hướng dẫn tất cả các tình huống cũng như các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh các nguy cơ đe dọa tính độc lập.

2.5. Khi quyết định có chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ, hoặc một cá nhân có là thành viên nhóm kiểm toán hay không, DNKT phải xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Khi đưa ra các quyết định này, nếu các nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được thì các DNKT phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Khi cân nhắc quyết định tiếp tục duy trì hợp đồng dịch vụ, DNKT phải xác định liệu các biện pháp bảo vệ hiện tại có hiệu quả để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không; hoặc cần phải áp dụng các biện pháp bảo vệ khác; hoặc phải chấm dứt hợp đồng dịch vụ đó. Trong quá trình thực hiện hợp đồng, nếu xuất hiện các thông tin mới về nguy cơ đe dọa tính độc lập, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng

của các nguy cơ theo phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ quy định tại Chuẩn mực này.

Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đe dọa tính độc lập được quy định trong suốt Chương này. Các yếu tố định tính và định lượng đều phải được xem xét trong quá trình đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ.

2.6. Trong hầu hết các trường hợp, Chương này không quy định trách nhiệm cụ thể của các cá nhân trong DNKT đối với các hành động liên quan đến tính độc lập vì trách nhiệm này có thể khác biệt, tùy thuộc vào quy mô, cấu trúc và tổ chức của DNKT. Theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì tuân theo yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Ngoài ra, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) yêu cầu thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải đưa ra kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng cho hợp đồng dịch vụ đó.

3. Mạng lưới và các công ty mạng lưới¹ (đoạn 290.13 -290.24)

3.1. Nếu DNKT là công ty mạng lưới, DNKT sẽ phải độc lập với các khách hàng kiểm toán của các doanh nghiệp khác trong cùng mạng lưới (trừ trường hợp có quy định khác tại Chuẩn mực này). Các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này áp dụng cho công ty mạng lưới cũng áp dụng cho bất kỳ đơn vị nào, chẳng hạn như bộ phận tư vấn, hay bộ phận luật, nếu thỏa mãn định nghĩa công ty mạng lưới, không phụ thuộc vào việc bản thân đơn vị đó có thỏa mãn định nghĩa về DNKT hay không.

3.2. Xác định công ty mạng lưới

- Để nâng cao khả năng cung cấp một dịch vụ chuyên môn, các DNKT thường xuyên liên kết với các DNKT và các đơn vị khác. Việc kết hợp này có hình thành mạng lưới hay không phụ thuộc vào các sự kiện và tình huống cụ thể mà không phụ thuộc vào việc DNKT và các đơn vị này có phải là pháp nhân độc lập hay không. Ví dụ, việc kết hợp này có thể chỉ nhằm mục đích giới thiệu khách hàng, bản thân việc kết hợp này không đáp ứng các yêu cầu cần thiết để hình thành một mạng lưới. Mặt khác, việc kết hợp này cũng có thể nhằm mục đích hợp tác và sử dụng chung một thương hiệu, hệ thống kiểm soát chất lượng, các nguồn lực quan trọng và do đó được coi là một mạng lưới.

- Việc đánh giá sự kết hợp này có được coi là một mạng lưới hay không phụ thuộc vào việc một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem

xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho KTV hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng các đơn vị đó đang được kết hợp với nhau theo phương thức của một mạng lưới. Việc đánh giá này sẽ được áp dụng thống nhất trên toàn mạng lưới.

- Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp nhằm mục đích:

+ Hợp tác và chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Tuy nhiên, việc kết hợp này không được coi là một mạng lưới trong các trường hợp sau: (i) Các chi phí được chia sẻ là không trọng yếu; (ii) Các chi phí được chia sẻ chỉ giới hạn ở chi phí để phát triển phương pháp kiểm toán, hướng dẫn sử dụng hoặc các khóa đào tạo; (iii) Doanh nghiệp hợp tác với một đơn vị không liên quan khác nhằm cung cấp dịch vụ hoặc phát triển sản phẩm.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia cùng nắm quyền sở hữu, kiểm soát hay quản trị, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Mạng lưới này có thể được thiết lập thông qua ký kết hợp đồng hoặc các hình thức khác.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia có cùng chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Dưới hình thức này, các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng sẽ được thiết kế, thực hiện và giám sát trong tất cả các doanh nghiệp tham gia.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia có cùng chiến lược kinh doanh thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Việc chia sẻ chiến lược kinh doanh nghĩa là các doanh nghiệp tham gia cùng đồng thuận để đạt được mục tiêu chiến lược chung. Một doanh nghiệp không được coi là công ty mạng lưới nếu nó hợp tác với doanh nghiệp khác chỉ nhằm mục đích nộp hồ sơ thầu để cung cấp một dịch vụ chuyên môn.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia sử dụng chung một thương hiệu thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Một thương hiệu bao gồm các ký hiệu chữ cái chung hoặc một tên chung. Một doanh nghiệp được coi là đang sử dụng một thương hiệu chung nếu doanh nghiệp đó sử dụng thương hiệu chung đó như một phần của tên doanh nghiệp hay cùng với tên doanh nghiệp.

3.3. Các trường hợp không phải là công ty mạng lưới

- Kể cả khi DNKT không thuộc một mạng lưới và không sử dụng tên thương hiệu chung như một phần của tên doanh nghiệp đó, thì doanh nghiệp vẫn có thể bị nhầm tưởng là thành viên của mạng lưới nếu doanh nghiệp ghi trên văn phòng

phẩm hay tài liệu quảng bá với tư cách như là một thành viên của mạng lưới. Theo đó, nếu không cần trọng xem xét cách thức doanh nghiệp thể hiện quyền thành viên của mình thì sẽ dễ nhầm tưởng doanh nghiệp thuộc một mạng lưới.

- Nếu doanh nghiệp bán một bộ phận kinh doanh, đôi khi thỏa thuận mua bán có quy định rằng trong một khoảng thời gian nhất định, bộ phận đó vẫn có thể tiếp tục sử dụng tên của doanh nghiệp, hay một phần tên doanh nghiệp, kể cả khi bộ phận này không còn thuộc doanh nghiệp nữa. Trong trường hợp đó, mặc dù hai đơn vị hoạt động dưới cùng một tên thương hiệu, nhưng trên thực tế chúng không còn kết hợp vì mục đích hợp tác và do đó không thuộc cùng một mạng lưới. Những doanh nghiệp này phải xác định cách thức thông báo với các đối tượng bên ngoài rằng họ không thuộc cùng một mạng lưới.

3.4. Các nguồn lực chuyên môn

Việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia chia sẻ một phần quan trọng các nguồn lực chuyên môn, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Các nguồn lực chuyên môn bao gồm:

- (1) Các hệ thống chung cho phép các doanh nghiệp trao đổi các thông tin như cơ sở dữ liệu khách hàng, sổ hóa đơn, các bảng chấm công;
- (2) Thành viên BGD và các nhân viên;
- (3) Bộ phận chuyên môn tư vấn về các vấn đề kỹ thuật hoặc các vấn đề cụ thể của ngành, các giao dịch hoặc các sự kiện cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo;
- (4) Phương pháp luận hoặc sổ tay hướng dẫn kiểm toán;
- (5) Các khóa đào tạo và cơ sở vật chất.

Việc xác định liệu các nguồn lực chuyên môn được chia sẻ có trọng yếu hay không và do đó các DNKT có phải là công ty mạng lưới hay không phụ thuộc vào các sự kiện và tình huống thích hợp. Nếu các nguồn lực được chia sẻ chỉ bao gồm phương pháp luận và sổ tay hướng dẫn kiểm toán mà không có sự trao đổi về nguồn nhân lực, khách hàng, hoặc thông tin về thị trường thì sự chia sẻ này không được coi là trọng yếu. Tương tự, nếu các doanh nghiệp chỉ chia sẻ nguồn lực đào tạo thì sự chia sẻ này cũng không được coi là trọng yếu. Tuy nhiên, nếu các nguồn lực được chia sẻ bao gồm việc trao đổi nguồn lực hoặc thông tin, ví dụ, có một nguồn nhân lực (hoặc một phòng hỗ trợ kỹ thuật để cung cấp các tư vấn kỹ thuật) mà các doanh nghiệp thành viên có thể được sử dụng

chung hoặc phải tuân theo và một bên thứ ba phù hợp thì có đầy đủ thông tin có thể kết luận rằng các nguồn lực được chia sẻ này là đáng kể.

4. Đơn vị có lợi ích công chúng(đoạn 290.25 -290.26)

Đơn vị có lợi ích công chúng, bao gồm:

(a) Tổ chức niêm yết;

(b) Đơn vị:

(i) Được pháp luật quy định là đơn vị có lợi ích công chúng; hoặc

(ii) Mà việc kiểm toán đơn vị đó phải tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập do pháp luật quy định như đối với các tổ chức niêm yết. Các yêu cầu này còn có thể do cơ quan quản lý có liên quan ban hành.

Các DNKT và các tổ chức nghề nghiệp mà họ là thành viên phải xác định liệu có đối xử với đơn vị hoặc một nhóm các đơn vị không được đề cập trong định nghĩa nêu trên như đơn vị có lợi ích công chúng hay không, do các đơn vị này có số lượng lớn các bên có lợi ích liên quan. Các yếu tố được xem xét bao gồm:

(1) Bản chất ngành nghề kinh doanh, ví dụ, giữ hộ tài sản cho một số lượng lớn các bên có lợi ích liên quan, các định chế tài chính như ngân hàng, các công ty bảo hiểm và quỹ hưu trí;

(2) Quy mô;

(3) Số lượng nhân viên.

5. Các bên liên quan (đoạn 290.27)

Đối với khách hàng kiểm toán là tổ chức niêm yết, thì khái niệm khách hàng kiểm toán được nêu trong Chương này được bao gồm cả các bên liên quan của khách hàng đó (trừ khi có quy định khác). Đối với tất cả các khách hàng kiểm toán khác, *thì khái niệm khách hàng kiểm toán* được nêu trong Chương này bao gồm các bên có liên quan mà khách hàng kiểm toán nắm quyền kiểm soát trực tiếp hay gián tiếp. Khi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có căn cứ để tin rằng mối quan hệ hoặc tình huống liên quan đến các bên liên quan khác của khách hàng có ảnh hưởng đến tính độc lập của DNKT với khách hàng kiểm toán, nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ phải xem xét cả các bên liên quan này khi xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập cũng như áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp.

6. BQT của khách hàng (đoạn 290.28)

- Kể cả khi Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, pháp luật và các quy định khác không yêu cầu thì DNKT và BQT của khách hàng nên trao đổi thường xuyên với nhau về các mối quan hệ và vấn đề khác mà theo đánh giá của DNKT là có ảnh hưởng đến tính độc lập. Việc trao đổi này cho phép BQT của khách hàng:

(a) Xem xét các xét đoán của DNKT về việc xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá sự phù hợp của các biện pháp bảo vệ áp dụng để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được;

(c) Có biện pháp xử lý thích hợp.

Việc trao đổi thường xuyên này cũng có thể đặc biệt hữu dụng đối với các nguy cơ bị đe dọa và nguy cơ từ sự quen thuộc.

- Khi thảo luận với BQT của khách hàng theo quy định của Chuẩn mực này, tùy thuộc vào bản chất và mức độ quan trọng của tình huống và vấn đề cần thảo luận, DNKT phải xác định (các) cá nhân phù hợp trong BQT của khách hàng để thảo luận. Nếu DNKT trao đổi với một bộ phận của BQT của khách hàng, ví dụ như Ủy ban Kiểm toán hoặc một cá nhân, DNKT phải đánh giá sự cần thiết của việc trao đổi vấn đề với toàn bộ BQT của khách hàng để BQT của khách hàng được cung cấp thông tin đầy đủ.

7. Tài liệu, hồ sơ (đoạn 290.29)

- Các tài liệu, hồ sơ cung cấp bằng chứng làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên hành nghề liên quan đến việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập. Việc thiếu tài liệu, hồ sơ không phải là yếu tố quyết định liệu DNKT đã cân nhắc một vấn đề cụ thể hay chưa hoặc liệu DNKT có độc lập hay không.

- KTV hành nghề phải ghi chép kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập cũng như nội dung các thảo luận liên quan làm căn cứ đưa ra kết luận này. Theo đó:

(a) Khi biện pháp bảo vệ là cần thiết để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, KTV hành nghề phải ghi chép lại bản chất của nguy cơ và các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng;

(b) Khi có các nguy cơ cần phải được phân tích một cách tỉ mỉ và kỹ càng để xác định liệu có cần các biện pháp bảo vệ hay không và KTV hành nghề

kết luận rằng không cần các biện pháp bảo vệ do các nguy cơ đã ở mức có thể chấp nhận được, KTV hành nghề phải ghi chép lại bản chất của các nguy cơ và cơ sở để đưa ra kết luận.

8. Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ (đoạn 290.30- 290.32)

8.1. KTV hành nghề cần phải độc lập với khách hàng kiểm toán trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ và kỳ kế toán được lập BCTC.

Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ được tính từ khi nhóm kiểm toán bắt đầu thực hiện công việc cho đến khi báo cáo kiểm toán được phát hành. Nếu hợp đồng cung cấp cho nhiều kỳ báo cáo, thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ sẽ kết thúc vào ngày một trong hai bên thông báo kết thúc hợp đồng hoặc ngày phát hành báo cáo kiểm toán cuối cùng, tùy theo ngày nào muộn hơn.

8.2. Khi một đơn vị trở thành khách hàng kiểm toán trong hoặc sau giai đoạn BCTC mà DNKT cần đưa ý kiến, thì DNKT phải xác định liệu có các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ:

(a) Các mối quan hệ về tài chính hoặc kinh doanh với các khách hàng kiểm toán trong hoặc sau giai đoạn BCTC nhưng trước khi chấp thuận cung cấp dịch vụ kiểm toán hay không; hoặc

(b) Các dịch vụ đã cung cấp trước đó cho khách hàng kiểm toán hay không.

Nếu DNKT đã cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng trong hoặc sau giai đoạn BCTC nhưng trước khi bắt đầu thực hiện dịch vụ kiểm toán mà dịch vụ phi đảm bảo đó không được phép thực hiện trong thời gian thực hiện kiểm toán, thì DNKT phải đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo này. Nếu nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được, thì cuộc kiểm toán chỉ được chấp thuận nếu các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Không đưa nhân viên cung cấp dịch vụ phi đảm bảo vào nhóm cung cấp dịch vụ kiểm toán;

(2) Bố trí KTV chuyên nghiệp rà soát lại công việc của nhóm cung cấp dịch vụ kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ phi đảm bảo; hoặc

(3) Thuê DNKT khác đánh giá kết quả công việc của nhóm dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để đơn vị đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

9. Sáp nhập và mua bán (đoạn 290.33 -290.38)

9.1. Khi việc sáp nhập hoặc mua bán làm cho một đơn vị trở thành bên liên quan của khách hàng kiểm toán, DNKT phải xác định và đánh giá các lợi ích trước và sau sáp nhập hoặc mua bán, các mối quan hệ của DNKT với bên liên quan, có tính đến các biện pháp bảo vệ sẵn có, có thể đe dọa tính độc lập, và do đó ảnh hưởng đến khả năng tiếp tục thực hiện cuộc kiểm toán sau ngày sáp nhập hoặc mua bán.

9.2. DNKT phải có các thủ tục cần thiết để chấm dứt bất kỳ lợi ích hay mối quan hệ nào không được cho phép theo quy định của Chuẩn mực này tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực. Tuy nhiên, trong trường hợp không thể chấm dứt, ví dụ, bên liên quan chưa thể chuyển đổi dịch vụ phi đảm bảo chưa hoàn thành sang bên cung cấp dịch vụ khác thì DNKT phải đánh giá nguy cơ phát sinh từ những lợi ích và mối quan hệ đó. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ càng cao thì tính khách quan của DNKT càng giảm và DNKT càng không thể tiếp tục kiểm toán cho khách hàng kiểm toán đó. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:

- (1) Bản chất và mức độ ảnh hưởng của lợi ích hoặc mối quan hệ;
- (2) Bản chất và mức độ ảnh hưởng của mối quan hệ của bên liên quan (ví dụ, bên liên quan là công ty con hoặc công ty mẹ);
- (3) Khoảng thời gian đến khi lợi ích hoặc mối quan hệ được chấm dứt một cách hợp lý.

DNKT phải trao đổi với BQT của khách hàng về lý do mà lợi ích hoặc mối quan hệ không thể được chấm dứt một cách hợp lý tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và về việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ vấn đề này.

9.3. Nếu BQT của khách hàng vẫn yêu cầu DNKT thực hiện kiểm toán thì doanh nghiệp chỉ được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

- (a) Lợi ích hoặc mối quan hệ phải được chấm dứt ngay khi có thể, hoặc tối đa trong vòng sáu tháng kể từ ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực;
- (b) Bất kỳ một cá nhân nào có lợi ích hoặc mối quan hệ với khách hàng

không đúng theo quy định của Chương này, bao gồm cả lợi ích hoặc mối quan hệ phát sinh trong quá trình cung cấp dịch vụ phi đảm bảo, thì không được tham gia nhóm kiểm toán hoặc không được giữ vai trò là cá nhân chịu trách nhiệm soát xét chất lượng hợp đồng dịch vụ;

(c) Các thủ tục bổ sung thích hợp cần được áp dụng sau khi trao đổi với BQT của khách hàng, ví dụ:

(1) Cử một KTV chuyên nghiệp rà soát lại công việc kiểm toán hoặc công việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo;

(2) Mời một KTV chuyên nghiệp không là nhân viên của DNKT *đã đưa ý kiến kiểm toán về BCTC* thực hiện việc soát xét tương tự như soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ; hoặc

(3) Thuê một DNKT khác đánh giá kết quả công việc của nhóm dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để DNKT đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

DNKT có thể đã hoàn thành đáng kể khối lượng công việc kiểm toán trước ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và có khả năng hoàn thành các thủ tục còn lại trong một khoảng thời gian ngắn. Trong trường hợp này, BQT của khách hàng yêu cầu doanh nghiệp tiếp tục thực hiện kiểm toán mà vẫn tồn tại các lợi ích hoặc mối quan hệ nêu tại điểm 9.1, thì DNKT chỉ được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

(a) Đã đánh giá và trao đổi với BQT của khách hàng về mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ các lợi ích hoặc mối quan hệ đó;

(b) Tuân thủ các yêu cầu quy định tại điểm 9.3 (b) - (c);

(c) Chấm dứt việc tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán ngay sau khi phát hành báo cáo kiểm toán kỳ này.

9.4. Ngay cả khi xác định các lợi ích hoặc mối quan hệ trước và sau khi sáp nhập hoặc mua bán đã tuân thủ các quy định nêu trên (các điểm 9.1 – 9.3), DNKT vẫn phải xác định liệu các lợi ích và mối quan hệ có còn làm phát sinh các nguy cơ có ảnh hưởng đáng kể đến tính khách quan hay không và nếu có thì DNKT không được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng.

KTV hành nghề phải ghi chép lại bất cứ lợi ích hoặc mối quan hệ nào nêu trên (các điểm 9.1 – 9.3) chưa được chấm dứt tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và lý do tương ứng, các thủ tục bổ sung phù hợp đã được áp dụng,

kết quả của các cuộc trao đổi với BQT của khách hàng và nguyên nhân tại sao các lợi ích trước và sau ngày sáp nhập hoặc mua bán cũng như các mối quan hệ không thể làm phát sinh các nguy cơ có ảnh hưởng đáng kể đến tính khách quan.

10. Vi phạm quy định của chương 290 (đoạn 290.33 -290.38)

10.1. Các quy định của Chương này vẫn có thể bị vi phạm mặc dù DNKT đã có các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì. Hậu quả của việc vi phạm các quy định này có thể dẫn đến việc cần thiết phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán.

10.2. Khi phát hiện vi phạm

- Khi DNKT kết luận rằng *các quy định của Chương này* đã bị vi phạm, doanh nghiệp phải chấm dứt, tạm ngừng hoặc loại bỏ lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến việc vi phạm các quy định và phải xử lý hậu quả của vi phạm đó.

- Khi phát hiện vi phạm :

+ DNKT phải xem xét liệu có quy định pháp luật nào về xử lý các vi phạm đó hay không, nếu có thì phải tuân thủ theo các quy định đó. DNKT phải xem xét việc báo cáo vi phạm này lên tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan theo quy định.

+ Nhóm kiểm toán phải khẩn trương thông báo (theo các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp) cho thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, những người chịu trách nhiệm về các chính sách và thủ tục liên quan đến tính độc lập, những nhân sự có liên quan khác trong doanh nghiệp, mạng lưới (khi thích hợp), và những đối tượng phải tuân thủ các quy định về tính độc lập để có biện pháp giải quyết thích hợp. DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đó đến tính khách quan và khả năng phát hành báo cáo kiểm toán. *Mức độ nghiêm trọng của vi phạm phụ thuộc vào các yếu tố sau:*

- (1) Tính chất và thời gian của vi phạm;
- (2) Số lượng và tính chất của các vi phạm trước đó có liên quan đến cuộc kiểm toán hiện tại;
- (3) Liệu các thành viên trong nhóm kiểm toán đã có hiểu biết về lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến vi phạm hay không;

(4) Liệu cá nhân gây ra vi phạm có là thành viên nhóm kiểm toán hay là một cá nhân khác phải tuân thủ các quy định về tính độc lập hay không;

(5) Vai trò của thành viên trong nhóm kiểm toán, nếu vi phạm liên quan đến thành viên đó;

(6) Ảnh hưởng của dịch vụ chuyên môn (nếu có) đối với tài liệu kế toán hoặc BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến, nếu vi phạm là do việc cung cấp dịch vụ chuyên môn đó gây ra;

(7) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ bị đe dọa hoặc các nguy cơ khác phát sinh do vi phạm.

10.3. Các biện pháp áp dụng

- Tùy thuộc vào mức độ nghiêm trọng của vi phạm, DNKT có thể phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán hoặc phải áp dụng các biện pháp phù hợp để xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm. DNKT phải xác định liệu biện pháp xử lý đó có thể thực hiện được hay không và có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay không. DNKT phải sử dụng xét đoán chuyên môn và xem xét việc liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét mức độ nghiêm trọng của vi phạm, biện pháp xử lý được thực hiện và tất cả các sự kiện và tình huống có sẵn cho KTV tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng tính khách quan của doanh nghiệp sẽ bị ảnh hưởng và do đó DNKT không thể phát hành báo cáo kiểm toán hay không.

- Ví dụ về các biện pháp mà DNKT có thể áp dụng, bao gồm:

(1) Rút thành viên có liên quan đến vi phạm ra khỏi nhóm kiểm toán;

(2) Cử một thành viên khác soát xét lại công việc kiểm toán bị ảnh hưởng hoặc thực hiện lại công việc đó ở mức độ cần thiết;

(3) Đề xuất với khách hàng kiểm toán thuê DNKT khác soát xét hoặc thực hiện lại công việc kiểm toán bị ảnh hưởng ở mức độ cần thiết;

(4) Khi vi phạm liên quan đến một dịch vụ phi đảm bảo có ảnh hưởng đến tài liệu, sổ kế toán hoặc BCTC, DNKT phải thuê một DNKT khác đánh giá kết quả của dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo ở mức độ cần thiết để đảm bảo trách nhiệm của DNKT đối với dịch vụ mình cung cấp.

10.4. Thông báo và trao đổi với BQT của khách hàng

- Nếu xác định rằng không có biện pháp nào có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, thì DNKT phải thông báo ngay khi có thể với BQT của khách hàng và thực hiện các thủ tục cần thiết để chấm dứt hợp đồng kiểm toán theo pháp luật và các quy định có liên quan đến việc chấm dứt hợp đồng kiểm toán. Nếu pháp luật và các quy định không cho phép chấm dứt hợp đồng, DNKT phải tuân thủ tất cả các quy định về báo cáo hoặc thuyết minh.

- Nếu xác định được biện pháp có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, DNKT phải trao đổi với BQT của khách hàng về vi phạm và biện pháp xử lý mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện. Việc trao đổi đó phải được thực hiện ngay khi có thể, trừ khi BQT của khách hàng đã quy định thời gian khác cho việc báo cáo về các vi phạm ít nghiêm trọng hơn. Các vấn đề cần phải trao đổi gồm:

- (1) Mức độ nghiêm trọng của vi phạm, bao gồm tính chất và thời gian vi phạm;
- (2) Vi phạm đã diễn ra như thế nào và được phát hiện như thế nào;
- (3) Biện pháp xử lý đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện và giải thích lý do các biện pháp đó có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm và vẫn có thể đảm bảo việc phát hành được báo cáo kiểm toán;
- (4) Kết luận của DNKT, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng và cơ sở đưa ra kết luận đó;
- (5) Những biện pháp mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện nhằm làm giảm hoặc tránh rủi ro xảy ra các vi phạm khác.

- DNKT phải trao đổi bằng văn bản với BQT của khách hàng về các vấn đề nêu trên và phải đạt được sự nhất trí của BQT về các biện pháp có thể được thực hiện hoặc đã được thực hiện để xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Nội dung trao đổi phải bao gồm: (i) Mô tả về các chính sách và thủ tục của DNKT liên quan đến vi phạm được thiết kế để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì; (ii) Các biện pháp mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện để làm giảm hoặc tránh rủi ro xảy ra các vi phạm khác. Nếu BQT của khách hàng không đồng ý rằng biện pháp mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện đã xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, nếu pháp luật và các quy định cho phép thì DNKT phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán theo quy định. Nếu pháp luật và các quy định không cho phép chấm dứt hợp đồng, DNKT phải tuân thủ tất cả các quy định về báo cáo hoặc thuyết minh.

10.5. Nếu vi phạm xảy ra trước khi phát hành báo cáo kiểm toán kỳ trước, DNKT phải tuân thủ các quy định tại Chương này đối với việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đến tính khách quan của DNKT và khả năng phát hành báo cáo kiểm toán cho kỳ hiện tại. DNKT phải xem xét ảnh hưởng của vi phạm (nếu có) đến mục tiêu của DNKT liên quan đến bất kỳ báo cáo kiểm toán nào đã phát hành trước đó, và khả năng thu hồi các báo cáo kiểm toán đó, và trao đổi vấn đề này với BQT của khách hàng.

10.6. DNKT phải lưu lại tài liệu, hồ sơ về vi phạm, biện pháp xử lý đã thực hiện, các quyết định quan trọng đã đưa ra và tất cả những vấn đề đã trao đổi với BQT của khách hàng, với tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan. Nếu quyết định tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán, DNKT cũng phải *ghi chép* và lưu lại tài liệu, hồ sơ các kết luận, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng và giải thích lý do, biện pháp thực hiện giúp xử lý thỏa đáng hậu quả vi phạm, và do đó DNKT có thể phát hành báo cáo kiểm toán.

11. Áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ (đoạn 290.100 – 290.101)

11.1. Các đoạn từ 290.102 - 290.228 Chuẩn mực này hướng dẫn các tình huống, trường hợp cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập; các nguy cơ tiềm tàng và biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được; chỉ ra các tình huống cụ thể mà không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Khó có thể hướng dẫn tất cả các tình huống và trường hợp làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. DNKT và các thành viên nhóm kiểm toán phải đánh giá tác động của các tình huống và mối quan hệ tương tự, và xác định liệu các biện pháp bảo vệ, bao gồm các biện pháp quy định từ đoạn 200.12 - 200.15 Chuẩn mực này, có thể được áp dụng khi cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không.

11.2. Các đoạn từ 290.102 - 290.125 Chuẩn mực này đưa ra các ví dụ tham khảo về tính trọng yếu của lợi ích tài chính, khoản vay hay bảo lãnh, hoặc tầm quan trọng của mối quan hệ kinh doanh. Để xác định lợi ích nào là trọng yếu đối với các cá nhân, có thể xem xét giá trị lợi ích tổng thể của cá nhân và những thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với cá nhân đó.

12. Lợi ích tài chính (đoạn 290.102 – 290.125)

12.1. *Việc nắm giữ lợi ích tài chính ở khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi.* Sự hiện hữu và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào:

- (a) Vai trò của người nắm giữ lợi ích tài chính;
- (b) Lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp;
- (c) Tính trọng yếu của lợi ích tài chính.

12.2. *Lợi ích tài chính có thể được nắm giữ thông qua tổ chức trung gian* (ví dụ, quỹ đầu tư tài chính, tổ chức đầu tư bất động sản hoặc ủy thác). Việc xác định lợi ích tài chính là trực tiếp hay gián tiếp phụ thuộc vào việc liệu chủ sở hữu lợi ích có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư hay không. Khi chủ sở hữu có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư, Chuẩn mực này định nghĩa rằng lợi ích tài chính đó là lợi ích tài chính trực tiếp. Ngược lại, khi chủ sở hữu không có quyền kiểm soát đầu tư hoặc không có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư thì lợi ích tài chính đó được coi là lợi ích tài chính gián tiếp.

12.3 *Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán, thì nguy cơ do tư lợi trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.* Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán bao gồm: thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và DNKT.

+ Khi thành viên nhóm kiểm toán biết rằng có thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào yếu tố như:*

- (1) Bản chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ;
- (2) Mức trọng yếu của lợi ích tài chính đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của thành viên nhóm kiểm toán.

+ DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ:*

(1) Thành viên có quan hệ gia đình gần gũi chuyển nhượng, ngay khi có thể, tất cả lợi ích tài chính trực tiếp hoặc một phần đáng kể lợi ích tài chính gián tiếp để phần lợi ích tài chính còn lại là không đáng kể;

(2) Mời một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên đó của nhóm kiểm toán; hoặc

(3) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

12.4. *Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong một đơn vị có quyền kiểm soát đối với khách hàng kiểm toán mà khách hàng kiểm toán này lại có ảnh hưởng đáng kể với đơn vị đó thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trong đơn vị có quyền kiểm soát với khách hàng kiểm toán bao gồm: thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT.*

12.5. Việc nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp từ các hoạt động phúc lợi của khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ cần được đánh giá và áp dụng các biện pháp bảo vệ để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

12.6. Lợi ích tài chính liên quan đến thành viên BGD

- Nếu các thành viên BGD khác ngoài thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các thành viên BGD này hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ không được nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán.

- Một thành viên BGD có thể được phân công phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tại một chi nhánh không phải là chi nhánh mà thành viên đó phụ trách. Do đó, khi thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán lại phụ trách một chi nhánh

khác với chi nhánh mà các thành viên nhóm kiểm toán làm việc, cần xác định xem thành viên BGD đó thực hiện hoạt động cho chi nhánh nào.

12.7. Nếu các thành viên BGD khác và các nhân sự cấp quản lý cung cấp dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán (trừ những người tham gia không đáng kể), hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, những người này hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ không được nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán.

- Việc nắm giữ lợi ích tài chính trong một khách hàng kiểm toán bởi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của: (a) Một thành viên BGD khác trong cùng DNKT với thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán; hoặc (b) Một thành viên BGD hoặc nhân sự cấp quản lý cung cấp dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán sẽ không được coi là ảnh hưởng đến tính độc lập nếu lợi ích tài chính này có được từ quyền lợi nhân viên của họ (ví dụ, quyền chọn mua cổ phiếu) và có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp (khi cần thiết) để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.

- Tuy nhiên, khi các thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp có quyền chuyển nhượng các lợi ích tài chính hoặc có thể thực hiện quyền chọn mua cổ phiếu thì các lợi ích tài chính phải được chuyển nhượng hoặc loại bỏ ngay khi có thể.

12.8. Các nguy cơ, đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và biện pháp bảo vệ:

- *Nguy cơ do tư lợi có thể xảy ra nếu DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có lợi ích trong một đơn vị và khách hàng kiểm toán cũng có lợi ích tài chính trong đơn vị này.* Tuy nhiên, tính độc lập không được coi là bị ảnh hưởng nếu các lợi ích đó là không trọng yếu và khách hàng kiểm toán không có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị này. Nếu lợi ích đó là trọng yếu đối với bất cứ bên nào và khách hàng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị này thì sẽ không có bất cứ biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Theo đó, DNKT không được nắm

giữ lợi ích đó và bất cứ thành viên nào có nắm giữ lợi ích như vậy thì trước khi trở thành thành viên nhóm kiểm toán cần phải:

- (a) Chuyên nhượng toàn bộ lợi ích; hoặc
- (b) Chuyên nhượng một phần lợi ích, sao cho phần còn lại là không đáng kể.

- Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, hoặc DNKT có lợi ích tài chính trong một đơn vị mà Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc chủ sở hữu của khách hàng kiểm toán cũng được biết là có lợi ích tài chính trong đơn vị đó. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

- (1) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán;
- (2) Liệu đơn vị đó có một số hay nhiều chủ sở hữu;
- (3) Liệu lợi ích tài chính nắm giữ có mang lại cho nhà đầu tư quyền kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến đơn vị này hay không;
- (4) Mức trọng yếu của lợi ích tài chính.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

- (1) Rút thành viên có lợi ích tài chính ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc
- (2) Mời một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên đó.

- Việc thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Tương tự, nguy cơ do tư lợi phát sinh khi các thành viên dưới đây được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán:

- (a) Thành viên BGD khác trong cùng DNKT với thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán;
- (b) Thành viên BGD khác và các nhân sự cấp quản lý, cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, trừ những người tham gia không

đáng kể; hoặc

(c) Thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của các đối tượng trên.

Lợi ích này không được nắm giữ trừ khi:

(a) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, hoặc DNKT không được hưởng lợi từ bên ủy thác;

(b) Lợi ích trong khách hàng kiểm toán do bên ủy thác nắm giữ là không trọng yếu với bên ủy thác;

(c) Bên ủy thác không có khả năng gây ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng kiểm toán;

(d) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của người được ủy thác, hoặc DNKT không có ảnh hưởng đáng kể đến quyết định đầu tư liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán.

- Thành viên nhóm kiểm toán phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi có phát sinh từ lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán do các cá nhân khác nắm giữ hay không. Các cá nhân khác đó bao gồm:

(a) Các thành viên BGD và các nhân viên chuyên nghiệp khác trong DNKT ngoài những người được đề cập ở trên, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ;

(b) Các cá nhân có mối quan hệ cá nhân gần gũi với thành viên nhóm kiểm toán.

Liệu các lợi ích này có làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hay không phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Cơ cấu, tổ chức hoạt động và báo cáo của DNKT;

(2) Bản chất mối quan hệ giữa cá nhân với các thành viên nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ cá nhân ra khỏi nhóm kiểm toán;

(2) Thành viên nhóm kiểm toán không được tham gia vào quá trình ra quyết định quan trọng liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc

(3) Mời một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên nhóm kiểm toán.

- Nếu DNKT hoặc thành viên BGD hoặc các nhân viên chuyên nghiệp trong DNKT, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được lợi ích tài chính trực tiếp hoặc nhận được lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu từ khách hàng kiểm toán, ví dụ, một khoản thừa kế, quà biếu hay do kết quả từ việc sáp nhập doanh nghiệp, mà các lợi ích như vậy không được phép nắm giữ theo quy định của Chuẩn mực này, thì:

(a) Nếu DNKT nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính trực tiếp hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp, sao cho phần còn lại là không đáng kể;

(b) Nếu thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính trực tiếp hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp, sao cho phần còn lại là không đáng kể; hoặc

c) Nếu cá nhân không phải là thành viên nhóm kiểm toán, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính này hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp sao cho phần còn lại là không đáng kể. Trong khi chưa chuyển nhượng được như vậy thì DNKT phải quyết định xem liệu có cần áp dụng các biện pháp bảo vệ hay không.

13. Các khoản cho vay và bảo lãnh

13.1. Khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hay tổ chức tương tự

- Một khoản cho vay, hoặc bảo lãnh vay cho thành viên nhóm kiểm toán, cho thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ hay cho DNKT từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hay tổ chức tương tự có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Nếu khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay không được thực hiện theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện cho vay thông thường thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do

vậy, bất kỳ thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ hoặc DNKT không được nhận khoản vay hay bảo lãnh vay như vậy.

- Nếu DNKT vay từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện vay thông thường và khoản vay này là trọng yếu đối với khách hàng kiểm toán hoặc DNKT thì có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ nhằm làm giảm nguy cơ do tư lợi xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là sắp xếp một KTV hành nghề từ một công ty trong mạng lưới không tham gia vào cuộc kiểm toán cũng như không nhận khoản vay thực hiện soát xét lại công việc.

- Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ vay hoặc được bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán là ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản, và điều kiện cho vay thông thường thì sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Ví dụ về các khoản vay: vay thế chấp nhà đất, vay thấu chi, vay mua ô tô và cung cấp hạn mức thẻ tín dụng.

13.2. Khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán không phải là một ngân hàng hay tổ chức tương tự

- Nếu DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận khoản vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán mà không phải là ngân hàng hay một tổ chức tương tự thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó không đáng kể đối với cả: (i) DNKT, thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ; và (ii) Khách hàng kiểm toán.

- Tương tự, nếu DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ cho vay hoặc bảo lãnh vay cho khách hàng kiểm toán, thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó không đáng kể đối với cả: (i) DNKT, thành viên nhóm kiểm toán và thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm kiểm toán; và (ii) Khách hàng kiểm toán.

13.3. Nếu một DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán có tài khoản tiền

gửi hoặc tài khoản môi giới với khách hàng kiểm toán là một ngân hàng, công ty môi giới chứng khoán hay một tổ chức tương tự thì không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu tài khoản tiền gửi hay tài khoản môi giới đó được thực hiện theo các điều khoản thương mại thông thường.

14. Các mối quan hệ kinh doanh

14.1. Mối quan hệ kinh doanh mật thiết giữa DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ với khách hàng kiểm toán hoặc BGD của khách hàng phát sinh từ mối quan hệ thương mại hoặc lợi ích tài chính chung sẽ có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. *Ví dụ về các mối quan hệ bao gồm:*

(1) Có lợi ích tài chính trong một doanh nghiệp liên doanh với khách hàng hoặc chủ sở hữu, Giám đốc, nhân viên cao cấp hoặc cá nhân khác có quyền thực hiện các hoạt động quản lý cấp cao của khách hàng đó;

(2) Thỏa thuận kết hợp một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của DNKT với một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng và quảng bá gói sản phẩm này ra thị trường dưới danh nghĩa của cả hai bên;

(3) Các thỏa thuận về phân phối hoặc tiếp thị, theo đó, DNKT phân phối hoặc tiếp thị dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng, hoặc khách hàng phân phối hoặc tiếp thị dịch vụ hoặc sản phẩm của DNKT.

- Trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với DNKT và khách hàng kiểm toán hoặc BGD của khách hàng, các nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ thích hợp nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, các mối quan hệ kinh doanh sẽ không được phép thiết lập hoặc sẽ bị giảm đến mức không quan trọng hoặc bị chấm dứt, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng.

- Đối với hợp đồng kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán phải rút khỏi nhóm kiểm toán, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ đó là không quan trọng đối với thành viên đó.

- Nếu thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm kiểm toán và khách hàng kiểm toán hoặc BGD của khách hàng có mối quan hệ kinh doanh thì phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

- Một mối quan hệ kinh doanh liên quan đến việc DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nắm giữ lợi ích trong đơn vị có một số ít chủ sở hữu mà khách hàng kiểm toán, Giám đốc hoặc nhân sự cấp cao hay bất cứ một nhóm của các đối tượng này cũng nắm giữ lợi ích trong đơn vị đó, sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu:

(a) Mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và khách hàng kiểm toán;

(b) Lợi ích tài chính nắm giữ là không đáng kể đối với nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư;

(c) Lợi ích tài chính không cho phép nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư quyền kiểm soát đơn vị này.

14.2. Việc DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ mua hàng hóa hoặc dịch vụ từ khách hàng kiểm toán thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu giao dịch được thực hiện theo điều kiện kinh doanh thông thường và theo giá cả thị trường. Tuy nhiên, bản chất hoặc quy mô của giao dịch có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Loại bỏ hoặc giảm quy mô giao dịch; hoặc

(2) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

15. Các mối quan hệ cá nhân và mối quan hệ gia đình (đoạn 290.126 – 290.131)

15.1. Quan hệ cá nhân và quan hệ gia đình giữa thành viên nhóm kiểm toán với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác (tùy theo vai trò của họ) của khách hàng kiểm toán, có thể làm phát sinh các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố, bao gồm: trách nhiệm của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán, vai trò của thành viên gia đình hoặc cá nhân khác đối với khách hàng và mức độ gần gũi của mối quan hệ.

15.2. Khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán hiện đang là:

- (a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc
- (b) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán; hoặc đã giữ vị trí nêu ở mục (a) hoặc (b) trong thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc trong kỳ lập BCTC thì nguy cơ đe dọa tính độc lập chỉ có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán. Quan hệ này gắn gũi đến mức không có biện pháp bảo vệ nào khác có thể làm giảm nguy cơ đe dọa đến tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, thành viên có quan hệ gia đình gắn gũi đó không được là thành viên nhóm kiểm toán.

15.3. Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán là nhân viên của khách hàng giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của khách hàng. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:*

- (1) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp đó tại khách hàng;
- (2) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

- (1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc
- (2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ.

15.4. Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình gắn gũi với thành viên nhóm kiểm toán là:

- (a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc
- (b) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.

Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó;

(2) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ.

15.5. Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ gần gũi với người không phải là thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ nhưng là: (i) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc là (ii) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ như vậy phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của DNKT. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:*

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với người đó;

(2) Vị trí của người đó tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của người mà thành viên đó có quan hệ gần gũi.

15.6. Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh từ mối quan hệ cá nhân hay quan hệ gia đình giữa: (i) Thành viên BGD hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT không thuộc nhóm kiểm toán; và (ii) Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Khi biết được mối quan hệ này, thành viên BGD và nhân viên chuyên nghiệp của DNKT phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của DNKT. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:*

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên BGD và nhân viên chuyên nghiệp của DNKT với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán;

(2) Mối quan hệ giữa thành viên BGD và nhân viên chuyên nghiệp đó của DNKT với nhóm kiểm toán;

(3) Vị trí của thành viên BGD và nhân viên chuyên nghiệp đó trong DNKT;

(4) Vị trí của Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán trong khách hàng kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Phân công lại trách nhiệm của thành viên BGD và nhân viên chuyên nghiệp của DNKT để làm giảm ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán; hoặc

(2) Cử KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại các công việc kiểm toán đã thực hiện.

16. Làm việc cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.132 – 290.139)

16.1. Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán *đã từng là thành viên nhóm kiểm toán hoặc của BGD DNKT.*

- Nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của BGD DNKT hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng kiểm toán và vẫn có mối liên hệ đáng kể với DNKT thì nguy cơ đe dọa tính độc lập sẽ nghiêm trọng đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, tính độc lập có thể bị đe dọa nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của BGD DNKT hiện đang là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán, trừ khi:

(a) Cá nhân đó không nhận được bất kỳ lợi ích hay khoản thanh toán nào từ DNKT, trừ trường hợp lợi ích hay khoản thanh toán đó được chi trả theo các thỏa thuận cụ thể từ trước, và bất kỳ khoản tiền phải trả nào cho cá nhân đó đều không trọng yếu đối với DNKT;

(b) Cá nhân đó không tiếp tục tham gia hoặc thể hiện có tham gia vào hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động chuyên môn của DNKT.

- Nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của BGD DNKT hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng kiểm toán nhưng không có mối liên hệ đáng kể với DNKT thì sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa phụ thuộc vào các yếu tố sau:

- (1) Vị trí của thành viên đó tại khách hàng kiểm toán;
- (2) Mức độ liên quan của thành viên đó đối với nhóm kiểm toán;
- (3) Khoảng thời gian từ khi thành viên đó không còn là thành viên nhóm kiểm toán hoặc là thành viên của BGD DNKT đến thời gian thực hiện cuộc kiểm toán;
- (4) Vị trí trước đây của thành viên đó trong nhóm kiểm toán hoặc trong DNKT, ví dụ, liệu thành viên đó có chịu trách nhiệm liên lạc thường xuyên với BGD hoặc BQT của khách hàng kiểm toán hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

- (1) Điều chỉnh lại kế hoạch kiểm toán;
- (2) Phân công vào nhóm kiểm toán một thành viên có kinh nghiệm phù hợp để làm việc với thành viên đã chuyển sang làm cho khách hàng kiểm toán đó; hoặc

(3) Bố trí một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc do thành viên trước đây của nhóm kiểm toán thực hiện.

- Nếu thành viên trước đây của BGD DNKT giữ vị trí tương đương tại một đơn vị và sau đó đơn vị này trở thành khách hàng kiểm toán, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

16.2. Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh khi một thành viên nhóm kiểm toán biết rằng trong tương lai họ có thể hoặc sẽ làm cho khách hàng kiểm toán. Các chính sách và các thủ tục của DNKT phải yêu cầu thành viên nhóm kiểm toán thông báo ngay cho DNKT khi bắt đầu thỏa thuận các điều khoản tuyển dụng với khách hàng kiểm toán. Khi nhận được thông báo như vậy, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

- (1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc
- (2) Xem xét lại các xét đoán quan trọng của cá nhân đó khi còn là thành viên nhóm kiểm toán.

16.3. Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

- Trường hợp 1 : Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh khi thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán chuyển sang nắm giữ các chức vụ sau tại các đơn vị có lợi ích công chúng là khách hàng kiểm toán:

- (a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của đơn vị; hoặc
- (b) Nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.

Tính độc lập sẽ bị vi phạm, trừ khi thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán hoặc KTV hành nghề đã thực hiện kiểm toán nắm giữ các chức vụ nói trên sau 12 tháng, kể từ ngày kết thúc cuộc kiểm toán của đơn vị có lợi ích công chúng đó.

- Trường hợp 2 : Nguy cơ bị đe dọa phát sinh khi một cá nhân đã từng là Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương

đương) của DNKT hiện đang nắm giữ các chức vụ sau tại đơn vị có lợi ích công chúng:

(a) Nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC; hoặc

(b) Giám đốc, hoặc nhân sự cao cấp của đơn vị.

Tính độc lập sẽ bị vi phạm, trừ khi thời gian cá nhân này thôi không còn giữ chức vụ Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của DNKT tối thiểu là *12 tháng*.

Tính độc lập được xem như không vi phạm nếu, do việc hợp nhất kinh doanh, thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán trước đây hoặc cá nhân trước đây từng là Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc của DNKT hiện đang nắm giữ chức vụ được đề cập trong các trường hợp 1, 2 nêu trên *tại đơn vị có lợi ích công chúng*, và:

(a) Vị trí đó không được dự tính trước khi hợp nhất kinh doanh;

(b) Bất kỳ khoản thanh toán nào cho thành viên này trước đây đã được DNKT thanh toán đầy đủ, trừ khi việc chưa thanh toán là dựa theo các thỏa thuận cụ thể từ trước và bất kỳ khoản nợ chưa thanh toán nào cho thành viên này đều là không trọng yếu với DNKT;

(c) Thành viên này không tiếp tục tham gia hoặc không thể hiện là có tham gia vào hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động chuyên môn của DNKT;

(d) Việc thành viên này nắm giữ các chức vụ trong khách hàng kiểm toán phải được trao đổi với BQT của khách hàng kiểm toán.

17. Cử nhân viên đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.140)

Việc DNKT cử nhân viên chuyên nghiệp đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Sự hỗ trợ này có thể được thực hiện nhưng chỉ trong thời gian ngắn và nhân sự của DNKT không được tham gia vào:

(a) Cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo mà các dịch vụ này không được cho phép theo nội dung của Chương này (*từ đoạn 290.154 - 290.216*) nêu tại mục 21; hoặc

(b) Nắm giữ các trách nhiệm quản lý của khách hàng kiểm toán.

Trong tất cả các trường hợp, khách hàng kiểm toán phải chịu trách nhiệm chỉ đạo và giám sát các hoạt động của nhân viên tạm thời này.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

- (1) Thực hiện soát xét bổ sung đối với công việc của nhân viên này;
- (2) Không giao cho nhân viên này bất kỳ công việc kiểm toán nào liên quan đến các chức năng và hoạt động mà nhân viên này thực hiện trong quá trình làm việc tạm thời; hoặc
- (3) Không bố trí nhân viên này vào nhóm kiểm toán.

18. Các dịch vụ gần đây cung cấp cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.141 - 290.143)

- Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hay nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu thành viên nhóm kiểm toán gần đây đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng kiểm toán. Các nguy cơ này có thể xảy ra khi thành viên nhóm kiểm toán đánh giá các phần của BCTC được lập từ các sổ, tài liệu kế toán do chính thành viên nhóm kiểm toán đó đã *chịu trách nhiệm khi còn làm việc tại khách hàng kiểm toán*.

- Trong giai đoạn thuộc kỳ kế toán được kiểm toán, nếu thành viên nhóm kiểm toán đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán thì nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Vì vậy, thành viên này không được tham gia nhóm kiểm toán.

- Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu trước giai đoạn thuộc kỳ kế toán được kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Các nguy cơ này có thể xảy ra khi một quyết định hay công việc của cá nhân đó khi còn làm việc cho khách hàng kiểm toán trong giai đoạn trước được đánh giá trong giai đoạn này như là một phần phạm vi công việc của cuộc kiểm toán cho giai đoạn này. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Vị trí mà cá nhân đã nắm giữ trong khách hàng kiểm toán;
- (2) Khoảng thời gian từ khi cá nhân đó không còn làm việc tại khách hàng kiểm toán;
- (3) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ có thể là soát xét công việc do cá nhân đó thực hiện trong quá trình tham gia nhóm kiểm toán.

19. Làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán (đoạn 290.132 – 290.139)

19.1. Nếu thành viên BGD hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, thành viên BGD hay nhân viên chuyên nghiệp của DNKT không được nắm giữ chức vụ là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán.

19.2. Trường hợp thành viên BGD hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT giữ vai trò là Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán

- Vị trí Thư ký Công ty có vai trò khác nhau trong từng doanh nghiệp, có thể bao gồm nhiệm vụ hành chính, ví dụ việc quản lý nhân sự, lưu giữ tài liệu, danh sách đăng ký của doanh nghiệp, đến các nhiệm vụ như đảm bảo cho doanh nghiệp tuân thủ các quy định của pháp luật hoặc tư vấn về quản trị doanh nghiệp. Nhìn chung, vị trí này có mối quan hệ chặt chẽ với doanh nghiệp.

- Nếu thành viên BGD hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT giữ vai trò là Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán thì nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Mặc dù đã được quy định như đã nêu tại điểm 19.1 nhưng khi việc nắm giữ vị trí Thư ký Công ty là phù hợp với pháp luật và chuẩn mực chuyên môn, và với điều kiện là BGD tự đưa ra tất cả các quyết định, thì nhiệm vụ và hoạt động của Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán chỉ giới hạn ở các công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục như chuẩn bị các biên bản họp, lưu giữ tài liệu, báo cáo của khách hàng kiểm toán. Trong trường hợp đó, DNKT phải đánh giá mức

độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

19.3. Nếu nhân viên của DNKT chỉ hỗ trợ thực hiện công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục của khách hàng kiểm toán hoặc tư vấn các vấn đề liên quan đến hành chính của khách hàng kiểm toán thì thường không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, với điều kiện là BGD của khách hàng kiểm toán tự đưa ra tất cả các quyết định có liên quan.

20. Cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán trong nhiều năm (bao gồm việc luân chuyển KTV hành nghề ký báo cáo và thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán) (đoạn 290.148 – 290.152)

20.1. Quy định chung

Việc nhân sự cấp cao của DNKT tham gia nhóm kiểm toán cho cùng một khách hàng trong nhiều năm có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Khoảng thời gian mà cá nhân đó là thành viên nhóm kiểm toán;
- (2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán;
- (3) Cơ cấu tổ chức của DNKT;
- (4) Tính chất của cuộc kiểm toán;
- (5) Liệu thành viên BGD của khách hàng kiểm toán có thay đổi hay không;
- (6) Liệu có sự thay đổi nào liên quan đến tính chất hoặc mức độ phức tạp của các vấn đề về kế toán và lập BCTC của khách hàng kiểm toán hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

- (1) Định kỳ thay đổi người ký báo cáo kiểm toán hoặc thay đổi thành viên cấp cao của nhóm kiểm toán (nếu kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng);
- (2) Cử một KTV chuyên nghiệp khác không phải là thành viên nhóm kiểm toán soát xét công việc do nhân sự cấp cao này thực hiện; hoặc

(3) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các cuộc kiểm toán này.

20.2. Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

- Trường hợp kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng, thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và KTV hành nghề ký báo cáo kiểm toán không được phép ký báo cáo kiểm toán quá 3 năm liên tục cho một khách hàng kiểm toán.

KTV hành nghề không được tham gia thực hiện kiểm toán cho một đơn vị có lợi ích công chúng trong 5 năm tài chính liên tục. Thời gian nói trên được tính kể từ năm tài chính mà KTV bắt đầu ký báo cáo kiểm toán hoặc bắt đầu được giao trách nhiệm là KTV hành nghề tham gia cuộc kiểm toán và không phụ thuộc vào vị trí được giao trong cuộc kiểm toán. Nếu KTV hành nghề đã tham gia kiểm toán cho một đơn vị có lợi ích công chúng trong 4 năm tài chính liên tục, các cá nhân này không được phép là thành viên nhóm kiểm toán hoặc là thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán trong vòng 1 năm tiếp theo cho khách hàng kiểm toán đó. Trong giai đoạn này, các cá nhân này không được phép tham gia nhóm kiểm toán, cũng không được là thành viên soát xét việc kiểm soát chất lượng, cũng như đưa ra ý kiến tư vấn cho nhóm kiểm toán hoặc khách hàng kiểm toán về các vấn đề đặc thù liên quan đến kỹ thuật và đặc thù ngành, các giao dịch, sự kiện khác, nếu không, sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc kiểm toán.

- Việc một thành viên BGD DNKT không phải là thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán nhưng tham gia nhóm kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng trong nhiều năm liền, có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

- (1) Khoảng thời gian cá nhân đó làm việc với đơn vị có lợi ích công chúng;
- (2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán (nếu có);
- (3) Bản chất, mức độ thường xuyên và phạm vi của công việc giữa cá nhân đó với BGD hoặc BQT của khách hàng kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Luân chuyển thành viên BGD khỏi cuộc kiểm toán hoặc chấm dứt mối quan hệ làm việc với khách hàng kiểm toán; hoặc

(2) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các cuộc kiểm toán này.

- Khi một khách hàng kiểm toán trở thành đơn vị có lợi ích công chúng thì DNKT không được bố trí thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán thực hiện kiểm toán cho khách hàng này trong năm năm tài chính liên tục kể từ năm tài chính mà khách hàng trở thành đơn vị có lợi ích công chúng.

21. Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.154 – 290.216)

21.1. Quy định chung (đoạn 290.154 – 290.158)

- DNKT thường cung cấp cho khách hàng kiểm toán các dịch vụ phi đảm bảo phù hợp với trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của họ. Tuy nhiên, việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của DNKT, hay các thành viên nhóm kiểm toán. Các nguy cơ đe dọa tính độc lập thường thấy là nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ do tư lợi và nguy cơ tự bào chữa.

- Trong trường hợp Chương 290 không hướng dẫn cụ thể về một dịch vụ phi đảm bảo nào đó, DNKT phải áp dụng khuôn khổ chung khi đánh giá từng trường hợp cụ thể.

- Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, DNKT phải cân nhắc liệu việc chấp nhận đó có làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của DNKT hay không. Khi đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp một dịch vụ phi đảm bảo, DNKT cần xem xét nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo khác có liên quan. Nếu phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được thì DNKT không được cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó.

- DNKT có thể cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo, mà thông thường sẽ bị giới hạn bởi các quy định trong Chương này, cho các bên liên quan sau đây của khách hàng kiểm toán:

(a) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán nhưng có quyền kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp với khách hàng kiểm toán;

(b) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp trong khách hàng kiểm toán mà đơn vị đó có ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng kiểm toán và lợi ích trong khách hàng kiểm toán là trọng yếu đối với đơn vị đó; hoặc

(c) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán cùng chịu sự kiểm soát chung với khách hàng kiểm toán, nếu có thể kết luận rằng: (i) Dịch vụ đó không làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra do kết quả của dịch vụ đó không phải là đối tượng của các thủ tục kiểm toán; và (ii) Bất kỳ nguy cơ nào phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ trên được loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được nhờ việc áp dụng các biện pháp bảo vệ.

- Dịch vụ phi đảm bảo đã cung cấp cho khách hàng kiểm toán không ảnh hưởng đến tính độc lập của DNKT khi khách hàng kiểm toán đó trở thành đơn vị có lợi ích công chúng nếu:

(a) Dịch vụ phi đảm bảo trước đó đã tuân thủ với các quy định và hướng dẫn trong Chương này liên quan đến khách hàng không phải là đơn vị có lợi ích công chúng;

(b) Dịch vụ phi đảm bảo không được phép thực hiện cho khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng theo quy định trong Chương 290, đã chấm dứt trước hoặc ngay sau khi khách hàng trở thành đơn vị có lợi ích công chúng;

(c) DNKT áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.

21.2. Trách nhiệm quản lý (đoạn 290.159 – 290.263)

- Trách nhiệm quản lý một doanh nghiệp bao gồm nhiều hoạt động để đảm bảo lợi ích cao nhất cho các cổ đông và các bên có lợi ích liên quan của đơn vị. Không thể xác định được cụ thể từng hoạt động liên quan đến trách nhiệm quản lý. Tuy nhiên, trách nhiệm quản lý thường liên quan đến việc định hướng và lãnh đạo hoạt động của doanh nghiệp, kể cả việc đưa ra các quyết định quan trọng liên quan đến việc mua bán doanh nghiệp, triển khai và kiểm soát các nguồn lực về nhân sự, tài chính, hữu hình và vô hình.

- Liệu một hoạt động có được coi là thuộc trách nhiệm quản lý hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh và xét đoán chuyên môn. *Ví dụ về các hoạt động có thể coi là thuộc trách nhiệm quản lý, bao gồm:*

(1) Định hướng chiến lược và xây dựng chính sách;

- (2) Chỉ đạo và chịu trách nhiệm về hành vi của nhân viên đơn vị;
- (3) Phê duyệt các giao dịch;
- (4) Quyết định việc thực hiện các đề xuất của DNKT hoặc bên thứ ba khác;
- (5) Chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng;
- (6) Chịu trách nhiệm thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ.

- Các hoạt động hành chính và mang tính chất thủ tục hoặc các vấn đề liên quan không quan trọng thường không được coi là trách nhiệm quản lý, như thực hiện một giao dịch không quan trọng đã được Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc ủy quyền hoặc giám sát thời hạn nộp báo cáo theo quy định của pháp luật và tư vấn cho khách hàng kiểm toán về các thời hạn này. Ngoài ra việc tư vấn và khuyến nghị để hỗ trợ BGD trong việc thực hiện trách nhiệm quản lý của mình sẽ không được coi là trách nhiệm quản lý của BGD.

- Trường hợp DNKT thực hiện trách nhiệm quản lý cho một khách hàng kiểm toán thì sẽ làm phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, việc quyết định áp dụng các khuyến nghị của DNKT sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ do tư lợi. Hơn nữa, việc này sẽ làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc do DNKT trở nên quá gắn kết với quan điểm và lợi ích của khách hàng kiểm toán. Do đó, DNKT không được đảm nhận trách nhiệm quản lý cho khách hàng kiểm toán.

- Để tránh rủi ro thực hiện trách nhiệm quản lý khi cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, DNKT phải đảm bảo rằng mỗi thành viên BGD của khách hàng phải có trách nhiệm: (i) Đưa ra xét đoán và quyết định quan trọng thuộc phạm vi trách nhiệm của BGD, (ii) Đánh giá kết quả của dịch vụ, và (iii) Chịu trách nhiệm về các hành động phát sinh từ kết quả của dịch vụ đó. Điều này giúp DNKT tránh được rủi ro của việc đưa ra các quyết định và xét đoán quan trọng thay cho khách hàng kiểm toán. Rủi ro này sẽ giảm hơn nữa khi DNKT để khách hàng tự đánh giá và quyết định dựa trên các phân tích khách quan, minh bạch của DNKT.

21.3. Cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán và lập BCTC cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.164 – 290.167)

- Việc cung cấp dịch vụ kế toán cho khách hàng kiểm toán, như việc ghi sổ kế toán, lập BCTC có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra khi DNKT lại là đơn vị kiểm toán BCTC đó. *Do đó DNKT không được thực hiện kiểm toán trong trường hợp đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề dịch vụ ghi sổ kế toán, lập BCTC cho khách hàng kiểm toán.*

- Khách hàng kiểm toán có thể yêu cầu DNKT cung cấp các dịch vụ hỗ trợ kỹ thuật nhằm giải quyết các vấn đề khác về kế toán hoặc phân tích, tổng hợp các thông tin phục vụ mục đích báo cáo cho cơ quan quản lý nhà nước. Khách hàng có thể yêu cầu hỗ trợ kỹ thuật về các vấn đề kế toán như chuyển đổi BCTC từ cơ sở kế toán này sang cơ sở kế toán khác (ví dụ, để tuân thủ theo chính sách kế toán của tập đoàn hoặc chuyển đổi BCTC lập theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam sang BCTC lập theo Chuẩn mực BCTC quốc tế). Nói chung các dịch vụ nêu trên không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu DNKT không thực hiện trách nhiệm quản lý đối với khách hàng kiểm toán.

21.4. Cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.172 – 290.177)

- Quy định chung

+ Định giá bao gồm việc đưa ra các giả định về sự phát triển trong tương lai, áp dụng các phương pháp và kỹ thuật thích hợp để xác định giá trị cụ thể hoặc khoảng giá trị cho tài sản, nợ phải trả hoặc toàn bộ doanh nghiệp.

+ Thực hiện dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:*

- (1) Kết quả định giá có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC hay không;
- (2) Mức độ tham gia của khách hàng trong quá trình xác định và phê duyệt phương pháp định giá và các xét đoán quan trọng khác;
- (3) Mức độ sẵn có của các phương pháp đã được chuẩn hóa cũng như các hướng dẫn chuyên môn cho việc định giá;
- (4) Mức độ chủ quan vốn có của đối tượng được định giá đối với định giá liên quan đến các phương pháp đã được chuẩn hóa;
- (5) Độ tin cậy và phạm vi dữ liệu cần dùng;
- (6) Mức độ phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai có thể tạo ra các biến động đáng kể đối với số liệu định giá;

(7) Phạm vi và tính rõ ràng của các thuyết minh BCTC.

+ DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Cử cá nhân không thực hiện dịch vụ định giá soát xét lại công việc kiểm toán hay định giá; hoặc

(2) Không bố trí nhân sự thực hiện dịch vụ định giá tham gia nhóm kiểm toán.

+ Một số công việc định giá không có mức độ chủ quan đáng kể, như trường hợp các giả định, kỹ thuật và phương pháp định giá đã được chuẩn hóa theo pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc đã được chấp nhận rộng rãi. Trường hợp đó, kết quả định giá do hai hay nhiều bên thực hiện sẽ không có khác biệt trọng yếu.

+ Trường hợp DNKT được yêu cầu cung cấp dịch vụ định giá nhằm hỗ trợ khách hàng về nghĩa vụ báo cáo thuế hoặc cho mục đích hoạch định thuế và kết quả định giá không có ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC thì sẽ áp dụng quy định tại đoạn 290.188 Chuẩn mực này.

- Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

Trường hợp khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng, nếu dịch vụ định giá có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến và kết quả định giá có mức độ chủ quan đáng kể, thì không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ tự kiểm tra xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, DNKT không được cung cấp dịch vụ định giá này cho khách hàng.

- Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

DNKT không được cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng nếu việc định giá có ảnh hưởng trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp, đến BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến.

21.5. Cung cấp dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.178 – 290.191)

- *Qui định chung*

+ Dịch vụ thuế bao gồm nhiều loại, ví dụ:

- (1) Lập tờ khai thuế;
- (2) Tính thuế cho mục đích ghi sổ kế toán;
- (3) Hoạch định thuế và các dịch vụ tư vấn thuế khác;
- (4) Hỗ trợ giải quyết các tranh chấp về thuế.

Tuy các dịch vụ thuế mà DNKT cung cấp cho khách hàng kiểm toán được phân loại riêng theo các loại như trên, nhưng trên thực tế, các dịch vụ đó thường liên quan đến nhau.

+ Việc cung cấp một số dịch vụ thuế có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau đây:*

- (1) Hệ thống đánh giá, quản lý thuế của cơ quan thuế và vai trò của DNKT trong hệ thống đó;
- (2) Mức độ phức tạp của chính sách thuế có liên quan và mức độ xét đoán cần thiết khi áp dụng chính sách đó;
- (3) Các đặc điểm cụ thể của hợp đồng;
- (4) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng.

- Lập tờ khai thuế

Dịch vụ lập tờ khai thuế bao gồm hỗ trợ khách hàng thực hiện các nghĩa vụ báo cáo về thuế bằng cách lập và hoàn thiện thông tin cần thiết (thường là điền vào các biểu mẫu chuẩn) cho cơ quan thuế, bao gồm cả số thuế phải nộp. Dịch vụ này cũng bao gồm tư vấn cách xử lý thuế cho các giao dịch trong quá khứ và thay mặt cho khách hàng kiểm toán đáp ứng các yêu cầu của cơ quan thuế về cung cấp thông tin và phân tích bổ sung (kể cả việc giải thích và hỗ trợ kỹ thuật cho phương pháp được áp dụng). Dịch vụ lập tờ khai thuế thường dựa vào thông tin quá khứ và chủ yếu liên quan đến tính toán, trình bày thông tin đó theo luật hiện hành, cũng như những tiền lệ và thông lệ đã có. Các tờ khai thuế sẽ được cơ quan thuế soát xét và phê duyệt. *Việc cung cấp các dịch vụ này thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu BGD của khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm về các tờ khai thuế và các xét đoán quan trọng có liên quan.*

- Tính thuế cho mục đích ghi sổ kế toán

+ *Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng*

Việc tính toán thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho khách hàng kiểm toán nhằm mục đích ghi sổ kế toán và sau đó DNKT thực hiện kiểm toán làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

- (a) Mức độ phức tạp của pháp luật và các quy định về thuế có liên quan, mức độ xét đoán cần thiết khi áp dụng pháp luật và các quy định này;
- (b) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng;
- (c) Mức độ trọng yếu của số liệu thuế đối với BCTC.

DNKT phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ:

- (1) Cử cá nhân không phải là thành viên nhóm kiểm toán thực hiện dịch vụ;
- (2) Cử một thành viên BGD hoặc trưởng nhóm kiểm toán có kinh nghiệm phù hợp không phải là thành viên nhóm kiểm toán soát xét lại các bảng tính thuế, nếu dịch vụ đó do một thành viên nhóm kiểm toán thực hiện; hoặc
- (3) Tham khảo ý kiến tư vấn về dịch vụ từ chuyên gia thuế bên ngoài DNKT.

+ *Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng*

Nếu khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng, trừ trường hợp khẩn cấp, DNKT không được cung cấp dịch vụ tính thuế TNDN hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho mục đích ghi sổ kế toán vì có ảnh hưởng trọng yếu đối với BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến.

Trường hợp khẩn cấp hoặc tình huống bất thường, khi khách hàng kiểm toán không thể lựa chọn được bên cung cấp dịch vụ nào khác, DNKT có thể cung cấp dịch vụ tính thuế TNDN hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho mục đích ghi sổ kế toán mà trong các tình huống khác sẽ là không được phép theo quy định của Chương này. Trường hợp này có thể xảy ra khi: (i) Chỉ DNKT đó mới có nguồn lực và hiểu biết cần thiết về ngành nghề hoạt động của khách hàng để giúp khách hàng tính thuế TNDN hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) kịp thời; và (ii) Nếu DNKT đó không cung cấp các dịch vụ này thì sẽ gây ra khó khăn đáng kể cho khách hàng (ví dụ, trong việc đáp ứng các

yêu cầu báo cáo theo quy định của pháp luật). *Trường hợp này DNKT cần phải thỏa mãn các điều kiện sau:*

- (a) Thành viên thực hiện dịch vụ không được là thành viên nhóm kiểm toán;
- (b) Dịch vụ được thực hiện trong thời gian ngắn và không lặp lại;
- (c) Tình huống này phải được thảo luận với BQT của khách hàng.

- Hoạch định thuế và các dịch vụ tư vấn thuế khác

+ Dịch vụ hoạch định thuế hoặc các dịch vụ tư vấn thuế khác gồm nhiều loại dịch vụ, như tư vấn cho khách hàng cách thức tiến hành giao dịch để tối ưu hóa lợi ích về thuế hoặc tư vấn về việc áp dụng luật hoặc quy định mới về thuế.

+ Nguy cơ tự kiểm tra có thể làm phát sinh khi ý kiến tư vấn ảnh hưởng đến các vấn đề được phản ánh trong BCTC. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Mức độ chủ quan khi xác định cách xử lý các vấn đề về thuế khi lập BCTC;
- (2) Mức độ ảnh hưởng của kết quả tư vấn về thuế đối với BCTC;
- (3) Liệu hiệu quả của ý kiến tư vấn về thuế có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC hay không và có nghi ngờ nào về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan hay không;
- (4) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng;
- (5) Mức độ phù hợp của ý kiến tư vấn so với pháp luật và các quy định về thuế, tiền lệ hoặc thông lệ khác đã có;
- (6) Liệu cách xử lý về thuế có tuân thủ hướng dẫn riêng của cơ quan thuế hay đã được cơ quan thuế làm rõ trước khi lập và trình bày BCTC hay không.

Ví dụ, khi cung cấp dịch vụ hoạch định thuế hoặc các dịch vụ tư vấn thuế khác, nguy cơ đe dọa tính độc lập thường không phát sinh nếu ý kiến tư vấn được cơ quan thuế chấp thuận, hoặc phù hợp với tiền lệ khác, thông lệ đã có, hoặc có căn cứ rõ ràng theo quy định của pháp luật về thuế.

+ DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia về thuế, mà chuyên gia này không tham gia cung cấp dịch vụ thuế, tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét các cách xử lý thuế trong BCTC;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn về dịch vụ từ một chuyên gia thuế bên ngoài DNKT; hoặc

(4) Xin ý kiến chấp thuận trước hoặc ý kiến tư vấn từ cơ quan thuế.

+ Nếu hiệu quả của ý kiến tư vấn về thuế phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày cụ thể trong BCTC và:

(a) Nhóm kiểm toán có nghi ngờ về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan;

(b) Kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về thuế sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến; thì nguy cơ tự kiểm tra sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này DNKT không được cung cấp ý kiến tư vấn về thuế đó cho khách hàng kiểm toán.

+ Khi cung cấp các dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán, DNKT có thể được yêu cầu cung cấp dịch vụ định giá nhằm hỗ trợ khách hàng thực hiện nghĩa vụ báo cáo thuế hoặc cho mục đích hoạch định thuế. Nếu kết quả định giá có ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC thì phải áp dụng quy định tại chương 290 liên quan đến các dịch vụ định giá. Nếu việc định giá chỉ được thực hiện cho mục đích về thuế và kết quả định giá không ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC (mà chỉ ảnh hưởng gián tiếp đến các chỉ tiêu liên quan đến thuế trên BCTC) thì thường không phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập, nếu ảnh hưởng đến BCTC là không trọng yếu hoặc nếu kết quả định giá được cơ quan thuế hoặc cơ quan quản lý có thẩm quyền tương đương soát xét độc lập. Nếu kết quả định giá không được soát xét độc lập từ bên ngoài và có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, thì *sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Mức độ phù hợp của phương pháp định giá với pháp luật và các quy định có liên quan về thuế, tiền lệ và thông lệ đã có khác và mức độ chủ quan trong việc định giá;

(2) Độ tin cậy và phạm vi của dữ liệu làm cơ sở định giá;

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia soát xét công việc kiểm toán hoặc kết quả của dịch vụ thuế; hoặc

(3) Xin ý kiến chấp thuận trước hoặc ý kiến tư vấn từ cơ quan thuế.

- *Hỗ trợ giải quyết các tranh chấp về thuế*

+ Nguy cơ về sự bào chữa hay nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh khi DNKT đại diện cho khách hàng kiểm toán giải quyết tranh chấp về thuế của một vấn đề cụ thể khi cơ quan thuế không chấp nhận giải trình của khách hàng, và vấn đề đó đang được phán xử trong một vụ kiện tụng. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Liệu DNKT đã đưa ra ý kiến tư vấn mà ý kiến đó có là chủ đề của tranh chấp về thuế hay không;

(2) Mức độ ảnh hưởng trọng yếu của kết quả vụ tranh chấp đến BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến;

(3) Mức độ phù hợp của vấn đề với pháp luật và các quy định có liên quan về thuế, tiền lệ hoặc thông lệ đã có khác;

(4) Liệu vụ kiện có được xét xử công khai hay không;

(5) Vai trò của BGD của khách hàng trong việc giải quyết tranh chấp.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia về thuế, mà chuyên gia này không tham gia cung cấp dịch vụ về thuế, tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét các số liệu thuế trong BCTC; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ chuyên gia về thuế bên ngoài DNKT.

+ Nếu các dịch vụ về thuế bao gồm việc giữ vai trò người bào chữa cho một khách hàng kiểm toán trong một phiên tòa xét xử công khai về một vấn đề về thuế và các số liệu có liên quan là trọng yếu đối với BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, nguy cơ về sự bào chữa phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, DNKT không được cung cấp dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

+ DNKT vẫn được tiếp tục cung cấp dịch vụ tư vấn về thuế (ví dụ, cung cấp thông tin cụ thể, cung cấp bằng chứng, lời khai về công việc đã được thực hiện hoặc trợ giúp khách hàng phân tích các vấn đề thuế) cho khách hàng kiểm toán liên quan đến vấn đề được xem xét trong một phiên tòa xét xử công khai.

- Cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.192 – 290.193)

+ Phạm vi và mục tiêu của hoạt động kiểm toán nội bộ là khác nhau đáng kể và phụ thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức của đơn vị, yêu cầu của BGD và BQT của khách hàng. Hoạt động kiểm toán nội bộ có thể bao gồm:

(1) Giám sát kiểm soát nội bộ - soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động kiểm soát và đề xuất hướng hoàn thiện;

(2) Kiểm tra thông tin tài chính và thông tin hoạt động - kiểm tra các phương tiện được sử dụng để xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính, thông tin hoạt động, và kiểm tra cụ thể từng khoản mục, bao gồm kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục;

(3) Kiểm tra tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất của các hoạt động, kể cả hoạt động phi tài chính của đơn vị;

(4) Kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định, các yêu cầu bên ngoài khác, các chính sách, chỉ thị của BGD và các quy định nội bộ khác.

+ Dịch vụ kiểm toán nội bộ bao gồm trợ giúp khách hàng thực hiện các hoạt động kiểm toán nội bộ. Do đó DNKT không được cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán.

- *Cung cấp dịch vụ về công nghệ thông tin cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.198 – 290.203)*

+ *Quy định chung*

Dịch vụ liên quan đến công nghệ thông tin (IT) bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống phần cứng hoặc phần mềm. Các hệ thống này có thể tổng hợp dữ liệu nguồn, hình thành một phần của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC hoặc tạo ra thông tin ảnh hưởng đến sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC, hoặc các hệ thống này có thể không liên quan đến sổ, tài liệu kế toán, kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC của khách hàng kiểm toán. Việc cung cấp dịch vụ về công nghệ thông tin có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra, tùy thuộc vào đặc điểm của dịch vụ và của hệ thống công nghệ thông tin.

Khi nhân viên của DNKT không giữ trách nhiệm quản lý trong khách hàng kiểm toán, các dịch vụ về công nghệ thông tin sau đây không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập:

(a) Thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin không liên quan đến kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC;

(b) Thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin không tạo ra thông tin hình thành nên một phần quan trọng của sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC;

(c) Sửa đổi phần mềm kế toán hoặc phần mềm lập và trình bày BCTC bán sẵn trên thị trường mà không do DNKT thiết kế nếu việc sửa đổi phần mềm đó để đáp ứng nhu cầu của khách hàng là không đáng kể;

(d) Đánh giá và đưa ra các khuyến nghị về hệ thống công nghệ thông tin do một nhà cung cấp dịch vụ khác hoặc khách hàng thiết kế, xây dựng, hoặc vận hành.

+ *Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng*

Nguy cơ tự kiểm tra sẽ phát sinh nếu việc cung cấp dịch vụ cho khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin mà hệ thống này: (i) Hình thành một phần quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC; hoặc (ii) Tạo ra thông tin quan trọng đối với sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC của khách hàng mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến.

Nguy cơ tự kiểm tra phát sinh do các dịch vụ nêu trên sẽ nghiêm trọng đến mức DNKT không được phép thực hiện các dịch vụ đó trừ khi áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để đảm bảo rằng:

(a) Khách hàng thừa nhận trách nhiệm đối với việc xây dựng và giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;

(b) Khách hàng phân công một cá nhân có năng lực, tốt nhất là lãnh đạo cấp cao, chịu trách nhiệm đưa ra các quyết định quản lý đối với việc thiết kế và áp dụng hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;

(c) Khách hàng đưa ra các quyết định quản lý đối với quy trình thiết kế và áp dụng *hệ thống phần cứng hoặc phần mềm*;

(d) Khách hàng đánh giá tính đầy đủ và kết quả của việc thiết kế và áp dụng *hệ thống phần cứng hoặc phần mềm*;

(e) Khách hàng chịu trách nhiệm vận hành hệ thống phần cứng hoặc phần mềm và chịu trách nhiệm đối với dữ liệu mà hệ thống sử dụng hoặc tạo ra.

Tùy thuộc vào mức độ sử dụng hệ thống công nghệ thông tin cụ thể để *thu thập bằng chứng kiểm toán* trong mỗi cuộc kiểm toán, DNKT phải đưa ra quyết định về việc liệu có cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó bằng cách cử nhân viên không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ và nhân viên này có cơ chế báo cáo riêng trong DNKT. DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ còn lại khác và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là cử KTV hành nghề soát xét dịch vụ kiểm toán hoặc dịch vụ phi đảm bảo.

+ *Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng*

Trường hợp khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng, DNKT không được cung cấp các dịch vụ bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin mà hệ thống này: (i) Hình thành một phần quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC; hoặc (ii) Tạo ra thông tin quan trọng đối với sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC của khách hàng mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến.

- *Cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.204 - 290.205)*

+ Dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp có thể bao gồm các hoạt động như làm nhân chứng chuyên môn, ước tính thiệt hại hoặc tính toán các số liệu về các khoản phải thu hoặc phải trả do kết quả kiện tụng hoặc tranh chấp, hỗ trợ quản lý và khôi phục tài liệu. Các dịch vụ này có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ về sự bào chữa.

+ Nếu DNKT cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp cho khách hàng kiểm toán và dịch vụ này bao gồm việc ước tính thiệt hại hoặc các số liệu khác có ảnh hưởng đến chính BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, thì phải tuân theo các quy định về dịch vụ định giá. Trường hợp cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp khác, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

- *Cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.206 - 290.210)*

+ Trong Chương 290, dịch vụ tư vấn về luật được định nghĩa là bất kỳ dịch vụ nào mà người cung cấp dịch vụ phải được phép hành nghề về luật trước tòa án theo luật định hoặc được đào tạo chính quy để hành nghề về luật. Dịch vụ tư vấn về luật có thể bao gồm nhiều lĩnh vực, kể cả dịch vụ tư vấn doanh nghiệp và tư vấn thương mại cho khách hàng, như tư vấn về hợp đồng, kiện tụng, mua bán, sáp nhập hoặc hỗ trợ cho bộ phận pháp chế nội bộ của khách hàng. Việc cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa.

+ Dịch vụ tư vấn về luật hỗ trợ khách hàng kiểm toán thực hiện một giao dịch (ví dụ, tư vấn về hợp đồng, tư vấn pháp luật, soát xét tổng thể và tái cơ cấu về pháp lý) có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ tự kiểm tra nào phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Đặc điểm của dịch vụ;
- (2) Liệu dịch vụ có do thành viên nhóm kiểm toán cung cấp hay không;
- (3) Mức độ trọng yếu của bất kỳ vấn đề nào liên quan đến BCTC của khách hàng kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ tư vấn về luật; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét cách thức xử lý đối với BCTC.

+ *Việc giữ vai trò bào chữa cho khách hàng kiểm toán để giải quyết một vụ kiện tụng hoặc tranh chấp khi các số liệu có liên quan là trọng yếu đối với BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến sẽ làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, DNKT không được thực hiện loại dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.*

+ *Khi DNKT được yêu cầu giữ vai trò bào chữa cho khách hàng kiểm toán để giải quyết một vụ kiện tụng hoặc tranh chấp khi các số liệu có liên quan là không trọng yếu đối với BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét cách thức xử lý đối với BCTC.

+ *Việc bổ nhiệm thành viên BGD hoặc nhân viên của DNKT làm Trưởng ban pháp chế của khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Chức vụ Trưởng ban pháp chế thường dành cho lãnh đạo cấp cao, có trách nhiệm tổng thể đối với các hoạt động pháp lý của đơn vị, nên không cá nhân nào của DNKT được chấp nhận đảm nhiệm vị trí đó cho khách hàng kiểm toán.*

- *Cung cấp dịch vụ tuyển dụng cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.211 - 290.212)*

+ Quy định chung

Việc cung cấp dịch vụ tuyển dụng cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ bị đe dọa. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Nội dung yêu cầu hỗ trợ;
- (2) Vai trò của người được tuyển dụng.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trong mọi trường hợp, DNKT không được giữ trách nhiệm quản lý trong khách hàng kiểm toán, kể cả đóng vai trò là người đàm phán thay mặt cho khách hàng, và phải để cho khách hàng đưa ra quyết định tuyển dụng.

DNKT có thể cung cấp dịch vụ như soát xét bằng cấp, trình độ chuyên môn của các ứng viên và tư vấn về sự phù hợp của họ với vị trí ứng tuyển. Ngoài ra, DNKT có thể phỏng vấn các ứng viên và tư vấn về năng lực của họ cho vị trí kế toán tài chính, vị trí quản lý hoặc kiểm soát.

+ Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

Liên quan đến Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc lãnh đạo cấp cao của khách hàng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đối với việc lập chứng từ, ghi sổ kế toán hoặc lập BCTC của khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, DNKT không được cung cấp các dịch vụ tuyển dụng sau đây:

- (1) Tìm kiếm các ứng viên cho các vị trí đó;
- (2) Thực hiện điều tra về các ứng viên cho các vị trí đó.

- *Cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.213 - 290.216)*

+ Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp sau đây có thể làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra:

- (1) Hỗ trợ khách hàng kiểm toán phát triển chiến lược tài chính doanh nghiệp;
- (2) Xác định các công ty mục tiêu để khách hàng kiểm toán mua lại;
- (3) Tư vấn về các giao dịch giải thể doanh nghiệp;
- (4) Hỗ trợ các giao dịch huy động nguồn tài chính;

(5) Tư vấn về cơ cấu doanh nghiệp.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không tham gia cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét phương thức hạch toán kế toán và trình bày BCTC.

+ Nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp, ví dụ tư vấn về cơ cấu một giao dịch tài chính doanh nghiệp hoặc về các thỏa thuận cấp vốn sẽ có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu được trình bày trong BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Mức độ chủ quan khi xác định cách thức phù hợp để xử lý kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp đến BCTC;

(2) Mức độ ảnh hưởng trực tiếp của kết quả ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp đối với các số liệu được ghi nhận trong BCTC và mức độ trọng yếu của các số liệu đó đối với BCTC;

(3) Liệu hiệu quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc việc trình bày trên BCTC, hay có nghi ngờ nào về sự phù hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét phương thức hạch toán kế toán và trình bày BCTC.

+ Nếu hiệu quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày trên BCTC và:

(a) Nhóm kiểm toán có sự nghi ngờ về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán và trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan;

(b) Kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, thì nguy cơ tự kiểm tra sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, và trường hợp này DNKT không được cung cấp dịch vụ tư vấn về tài chính doanh nghiệp cho khách hàng.

+ Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp bao gồm quảng bá, giao dịch hoặc bảo lãnh phát hành cổ phiếu của khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa hoặc nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, DNKT không được cung cấp các dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

22. Phí dịch vụ (đoạn 290.217 - 290.224)

22.1. Phí dịch vụ lớn (đoạn 290.217 - 290.218)

- Khi tổng mức phí dịch vụ từ một khách hàng kiểm toán chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của DNKT, sự phụ thuộc và mối lo ngại về việc mất khách hàng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. *Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Cơ cấu hoạt động của DNKT;
- (2) Liệu DNKT mới được thành lập hay đã hoạt động ổn định;
- (3) Tầm quan trọng của khách hàng đối với DNKT, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

- (1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng;
- (2) Soát xét kiểm soát chất lượng độc lập; hoặc
- (3) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, như tổ chức nghề nghiệp hoặc KTV chuyên nghiệp về các xét đoán kiểm toán quan trọng.

- Nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa cũng có thể phát sinh khi phí dịch vụ từ một khách hàng kiểm toán chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu từ các khách hàng của một thành viên BGD hoặc chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của một chi nhánh DNKT. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Tâm quan trọng của khách hàng đối với thành viên BGD hoặc chi nhánh DNKT, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính;

(2) Mức độ thù lao của thành viên BGD, hoặc các thành viên BGD chi nhánh phụ thuộc vào phí dịch vụ thu được từ khách hàng.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng kiểm toán;

(2) Cử một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc hoặc tư vấn khi cần thiết; hoặc

(3) Thường xuyên soát xét nội bộ hoặc bên ngoài một cách độc lập về chất lượng hợp đồng dịch vụ.

- Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng (đoạn 290.219)

+ *Nếu đơn vị có lợi ích công chúng là khách hàng của DNKT trong hai năm liên tiếp có tổng mức phí dịch vụ từ khách hàng này và các đơn vị có liên quan của khách hàng chiếm hơn mức 15% tổng doanh thu của DNKT, DNKT phải công bố với BQT của khách hàng rằng tổng phí dịch vụ đó chiếm hơn mức 15% tổng doanh thu của doanh nghiệp, và trao đổi về biện pháp bảo vệ nào sau đây sẽ được áp dụng để làm giảm nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa xuống mức có thể chấp nhận được, và phải áp dụng biện pháp bảo vệ được lựa chọn:*

(1) Trước khi phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC năm thứ hai, mời KTV chuyên nghiệp không phải là nhân viên của DNKT và không phải là thành viên nhóm kiểm toán, hoặc mời tổ chức nghề nghiệp thực hiện soát xét độc lập cuộc kiểm toán đó tương đương với việc chuyên gia độc lập soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán (“soát xét trước phát hành”); hoặc

(2) Sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC năm thứ hai, và trước khi phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC năm thứ ba, cử KTV chuyên nghiệp không phải là nhân viên của DNKT và không phải là thành viên nhóm

kiểm toán toán, hoặc mời tổ chức nghề nghiệp thực hiện soát xét độc lập cuộc kiểm toán cho năm thứ hai tương đương với *việc chuyên gia độc lập* soát xét kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán (“soát xét sau phát hành”).

+ Nếu tổng mức phí dịch vụ cao hơn nhiều mức 15% trong tổng doanh thu của doanh nghiệp, DNKT phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa đó có nghiêm trọng đến mức việc soát xét sau phát hành sẽ không làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên phải soát xét trước phát hành.

+ Sau đó, nếu mức phí dịch vụ mỗi năm tiếp tục vượt quá mức 15%, DNKT phải trình bày và thảo luận với BQT của khách hàng và áp dụng một trong các biện pháp bảo vệ trên. Nếu mức phí dịch vụ cao hơn nhiều mức 15%, DNKT phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa đó có nghiêm trọng đến mức việc soát xét sau phát hành không làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên phải áp dụng việc soát xét trước phát hành.

22.2. *Phí quá hạn (đoạn 290.220)*

Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh nếu khách hàng kiểm toán vẫn chưa thanh toán phí trong một thời gian dài, đặc biệt nếu không thanh toán một phần lớn phí trước khi phát hành báo cáo kiểm toán cho năm tiếp theo. Thông thường DNKT yêu cầu thanh toán phí trước khi phát hành báo cáo kiểm toán. Nếu phí kiểm toán vẫn chưa được thanh toán sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán, DNKT phải đánh giá sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là cử một KTV chuyên nghiệp không tham gia nhóm kiểm toán cho ý kiến tư vấn hoặc soát xét lại công việc đã thực hiện. DNKT phải xác định liệu phí quá hạn có thể được coi là tương đương với một khoản cho khách hàng vay hay không, và liệu rằng do mức độ trọng yếu của khoản phí quá hạn này thì DNKT có được tiếp tục cuộc kiểm toán hoặc tái bổ nhiệm hay không.

22.3. *Phí tiềm tàng (đoạn 290.221 - 290.224)*

- Phí tiềm tàng là phí dịch vụ được xác định phụ thuộc vào kết quả của giao dịch hoặc dịch vụ mà DNKT thực hiện và dựa trên cơ sở được thỏa thuận trước. Mức phí do tòa án hoặc cơ quan có thẩm quyền khác ấn định không được coi là phí tiềm tàng.

- *Phí tiềm tàng của một cuộc kiểm toán* được DNKT tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian *phụ thuộc vào kết quả cuộc kiểm toán* sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên *DNKT không được ký kết thỏa thuận phí kiểm toán theo cách tính phí tiềm tàng.*

- *Phí tiềm tàng của một dịch vụ phi đảm bảo cho một khách hàng kiểm toán* được DNKT tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian cũng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. *Nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nếu:*

(a) Phí do DNKT thực hiện kiểm toán BCTC tính và khoản phí này là trọng yếu hoặc dự kiến là trọng yếu đối với DNKT đó;

(b) Phí do một công ty mạng lưới tham gia vào một phần quan trọng của cuộc kiểm toán tính và khoản phí đó là trọng yếu hoặc dự kiến là trọng yếu đối với công ty mạng lưới đó; hoặc

(c) Kết quả của dịch vụ phi đảm bảo và giá trị của khoản phí phụ thuộc vào xét đoán hiện tại hoặc tương lai liên quan đến việc kiểm toán một khoản mục trọng yếu trong BCTC.

Trong những trường hợp này, DNKT không được chấp nhận thỏa thuận tính *phí tiềm tàng.*

- *Đối với các thỏa thuận tính phí tiềm tàng khác do DNKT tính cho một dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán,* sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng phí tiềm tàng (*ví dụ: phí và tỷ lệ % của kết quả*);

(2) Liệu có một cơ quan có thẩm quyền nào có quyền định đoạt kết quả của vấn đề mà khoản phí tiềm tàng được tính dựa trên kết quả đó hay không;

(3) Nội dung của dịch vụ;

(4) Ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch đối với BCTC.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các *biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:*

(1) Cử KTV chuyên nghiệp *không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ* soát xét công việc kiểm toán hoặc tư vấn khi cần thiết; hoặc

(2) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo.

23. Chính sách đánh giá và thưởng (đoạn 290.225 - 290.226)

- Nguy cơ do tư lợi phát sinh khi một thành viên nhóm kiểm toán được đánh giá hoặc được thưởng cho việc ký kết các hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:*

(1) Tỷ trọng phần tiền thưởng hoặc đánh giá công việc của cá nhân dựa vào việc ký kết các hợp đồng dịch vụ đó;

(2) Vai trò của cá nhân trong nhóm kiểm toán;

(3) Liệu quyết định thăng chức có chịu ảnh hưởng của việc ký kết các hợp đồng dịch vụ đó hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và nếu nguy cơ đó ở mức không thể chấp nhận được, DNKT phải xem xét lại chính sách đánh giá và thưởng đối với cá nhân đó hoặc áp dụng các *biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Cử KTV chuyên nghiệp *không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ* soát xét công việc của thành viên đó.

- DNKT không được đánh giá hoặc thưởng cho thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán dựa vào thành công của người đó trong việc ký kết hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. Điều này không nhằm làm hạn chế thỏa thuận chia sẻ lợi nhuận thông thường giữa các thành viên BGD của DNKT.

24. Quà tặng và ưu đãi (đoạn 290.227)

Việc chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ một khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ từ sự quen thuộc. Nếu một DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi, trừ khi giá trị không đáng kể, các nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Do đó, DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán không được chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi đó.

25. Tranh chấp hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý (đoạn 290.228)

Khi xảy ra hoặc có khả năng xảy ra kiện tụng, tranh chấp giữa DNKT hoặc một thành viên nhóm kiểm toán với khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. Mỗi quan hệ giữa BGD của khách hàng và các thành viên nhóm kiểm toán phải dựa trên nguyên tắc hoàn toàn vô tư và công khai về tất cả các mặt hoạt động kinh doanh của khách hàng. Khi DNKT và BGD của khách hàng rơi vào tình thế đối đầu do xảy ra kiện tụng, tranh chấp hoặc có nguy cơ xảy ra kiện tụng, tranh chấp, ảnh hưởng đến việc BGD sẵn sàng công khai đầy đủ các thông tin cần thiết thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. *Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

- (1) Mức trọng yếu của vụ kiện tụng, tranh chấp;
- (2) Liệu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến một cuộc kiểm toán trước đây hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

- (1) Rút thành viên ra khỏi nhóm kiểm toán nếu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến thành viên đó; hoặc
- (2) Cử chuyên gia soát xét công việc đã được thực hiện của nhóm cung cấp dịch vụ.

Nếu các biện pháp bảo vệ không làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, biện pháp thích hợp duy nhất là rút khỏi hoặc từ chối cuộc kiểm toán.

26. Báo cáo kiểm toán có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo" (đoạn 290.500 - 290.514)

III. Tính độc lập – Áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo (chương 291, đoạn 290.1 - 290.157)

PHẦN C- ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN CHUYÊN NGHIỆP TRONG DOANH NGHIỆP (đoạn 300.1 – 350.8)

PHẦN 2: CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

1. CÁC VẤN ĐỀ CHUNG

1.1. Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện kiểm toán theo CMKiT Việt Nam (CMKiT 200)

1.1.1. Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện một cuộc kiểm toán BCTC là (Đoạn 11-12):

- Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp KTV đưa ra ý kiến về việc liệu BCTC có được lập phù hợp với ***khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng***, trên các khía cạnh trọng yếu hay không;

- Lập BCKT về BCTC và trao đổi thông tin theo quy định của CMKiT Việt Nam, phù hợp với các phát hiện của KTV.

Trong trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo hợp lý và ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ là chưa đủ để cung cấp thông tin cho người sử dụng BCTC dự kiến thì CMKiT Việt Nam yêu cầu KTV phải từ chối đưa ra ý kiến hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán theo pháp luật và các quy định có liên quan.

1.1.2 Các trách nhiệm của KTV (Đoạn 14-22, A14-A73):

- Tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập, liên quan đến kiểm toán BCTC;

- Lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các trường hợp có thể dẫn đến BCTC chứa đựng những sai sót trọng yếu;

- Thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch và tiến hành cuộc kiểm toán BCTC;

- Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý và làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép KTV đưa ra các kết luận phù hợp làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán;

- Tuân thủ tất cả các CMKiT ***có liên quan*** đến cuộc kiểm toán. (*Một CMKiT được xác định là có liên quan đến cuộc kiểm toán khi chuẩn mực đó đang có hiệu lực và cuộc kiểm toán có các tình huống đã được quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực*); Hiểu toàn bộ quy định chung, nội dung chuẩn mực và hướng dẫn áp dụng của từng CMKiT để hiểu được mục tiêu và vận dụng phù hợp các yêu cầu của chuẩn mực. *Trong BCKT, KTV và DNKT không được tuyên bố đã tuân thủ CMKiT Việt Nam nếu KTV và DNKT không đảm bảo tuân thủ các yêu cầu của CMKiT số 200 và toàn bộ các CMKiT khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.*

- Sử dụng các mục tiêu quy định trong từng CMKiT liên quan, đồng thời, xem xét mối liên hệ giữa các CMKiT để: (1) Xem có cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài các thủ tục CMKiT yêu cầu để đạt được mục tiêu của CMKiT hay không; và (2) đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

- KTV và DNKT phải tuân thủ tất cả các quy định của từng CMKiT, ***trừ khi***: (1) Toàn bộ CMKiT đó không liên quan đến cuộc kiểm toán (*Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì toàn bộ các quy định của CMKiT Việt Nam số 610 được coi là không liên quan đến cuộc kiểm toán*); hoặc (2) Có quy định phải được áp dụng khi có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (*Ví dụ: CMKiT Việt Nam số 265 quy định phải trao đổi các phát hiện về khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán nhưng thực tế cuộc kiểm toán cho thấy không có khiếm khuyết nghiêm trọng nào*).

2.3 Không đạt được mục tiêu (Đoạn 24, A75-A76):

Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong một CMKiT: KTV phải đánh giá xem điều này có cản trở đến việc đạt được mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT hay không và có dẫn đến việc phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán hay không, đồng thời, KTV phải lưu lại hồ sơ kiểm toán về vấn đề này.

1.2. Hợp đồng kiểm toán (Điều 42 Luật Kiểm toán độc lập và CMKiT 210)

1.2.1. Khái niệm (Luật Kiểm toán độc lập - Điều 42):

Hợp đồng kiểm toán: Là sự thỏa thuận giữa DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam với khách hàng về việc thực hiện dịch vụ kiểm toán. Hợp đồng kiểm toán được lập thành văn bản.

1.2.2 Mục tiêu của KTV và DNKiT (CMKiT 210 Đoạn 03): Chỉ chấp nhận **HĐKT** khi (1) đã thiết lập được tiền đề của cuộc kiểm toán và đạt được thỏa thuận với Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc Ban giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ (nghĩa là, BGD đơn vị sử dụng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có thể chấp nhận được); và (2) hai bên (KTV/DNKT và đơn vị) đã thống nhất được các điều khoản của HĐKT.

1.2.3 Xác định tiền đề của cuộc kiểm toán (CMKiT 210 Đoạn 06, A2-A19):

Để xác định tiền đề của cuộc kiểm toán, KTV phải:

- Xác định khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị áp dụng có thể chấp nhận được hay không;

- Thỏa thuận với BGD đơn vị để BGD hiểu và thừa nhận trách nhiệm đối với: (1) Việc lập và trình bày BCTC phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng; (2) Các KSNB mà BGD xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày BCTC không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn; (3) Cung cấp cho KTV quyền tiếp cận với tất cả tài liệu, thông tin có liên quan đến quá trình lập và trình bày BCTC cũng như tài liệu, thông tin bổ sung mà KTV yêu cầu để phục vụ mục đích kiểm toán và với nhân sự của đơn vị mà KTV xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.

*** Các yếu tố ảnh hưởng đến việc chấp nhận HĐKT (CMKiT 210 Đoạn 07, 08):**

KTV và DNKT không được chấp nhận HĐKT trong các trường hợp sau

(trừ khi việc chấp nhận là do pháp luật và các quy định khác yêu cầu):

- KTV bị giới hạn phạm vi kiểm toán (do BGD/BQT đơn vị áp đặt trong các điều khoản của dự thảo HĐKT) mà sự giới hạn này sẽ dẫn đến việc KTV từ chối đưa ra ý kiến đối với BCTC;

- Không có đầy đủ tiền đề của cuộc kiểm toán: KTV xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị áp dụng là không thể chấp nhận được (trừ khi việc áp dụng đó là yêu cầu bắt buộc của pháp luật); hoặc 2 bên không đạt được thỏa thuận về trách nhiệm của BGD đơn vị.

1.2.4 Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

* *Theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập (Điều 42):* Hợp đồng kiểm toán phải có những nội dung chính sau đây:

- Tên, địa chỉ của khách hàng hoặc người đại diện của khách hàng, đại diện của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

- Mục đích, phạm vi và nội dung dịch vụ kiểm toán, thời hạn thực hiện hợp đồng kiểm toán;

- Quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của các bên;

- Hình thức báo cáo kiểm toán và các hình thức khác thể hiện kết quả kiểm toán như thư quản lý và báo cáo khác;

- Phí dịch vụ kiểm toán và chi phí khác do các bên thỏa thuận.

DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam thực hiện dịch vụ kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán.

* *Theo quy định của CMKiT 210 (Đoạn 10, 11, A23-A24):* Ngoài những nội dung theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập như đã nêu ở trên, HĐKT phải xác định rõ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị được kiểm toán áp dụng. Ngoài ra, HĐKT còn có thể bao gồm các nội dung sau:

- Phạm vi cuộc kiểm toán, dựa trên pháp luật và các quy định liên quan, CMKiT, quy định về đạo đức nghề nghiệp, quy định của tổ chức nghề nghiệp mà KTV phải tuân thủ;

- Do những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của KSNB, có rủi ro khó tránh khỏi là KTV có thể không phát hiện được hết các sai sót trọng yếu, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo CMKiTViệt Nam;

- Kế hoạch kiểm toán, việc thực hiện kiểm toán, kể cả danh sách thành viên nhóm kiểm toán;

- Yêu cầu có được giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc;

- Thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về các trách nhiệm: (1) cung cấp cho KTV BCTC và tài liệu liên quan đúng thời hạn;(2) thông báo cho KTV các sự kiện có thể ảnh hưởng đến BCTC mà Ban Giám đốc biết được trong giai đoạn từ ngày lập BCKT đến ngày công bố BCTC;

- Việc tham gia của KTV khác, chuyên gia vào một số công việc trong quá trình kiểm toán, KTV nội bộ và nhân sự khác của đơn vị được kiểm toán;

- Những thủ tục cần thực hiện với KTV và DNKT tiên nhiệm (đối với trường hợp kiểm toán năm đầu tiên);

- Các giới hạn về trách nhiệm của KTV và DNKT (nếu có);

- Nghĩa vụ cung cấp hồ sơ kiểm toán cho các bên khác (nếu có);

- Cơ sở tính phí, mức phí, cách thức phát hành hóa đơn, thanh toán tiền;....

1.2.5. Hợp đồng kiểm toán nhiều năm (CMKiT 210, Đoạn 13, A28)

DNKT và khách hàng được phép ký hợp đồng kiểm toán cho nhiều năm tài chính. Nếu hợp đồng kiểm toán đã được ký cho nhiều năm, trong mỗi năm DNKT và khách hàng phải cân nhắc xem nếu có những điểm cần phải thay đổi, bổ sung thì phải thoả thuận bằng văn bản về những điều khoản và điều kiện thay đổi của hợp đồng cho năm kiểm toán hiện hành. Văn bản này được coi là phụ lục của hợp đồng kiểm toán đã ký trước đó.

1.2.6. Chấp nhận thay đổi điều khoản HĐKT (CMKiT 210, Đoạn 14-17, A29-A33)

KTV/DNKT không được đồng ý thay đổi các điều khoản của HĐKT nếu không có lý do phù hợp. Trước khi hoàn thành cuộc kiểm toán, nếu KTV/DNKT được yêu cầu thay đổi dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ có mức đảm bảo thấp hơn, KTV/DNKT phải đánh giá liệu có lý do phù hợp hay không:

- Nếu các điều khoản của HĐKT bị thay đổi: KTV/DNKT và BGD đơn vị phải thỏa thuận lại các điều khoản để lập thành HĐKT mới thay thế HĐKT cũ hoặc lập phụ lục hợp đồng đính kèm với HĐKT cũ;

- Nếu KTV/DNKT không đồng ý thay đổi điều khoản của HĐKT và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý tiếp tục thực hiện HĐKT ban

đầu: KTV/DNKT phải rút khỏi cuộc kiểm toán và chấm dứt HĐKT phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan; và xác định trách nhiệm (theo hợp đồng hoặc quy định khác) trong việc báo cáo cho các bên khác (BQT, chủ sở hữu, cơ quan quản lý Nhà nước).

1.2.7. Các vấn đề cần xem xét thêm trong quá trình chấp nhận HĐKT (CMKiT 210, Đoạn 18-21, A34-A37)

KTV/DNKT cần xem xét thêm một số vấn đề sau trong quá trình chấp nhận HĐKT: (1) Chuẩn mực lập và trình bày BCTC được pháp luật và các quy định bổ sung; (2) Khuôn khổ về lập và trình bày BCTC theo yêu cầu của pháp luật và các quy định; và (3) BCKT theo yêu cầu của pháp luật và các quy định (Đoạn 18-21 CMKiT 210).

1.3. Trách nhiệm của KTV và DNKT liên quan đến gian lận (CMKiT 240)

a) Khái niệm (Đoạn 11):

- *Gian lận*: Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong Ban quản trị (BQT)/Ban Giám đốc (BGĐ), các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp (Ví dụ về hành vi gian lận như giả mạo hồ sơ, cố ý không ghi chép các giao dịch, hoặc cố ý cung cấp các giải trình sai cho KTV...)

- *Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận*: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

b) Trách nhiệm của các bên đối với gian lận:

b.1) Trách nhiệm của BGĐ/BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 04):

BGĐ đơn vị có trách nhiệm ngăn ngừa (đặc biệt là giảm bớt các cơ hội thực hiện hành vi gian lận) và phát hiện gian lận, kể cả cam kết tạo ra văn hóa trung thực và hành vi có đạo đức trong đơn vị.

BQT đơn vị có trách nhiệm giám sát hoạt động của BGĐ và phải xem xét khả năng xảy ra hành vi khống chế kiểm soát hoặc hành động gây ảnh hưởng không thích hợp đến quy trình lập và trình bày BCTC, ví dụ việc BGĐ cố gắng điều chỉnh kết quả kinh doanh để các nhà phân tích hiểu không đúng về hiệu quả hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán.

b.2) Trách nhiệm của KTV và DNKT (Đoạn 05-08):

Khi thực hiện kiểm toán, KTV chịu trách nhiệm đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Do những hạn chế vốn có của kiểm toán nên có rủi ro khó tránh khỏi là kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo quy định của CMKiT thì KTV vẫn có thể không phát hiện được một số sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, đặc biệt là các sai sót do gian lận. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn, vì gian lận có thể được thực hiện một cách tinh vi, được tổ chức chặt chẽ, có hành động che dấu, có sự thông đồng của nhiều người, nhiều cấp...

c) Các yêu cầu đối với KTV và DNKT (Đoạn 12-43, A7-A67):

- **Thái độ hoài nghi nghề nghiệp:** KTV phải luôn duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán. Kể cả khi KTV đã biết về tính trung thực và chính trực của BGD/BQT của đơn vị được kiểm toán thì KTV vẫn phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận, liên tục đặt câu hỏi xem các thông tin và bằng chứng kiểm toán thu được có dấu hiệu của sai sót trọng yếu do gian lận hay không, xem xét độ tin cậy của các thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và kiểm soát việc lập và duy trì các thông tin đó.

CMKiT không yêu cầu KTV phải xác minh tính xác thực của các tài liệu và KTV cũng không được đào tạo để trở thành chuyên gia và cũng không được coi là chuyên gia trong việc xác minh tính xác thực đó. Tuy nhiên, khi xác định được các vấn đề làm KTV tin rằng một tài liệu có thể không xác thực hoặc các điều khoản trong tài liệu đã bị chỉnh sửa mà không được thông báo thì KTV có thể điều tra thêm bằng các thủ tục như xác nhận trực tiếp với bên thứ ba hoặc sử dụng chuyên gia để xác minh tính xác thực của tài liệu đó.

- **Thảo luận nhóm kiểm toán:** Cuộc thảo luận này phải đặc biệt tập trung vào nội dung và cách thức mà BCTC của đơn vị được kiểm toán dễ có sai sót trọng yếu do gian lận, kể cả việc gian lận đó có thể xảy ra như thế nào.

- **Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan:** Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ, KTV phải thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, bao gồm các thủ tục: *Phỏng vấn BGD, BQT và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán; Đánh giá các mối quan hệ bất thường*

hoặc ngoài dự kiến đã được xác định trong quá trình thực hiện thủ tục phân tích và các thông tin khác đã thu thập có cho thấy dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không; Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (động cơ, áp lực hoặc cơ hội dẫn đến gian lận)....

- **Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận:** KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ BCTC và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, đồng thời, luôn phải giả định rằng có rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu để đánh giá xem loại doanh thu nào, giao dịch hoặc cơ sở dẫn liệu nào liên quan đến doanh thu mà có thể dẫn đến các rủi ro đó. KTV phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là các rủi ro đáng kể và phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị liên quan đến các rủi ro đó.

- **Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá:**

+ **Biện pháp xử lý tổng thể - áp dụng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ BCTC:** Bao gồm: Nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp; Phân công và giám sát nhân sự dựa trên kiến thức, kỹ năng và năng lực của các cá nhân sẽ được giao trách nhiệm chính trong cuộc kiểm toán; Đánh giá việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị, đặc biệt là chính sách liên quan đến các ước tính và xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp, có dấu hiệu gian lận trong việc lập BCTC; Thay đổi hoặc bổ sung một số yếu tố không thể dự đoán trước được khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

+ **Thủ tục kiểm toán – áp dụng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá:** Gồm thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo có nội dung, lịch trình và phạm vi tương ứng với kết quả đánh giá rủi ro.

KTV phải luôn coi rủi ro BGD không chế kiểm soát là loại rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và là rủi ro đáng kể và phải thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán để: *Kiểm tra tính thích hợp của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong khi lập BCTC; Soát xét các ước tính kế toán để xem có sự thiên lệch hay không và đánh giá xem các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có thể hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không; Đánh giá lý do kinh tế đối với các nghiệp vụ quan trọng phát sinh ngoài quá trình kinh doanh*

bình thường của đơn vị, hoặc KTV xét đoán thấy có biểu hiện bất thường; Các thủ tục khác (nếu cần)...

- Đánh giá bằng chứng kiểm toán: KTV phải đánh giá các thủ tục phân tích thực hiện ở giai đoạn cuối cuộc kiểm toán để xem có dấu hiệu cho thấy có rủi ro về sai sót trọng yếu do gian lận mà chưa được phát hiện trước đó hay không.

KTV phải đánh giá sai sót đã xác định (nếu có) có phải là biểu hiện của gian lận hay không và đánh giá tác động của sai sót đó đối với các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, đặc biệt là tính tin cậy của các giải trình của BGD. KTV phải luôn lưu ý rằng gian lận thường không phải là cá biệt. Nếu xác định được một sai sót mà KTV tin rằng sai sót đó liên quan đến gian lận và có sự tham gia của BGD (đặc biệt là lãnh đạo cấp cao), thì KTV phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, ...

Khi KTV khẳng định BCTC có sai sót trọng yếu, hoặc không thể kết luận được BCTC có sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì KTV phải đánh giá các tác động đối với cuộc kiểm toán theo quy định của CMKĐT số 450 và số 700.

- KTV không thể tiếp tục HĐKT: KTV phải cân nhắc việc không tiếp tục thực hiện HĐKT trong các tình huống như: Đơn vị không thực hiện biện pháp phù hợp để xử lý gian lận; KTV nhận thấy có rủi ro đáng kể do gian lận mang tính trọng yếu và lan tỏa; hoặc KTV lo ngại về năng lực hoặc tính chính trực của BGD hoặc BQT... Khi đó, KTV phải xác định trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý có liên quan, nếu cần thiết thì phải xin ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật. Trường hợp rút khỏi HĐKT thì KTV phải trao đổi với BGD/BQT đơn vị và báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có quy định).

- Trao đổi với BGD/BQT đơn vị được kiểm toán và cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan: Nếu xác định được hành vi gian lận hoặc thu thập được thông tin cho thấy có thể có hành vi gian lận thì KTV phải trao đổi kịp thời với cấp quản lý thích hợp của đơn vị và xác định trách nhiệm báo cáo với cơ quan quản lý liên quan (nếu có). KTV có thể phải xin ý kiến của chuyên gia tư

vấn pháp luật để xác định sự cần thiết phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan.

Nếu xác định được hoặc có nghi ngờ hành vi gian lận có liên quan đến BGD, các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ hoặc những người khác mà hành vi gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong BCTC thì KTV phải trao đổi kịp thời với BQT.

1.4. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (CMKiT 250)

a) Khái niệm (Đoạn 11):

Hành vi không tuân thủ: Là các hành vi bỏ sót hay vi phạm của đơn vị được kiểm toán, bất kể cố ý hay vô ý, trái với pháp luật và các quy định hiện hành. Các hành vi này bao gồm các giao dịch do đơn vị thực hiện dưới danh nghĩa của đơn vị hoặc do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên thực hiện thay mặt đơn vị. Hành vi không tuân thủ không bao gồm các vấn đề mang tính cá nhân (không liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị) do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên của đơn vị gây ra;

Pháp luật và các quy định: Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ; văn bản liên tịch của các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền, Hội đồng Nhân dân và Ủy ban Nhân dân các cấp và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, tổ chức nghề nghiệp, doanh nghiệp và tổ chức quy định không trái với pháp luật mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ.

Cơ quan Nhà nước có thẩm quyền mà KTV có trách nhiệm phải báo cáo: Là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là công ty đại chúng, tổ chức phát hành chứng khoán, tổ chức kinh doanh chứng khoán, quỹ đầu tư chứng khoán), Ngân hàng Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là tổ chức tín dụng), Cục Quản lý và giám sát Bảo hiểm (nếu đơn vị được kiểm toán là doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, môi giới bảo hiểm) và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định pháp lý có liên quan.

b) Trách nhiệm:

b.1) Trách nhiệm của BGD/BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 03, A1-A6):

Trách nhiệm của BGD đơn vị, dưới sự giám sát của BQT, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo pháp luật và các quy định, bao gồm việc tuân thủ các điều khoản của luật và các quy định về các số liệu và thuyết minh được trình bày trên BCTC. BGD có trách nhiệm thiết kế và thực hiện các KSNB để ngăn ngừa, phát hiện và xử lý những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trong đơn vị.

b.2) Trách nhiệm của KTV và DNKT (Đoạn 04-08, A1-A6):

Thực hiện các quy định của CMKiT sẽ giúp KTV phát hiện các sai sót trọng yếu của BCTC do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, tuy nhiên, KTV không có trách nhiệm ngăn ngừa và không thể kỳ vọng KTV phát hiện hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.

KTV sẽ rất khó nhận biết các hành vi không tuân thủ nếu như hành vi đó ít liên quan đến các sự kiện và giao dịch phản ánh trong BCTC, hoặc hành vi không tuân thủ có liên quan đến các hành động nhằm che giấu, như sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, BGD không chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với KTV, hoặc một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của tòa án.

CMKiT phân biệt trách nhiệm của KTV liên quan đến việc xem xét tính tuân thủ pháp luật của đơn vị đối với 2 nhóm pháp luật và các quy định sau:

Nhóm 1 – Pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu, thuyết minh trên BCTC (ví dụ, pháp luật về kế toán, thuế...): KTV có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các luật và quy định này.

Nhóm 2- Pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu, và thuyết minh trên BCTC nhưng hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC (ví dụ, việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính, hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường): KTV chỉ có trách nhiệm giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

c) Xem xét về tính tuân thủ pháp luật và các quy định (Đoạn 12-17, A7-A12)

Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, KTV và DNKT phải có thái độ thận trọng nghề nghiệp, phải chú ý đến hành vi không tuân thủ pháp luật dẫn đến sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Nếu luật pháp quy định hoặc một hợp đồng kiểm toán có yêu cầu phải báo cáo về việc tuân thủ những điều khoản nhất định của các quy định pháp luật, KTV và DNKT phải lập kế hoạch để kiểm tra việc tuân thủ của đơn vị được kiểm toán về những điều khoản này.

- Để lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải có sự hiểu biết chung về khuôn khổ pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán; phải nắm được cách thức, biện pháp mà đơn vị thực hiện để đảm bảo tuân thủ pháp luật và các quy định đó.

- KTV phải tiến hành các thủ tục cần thiết để xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, bao gồm:

+ Phòng vấn BGD/BQT đơn vị được kiểm toán về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

+ Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).

- KTV phải yêu cầu BGD/BQT cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho KTV về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập BCTC.

d) Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (Đoạn 18-21, A13-A18)

- Khi nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định, KTV phải tìm hiểu về bản chất, hoàn cảnh xuất hiện hành vi và những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đến BCTC, bao gồm: Khả năng xảy ra hậu quả về tài chính, thậm chí dẫn đến rủi ro buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động; Sự cần thiết phải giải trình hậu quả về tài chính trong phần Thuyết minh BCTC; Mức độ ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của BCTC...

- Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, KTV phải thảo luận với BGD/BQT đơn vị. Nếu BGD/BQT không cung cấp được thông tin chứng minh rằng đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và KTV xét đoán thấy ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với BCTC là

trọng yếu thì KTV phải cân nhắc sự cần thiết của việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

- Nếu không thể thu thập được đầy đủ thông tin để xoá bỏ nghi ngờ về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, KTV và DNKT phải đánh giá ảnh hưởng của việc thiếu bằng chứng thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.

- KTV và DNKT phải phân tích hậu quả của việc không tuân thủ pháp luật liên quan đến khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, nhất là đối với độ tin cậy vào các giải trình bằng văn bản.

đ) Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ (Đoạn 22-28, A19-A20):

- Báo cáo với BQT đơn vị:

+ KTV phải thông báo với BQT những vấn đề liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà KTV nhận thấy trong quá trình kiểm toán, trừ khi các vấn đề đó rõ ràng là không đáng kể. Đối với hành vi không tuân thủ là do cố ý và trọng yếu thì phải thông báo vấn đề này cho BQT ngay khi có thể.

+ Nếu nghi ngờ BGD hoặc BQT có liên quan đến hành vi không tuân thủ, KTV phải thông báo với cấp cao hơn trong đơn vị, như Đại hội đồng cổ đông, Ban kiểm soát. KTV có thể cần tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định xem cấp nào cần được thông báo.

- Báo cáo (với người sử dụng BCKT) về hành vi không tuân thủ trong BCKT:

+ Nếu KTV kết luận hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không được phản ánh đúng trong BCTC thì KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược về BCTC.

+ Nếu BGD hoặc BQT ngăn cản KTV thu thập bằng chứng kiểm toán để đánh giá hành vi không tuân thủ ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC thì KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCTC do hạn chế phạm vi kiểm toán.

+ Nếu do hạn chế phạm vi kiểm toán mà KTV không thể xác định liệu hành vi không tuân thủ có xảy ra hay không thì KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán.

- Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền

+ Nếu phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định: KTV phải có trách nhiệm báo cáo với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, thông báo với đại diện chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán (Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên và đại diện chủ sở hữu khác (nếu có) theo quy định của pháp luật) và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán (nếu có).

+ Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định: KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để làm rõ nghi ngờ, đồng thời phải xác định xem KTV có trách nhiệm báo cáo về các nghi ngờ này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, thông báo với đại diện chủ sở hữu và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán hay không.

1.5. Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1) và kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC (CMKiT 220)

1.5.1. Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1)

a/ Khái niệm (Đoạn 12)

Soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ: Là quy trình được thiết kế và thực hiện tại ngày hoặc trước ngày phát hành báo cáo, nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo. Việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ chỉ áp dụng cho các cuộc kiểm toán BCTC của các tổ chức niêm yết và các hợp đồng dịch vụ khác (nếu có) mà DNKT cho rằng việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ đó là cần thiết;

Người soát xét việc KSCL của hợp đồng dịch vụ: Là thành viên BGD, một cá nhân khác trong hoặc từ bên ngoài DNKT, có năng lực phù hợp hoặc nhóm các cá nhân nói trên, nhưng không phải là thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ, có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp để đưa ra đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các kết luận mà nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đưa ra để hình thành báo cáo;

Kiểm tra: Là thủ tục kiểm tra được áp dụng đối với hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành, được thiết kế để cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đối với các chính sách và thủ tục KSCL của DNKT;

Giám sát: Là quy trình xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống KSCL của DNKT, bao gồm kiểm tra lại định kỳ một số hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành được lựa chọn nhằm cung cấp cho DNKT sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống KSCL của doanh nghiệp hoạt động hữu hiệu;

Cá nhân bên ngoài doanh nghiệp có năng lực phù hợp: Là người không thuộc DNKT, có trình độ chuyên môn, năng lực và kinh nghiệm để có thể giữ vai trò người soát xét việc KSCL tương đương với thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, ví dụ, thành viên BGD của một DNKT khác hoặc cá nhân có kinh nghiệm phù hợp của tổ chức nghề nghiệp mà các hội viên của tổ chức nghề nghiệp này có thể thực hiện kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ hoặc dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác, hoặc là người của một tổ chức có cung cấp các dịch vụ KSCL phù hợp.

b/ Yêu cầu (Đoạn 16 – 56, A2-A72):

DNKT phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các chính sách và thủ tục cho 6 yếu tố sau:

- b1) Trách nhiệm của BGD về chất lượng trong DNKT;
- b2) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- b3) Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể;
- b4) Nguồn nhân lực;
- b5) Thực hiện hợp đồng dịch vụ;
- b6) Giám sát.

DNKT phải quy định bằng văn bản về các chính sách và thủ tục và phải phổ biến các chính sách và thủ tục này cho *tất cả* cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp.

b.1/ Trách nhiệm của BGD về chất lượng trong DNKT (Đoạn 18-19, A4-A6): Tổng Giám đốc/Giám đốc/ hoặc Chủ tịch Hội đồng thành viên DNKT chịu trách nhiệm cao nhất đối với hệ thống KSCL của doanh nghiệp và phải đảm bảo bất cứ cá nhân nào được phân công trách nhiệm điều hành hệ thống KSCL

của DN cũng có đầy đủ kinh nghiệm, khả năng phù hợp và có quyền hạn cần thiết để thực hiện trách nhiệm đó.

b.2/ Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (Đoạn 20-25, A7-A17): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo DNKT và tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Ví dụ về các chính sách, thủ tục bao gồm:

- Phổ biến các yêu cầu về tính độc lập cho cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp và các đối tượng khác có liên quan (nếu cần);

- Xác định và đánh giá các trường hợp và các mối quan hệ có thể đe dọa đến tính độc lập, và có biện pháp thích hợp để loại trừ hoặc giảm sự đe dọa đó xuống mức có thể chấp nhận được;

- Đảm bảo doanh nghiệp được thông báo về các trường hợp vi phạm quy định về tính độc lập và có các biện pháp thích hợp để giải quyết các trường hợp vi phạm đó.

- Đặt ra các tiêu chí xác định sự cần thiết của các biện pháp bảo vệ nhằm giảm nguy cơ từ sự quen thuộc xuống mức có thể chấp nhận được khi giao trách nhiệm cho một thành viên BGD/KTV hành nghề thực hiện hợp đồng dịch vụ cho một khách hàng trong một thời gian dài;

- Đối với việc kiểm toán BCTC tổ chức niêm yết: Phải luân chuyển thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, và KTV hành nghề phụ trách cuộc kiểm toán và các đối tượng khác (nếu cần), sau một thời gian nhất định ...

b.3/ Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể (Đoạn 26-28, A18-A23): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể để có sự đảm bảo hợp lý rằng DNKT chỉ chấp nhận hoặc duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ nếu DNKT:

- Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng để thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm thời gian và các nguồn lực cần thiết;

- Có thể tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

- Đã xem xét tính chính trực của đơn vị được kiểm toán/khách hàng và không có thông tin nào làm cho DNKT kết luận rằng đơn vị được kiểm toán/khách hàng đó thiếu chính trực.

b.4/ Nguồn nhân lực (Đoạn 29-31, A24-A31): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo có đủ nhân sự với trình độ chuyên môn, năng lực và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp cần thiết để thực hiện hợp đồng dịch vụ theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và cho phép DNKT phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

b.5/ Thực hiện hợp đồng dịch vụ (Đoạn 32-47, A32-A63): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo các hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và DNKT phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Các chính sách và thủ tục đó phải bao gồm việc tăng cường tính nhất quán của chất lượng hợp đồng dịch vụ, trách nhiệm giám sát và trách nhiệm soát xét. Các chính sách và thủ tục soát xét của DNKT phải được xác định dựa trên nguyên tắc các thành viên trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có nhiều kinh nghiệm hơn thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn trong nhóm.

- **Tham khảo ý kiến tư vấn:** Đối với các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi, DNKT phải đảm bảo thực hiện việc tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp, phải có sẵn nguồn lực thỏa đáng để có thể thực hiện việc tham khảo ý kiến tư vấn. Nội dung, phạm vi, kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn phải được lưu lại và phải được các bên (bên tham khảo ý kiến và bên tư vấn) cùng thống nhất và đảm bảo thực hiện các kết luận đó.

- **Soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ:** Để đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo, DNKT **phải xây dựng các chính sách và thủ tục** yêu cầu phải thực hiện soát xét việc KSCL đối với các hợp đồng dịch vụ, bao gồm:

✓ Yêu cầu soát xét việc KSCL đối với tất cả các cuộc kiểm toán BCTC của tổ chức niêm yết;

✓ Đưa ra các tiêu chí đối với các cuộc kiểm toán, soát xét BCTC, các hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác cần thực hiện việc soát xét KSCL;

✓ Yêu cầu soát xét việc KSCL đối với tất cả các hợp đồng dịch vụ đáp ứng các tiêu chí đưa ra;

✓ Yêu cầu về nội dung việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ (bao gồm: Thảo luận các vấn đề quan trọng với thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ; Soát xét BCTC hoặc các thông tin khác và dự thảo báo cáo; Soát xét tài liệu, hồ sơ thực hiện hợp đồng dịch vụ được lựa chọn liên quan đến các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ; Đánh giá các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ để hình thành báo cáo và xem xét liệu dự thảo báo cáo có phù hợp hay không...)

✓ Yêu cầu về các tiêu chí về năng lực của người soát xét (Trình độ chuyên môn, bao gồm kinh nghiệm và thẩm quyền cần thiết; Tính khách quan ;...)

✓ Yêu cầu lưu lại tài liệu, hồ sơ liên quan đến việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ.

- **Khác biệt về quan điểm:** DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để xử lý và giải quyết các vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ với bên tư vấn hoặc giữa thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ với người soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ

b.6/ Giám sát (Đoạn 48-56, A64-A72)

- **Giám sát các chính sách và thủ tục KSCL của DNKT :** Quy trình giám sát của DNKT nhằm đảm bảo các chính sách và thủ tục liên quan đến hệ thống KSCL là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu. Quy trình này phải xem xét và đánh giá liên tục hệ thống KSCL của DNKT, bao gồm kiểm tra định kỳ ít nhất một hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành của mỗi thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phụ trách. Trách nhiệm đối với quy trình giám sát phải được giao cho một hoặc nhiều thành viên BGD hoặc những người khác có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền thích hợp DNKT và đảm bảo người thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ không được tham gia kiểm tra hợp đồng dịch vụ đó.

- **Đánh giá, trao đổi và khắc phục các khiếm khuyết phát hiện được :** Các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quy trình giám sát phải được đánh giá xem đó là khiếm khuyết cá biệt hay có tính hệ thống và có nghiêm trọng hay không. DNKT phải trao đổi với các thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và các cán bộ, nhân viên có liên quan về các khiếm khuyết phát

hiện được thông qua quy trình giám sát và đề xuất các hành động khắc phục thích hợp.

- **Phàn nàn và cáo buộc** : DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo tiếp nhận được đầy đủ thông tin và xử lý phù hợp đối với các phàn nàn và cáo buộc về những công việc mà DNKT thực hiện không tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan, cũng như các cáo buộc về hành vi không tuân thủ hệ thống KSCL của chính DNKT.

b.7/ Tài liệu, hồ sơ về hệ thống KSCL (Đoạn 57-59, A73-A75)

DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về tài liệu, hồ sơ phù hợp để cung cấp bằng chứng về hoạt động của từng yếu tố trong hệ thống KSCL của DNKT. DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về lưu trữ tài liệu, hồ sơ trong một khoảng thời gian đủ dài để cho phép các cá nhân thực hiện thủ tục giám sát có thể đánh giá được sự tuân thủ của DNKT đối với hệ thống KSCL của DNKT, hoặc phải lưu trữ trong thời gian dài hơn nếu pháp luật và các quy định yêu cầu.

1.5.2. KSCL hoạt động kiểm toán BCTC (CMKiT 220)

DNKT phải xây dựng và duy trì hệ thống KSCL cho các cuộc kiểm toán, bao gồm các chính sách và thủ tục cho 6 yếu tố sau:

- Trách nhiệm của thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đối với chất lượng của cuộc kiểm toán;
- Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể;
- Nguồn nhân lực;
- Thực hiện cuộc kiểm toán;
- Giám sát.

a/ Trách nhiệm của thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán (Đoạn 08, A3): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm về chất lượng chung của từng cuộc kiểm toán mà mình được giao phụ trách.

b/ Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (Đoạn 09-11, A4-A7): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán luôn phải duy trì sự cảnh giác, thường xuyên quan sát và tìm hiểu để phát hiện bằng

chứng về việc thành viên nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (nếu có) và phải đưa ra biện pháp xử lý phù hợp đối với hành vi không tuân thủ đó.

c/ Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và HĐKT (Đoạn 12-13, A8-A9): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo áp dụng các thủ tục phù hợp về chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và HĐKT, và phải chứng minh các kết luận đưa ra về vấn đề này là phù hợp. Trường hợp biết được thông tin có thể dẫn đến việc từ chối HĐKT thì phải thông báo kịp thời cho Giám đốc DNKT để có các xử lý phù hợp.

d/ Nguồn nhân lực (Đoạn 14, A10-A12): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo cho nhóm kiểm toán và các chuyên gia không thuộc nhóm kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và BCKT được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

đ/ Thực hiện cuộc kiểm toán (Đoạn 15-22, A13-A31): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm trong việc thực hiện cuộc kiểm toán, bao gồm các trách nhiệm: Hướng dẫn, giám sát và thực hiện; Soát xét; Tham khảo ý kiến tư vấn (nếu cần). Đối với hoạt động kiểm toán BCTC của các tổ chức niêm yết và các cuộc kiểm toán khác mà cần thực hiện công việc soát xét KSCL, thì thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo rằng người soát xét việc KSCL phải được bổ nhiệm. Nếu có vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ nhóm kiểm toán với bên tư vấn hoặc giữa thành viên BGD phụ trách tổng thể với người soát xét việc KSCL của cuộc kiểm toán, nhóm kiểm toán phải xử lý và giải quyết những vấn đề đó phù hợp với chính sách và thủ tục của DNKT.

e/ Giám sát (Đoạn 23, A32-A34): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải xem xét kết quả quy trình giám sát của DNKT theo quy định hiện hành của DNKT hoặc công ty mạng lưới, và đánh giá xem các khiếm khuyết trong các quy định đó có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán hay không.

2. LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

2.1. Lập kế hoạch kiểm toán (CMKiT 300)

a/ Nội dung và vai trò của việc lập kế hoạch kiểm toán (Đoạn 02, A1-A3): Lập kế hoạch kiểm toán bao gồm việc xây dựng: (1) Chiến lược kiểm toán

tổng thể và (2) Kế hoạch kiểm toán cho cuộc kiểm toán. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và sự phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như kinh nghiệm trước đây của nhóm kiểm toán đối với đơn vị đó, và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán.

Việc lập kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ giúp KTV tập trung đúng mức vào các phân hành quan trọng của cuộc kiểm toán, xác định và giải quyết kịp thời các vấn đề có thể xảy ra, tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán thích hợp, hiệu quả, lựa chọn thành viên nhóm kiểm toán và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên,...

b/ Vai trò của các thành viên chính trong việc lập kế hoạch kiểm toán (Đoạn 05, A4): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải tham gia vào quá trình lập kế hoạch kiểm toán, bao gồm lập kế hoạch và thảo luận với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán.

c/ Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán (Đoạn 06, A5-A7): Bao gồm: (1) Đánh giá chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán cụ thể; (2) Đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập (theo quy định của CMKiT số 220); (3) Hiểu các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (theo quy định của CMKiT số 210).

d/ Nội dung của Chiến lược kiểm toán tổng thể, bao gồm (Đoạn 08, A8-A11):

- Xác định đặc điểm của cuộc kiểm toán nhằm xác định phạm vi kiểm toán;

- Xác định mục tiêu báo cáo của cuộc kiểm toán nhằm thiết lập lịch trình kiểm toán và yêu cầu trao đổi thông tin;

- Xem xét các yếu tố mà theo xét đoán chuyên môn của KTV là có vai trò quan trọng trong việc xác định công việc trọng tâm của nhóm kiểm toán;

- Xem xét kết quả các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán, các hiểu biết đã có từ việc cung cấp các dịch vụ trước đây cho đơn vị được kiểm toán đó có còn phù hợp với cuộc kiểm toán này không;

- Xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.

đ/ Nội dung của Kế hoạch kiểm toán, bao gồm (Đoạn 09-11, A12-A15):

- Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro (theo CMKiT số 315);

- Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (theo CMKiT số 330);

- Các thủ tục kiểm toán bắt buộc khác để đảm bảo tuân thủ các CMKiT Việt Nam.

KTV phải cập nhật và điều chỉnh chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán trong suốt quá trình thực hiện cuộc kiểm toán (nếu cần). KTV cũng phải xác định nội dung, lịch trình, phạm vi trong việc chỉ đạo, giám sát các thành viên trong nhóm kiểm toán và soát xét công việc của họ.

e/ Thủ tục bổ sung khi kiểm toán năm đầu tiên (Đoạn 13, A20): Khi bắt đầu một cuộc kiểm toán năm đầu tiên, KTV phải thực hiện thực hiện các thủ tục liên quan đến việc chấp nhận khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể (theo quy định của CMKiT số 220) và trao đổi với KTV tiền nhiệm khi có sự thay đổi DNKT, nhằm tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

2.2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị (CMKiT 315)

a) Khái niệm (Đoạn 04)

Rủi ro kinh doanh: Là rủi ro phát sinh từ các điều kiện, sự kiện, tình huống, việc thực hiện hay không thực hiện các hành động có ảnh hưởng đáng kể mà có thể dẫn đến ảnh hưởng bất lợi tới khả năng đạt được mục tiêu và thực hiện được chiến lược kinh doanh của đơn vị, hoặc là rủi ro phát sinh từ việc xác định mục tiêu và chiến lược kinh doanh không phù hợp;

Kiểm soát nội bộ: Là quy trình do BQT, BGD và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc đảm bảo độ tin cậy của BCTC, đảm bảo hiệu quả, hiệu suất hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Thuật ngữ “kiểm soát” được hiểu là bất cứ khía cạnh nào của một hoặc nhiều thành phần của kiểm soát nội bộ;

Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập các hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có

kiểm soát nội bộ, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ BCTC hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu;

Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá mà theo xét đoán của KTV phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán.

b) Yêu cầu

b.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (Đoạn 05-10, A1-A16): KTV phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro, bao gồm: (1) Phòng vấn BGD và các cá nhân khác trong đơn vị mà KTV xét đoán là có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu; (2) Thủ tục phân tích; (3) Quan sát và điều tra.

KTV phải xem xét liệu các thông tin có được từ thủ tục đánh giá chấp nhận/duy trì khách hàng hoặc từ việc cung cấp các loại dịch vụ khác cho đơn vị trước đó... có liên quan đến việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng BCTC của đơn vị có dễ xảy ra sai sót trọng yếu và việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị không. Các thành viên nhóm kiểm toán không tham gia thảo luận phải được thông báo những thông tin cần thiết để phục vụ kiểm toán.

b.2/ Hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (Đoạn 11-24, A17-A104)

Các thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, bao gồm:

- Ngành nghề kinh doanh, các quy định pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác, kể cả khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng;

- Đặc điểm của đơn vị (Lĩnh vực hoạt động; Loại hình sở hữu và bộ máy quản trị; Các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia, kể cả đầu tư vào các đơn vị có mục đích đặc biệt; Cơ cấu tổ chức, sản xuất kinh doanh và quản lý và cơ cấu nguồn vốn của đơn vị);...

- Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng, lý do thay đổi (nếu có), đánh giá của KTV về sự phù hợp của chính sách kế toán đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị, đối với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC và với các đơn vị trong cùng lĩnh vực;

- Mục tiêu, chiến lược của đơn vị và những rủi ro kinh doanh có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;

- Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị.

Các thông tin về kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán: Mặc dù hầu hết các kiểm soát liên quan tới cuộc kiểm toán thường liên quan tới BCTC nhưng không phải tất cả các kiểm soát liên quan tới BCTC đều liên quan đến cuộc kiểm toán. KTV phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định kiểm soát nào, riêng lẻ hay kết hợp với kiểm soát khác, có liên quan tới cuộc kiểm toán.

Khi thu thập thông tin về các kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán, KTV phải đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định xem các kiểm soát này đã được thực hiện tại đơn vị hay chưa, bằng cách tiến hành thêm một số thủ tục kiểm toán ngoài việc phỏng vấn các nhân viên của đơn vị.

KTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị, được chia thành 5 thành phần sau: (1) Môi trường kiểm soát; (2) Quy trình đánh giá rủi ro; (3) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày BCTC, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin; (4) Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán; và (5) Giám sát các kiểm soát.

b.3/ Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 25-30, A105-A129): Để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Để đánh giá, KTV phải:

- Xác định rủi ro thông qua tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm tìm hiểu các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro thông qua xem xét các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong BCTC;

- Đánh giá những rủi ro đã xác định và đánh giá liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCTC và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu hay không;

- Liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những kiểm soát nào KTV dự định kiểm tra;

- Cân nhắc khả năng xảy ra sai sót và liệu sai sót tiềm tàng đó có dẫn đến sai sót trọng yếu hay không.

* **Rủi ro đáng kể:** Khi đánh giá rủi ro, KTV phải dựa vào xét đoán chuyên môn để quyết định xem liệu rủi ro đã xác định có phải là rủi ro đáng kể hay không. Nội dung cần xem xét bao gồm:

- Rủi ro đó có phải là rủi ro do gian lận hay không;
- Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn gần đây trong nền kinh tế, trong lĩnh vực kế toán và các lĩnh vực khác, do đó, cần phải đặc biệt lưu ý hay không;
- Mức độ phức tạp của các giao dịch;
- Rủi ro đó có gắn liền với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan hay không;
- Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính liên quan tới rủi ro, đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn;
- Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động kinh doanh bình thường của đơn vị, hoặc có liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường hay không.

Khi đã xác định có rủi ro đáng kể, KTV phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát, có liên quan đến rủi ro đó.

* **Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp:** Những rủi ro này thường liên quan tới việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị đối với các rủi ro này được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và KTV phải tìm hiểu về các kiểm soát đó.

Những tình huống và sự kiện có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu (phụ lục số 02 CMKiT số 315):

- Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định, ví dụ, ở các nước mà tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng, hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao;
- Các hoạt động ảnh hưởng bởi thay đổi của thị trường, ví dụ: các giao dịch tương lai;

- Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;
- Các vấn đề về tính hoạt động liên tục hay tính thanh khoản, bao gồm việc mất các khách hàng quan trọng;
- Các hạn chế về nguồn vốn và tín dụng;
- Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;
- Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp;
- Phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm và dịch vụ mới, hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;
- Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa bàn mới;
- Những thay đổi trong đơn vị như những hoạt động mua sắm lớn, tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác;
- Dự kiến bán đơn vị hoặc bộ phận kinh doanh;
- Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;
- Sử dụng các nguồn tài trợ ghi nhận ngoài Bảng cân đối kế toán, những đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc có những dàn xếp tài chính phức tạp;
- Có những giao dịch đáng chú ý với các bên liên quan;
- Thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán và lập báo cáo tài chính;
- Thay đổi nhân sự chủ chốt, bao gồm sự thôi việc của những người điều hành chủ chốt;
- Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, đặc biệt là những khiếm khuyết không được Ban Giám đốc xử lý;
- Mâu thuẫn giữa chiến lược công nghệ thông tin và chiến lược kinh doanh của đơn vị;
- Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;
- Cài đặt hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập báo cáo tài chính;
- Việc điều tra của các cơ quan quản lý Nhà nước đối với hoạt động hoặc kết quả tài chính của đơn vị;

- Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm;
- Các giao dịch bất thường có giá trị lớn, gồm những giao dịch nội bộ công ty và các giao dịch doanh thu lớn vào cuối năm;
- Các giao dịch được ghi nhận theo mục đích của Ban Giám đốc, ví dụ các khoản nợ được tái tài trợ, những tài sản chuẩn bị bán hoặc việc phân loại chứng khoán có thể giao dịch được trên thị trường;
- Áp dụng quy định kế toán mới;
- Các đo lường về kế toán liên quan đến các thủ tục phức tạp;
- Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến các đo lường không chắc chắn đáng kể, bao gồm các ước tính kế toán;
- Các vụ kiện tụng chưa được giải quyết và các khoản nợ tiềm tàng, ví dụ, bảo hành bán hàng, bảo lãnh tài chính và đền bù liên quan đến môi trường

b.4/ Xem xét lại đánh giá rủi ro (Đoạn 31, A130)

Trong quá trình kiểm toán, khi KTV thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán, đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể thay đổi. Trường hợp bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu mà KTV đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro thì KTV phải xem xét lại những đánh giá trước đó và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra.

2.3. Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (CMKiT 320)

a) Khái niệm (Đoạn 09):

Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin hoặc số liệu kế toán) trong BCTC. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC;

Mức trọng yếu: Là một mức giá trị do KTV xác định tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội

dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính;

Mức trọng yếu thực hiện: Là một mức giá trị hoặc các mức giá trị do KTV xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC nhằm giảm khả năng sai sót tới một mức độ thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC. Trong một số trường hợp, “mức trọng yếu thực hiện” có thể hiểu là mức giá trị hoặc các mức giá trị do KTV xác định thấp hơn mức hoặc các mức trọng yếu của một nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trên BCTC.

b) Yêu cầu

b.1/ Xác định mức trọng yếu và mức trọng yếu thực hiện khi lập kế hoạch kiểm toán (Đoạn 10-11, A2-A12): Khi lập chiến lược kiểm toán tổng thể, KTV phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC. Nếu đơn vị được kiểm toán có một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh (nếu xét riêng lẻ) có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC, thì KTV phải xác định mức trọng yếu áp dụng cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh.

KTV phải xác định mức trọng yếu thực hiện cho mục đích đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình kiểm toán.

b.2/ Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán (Đoạn 12-13, A13): KTV phải sửa đổi mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC và mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh khi có thêm thông tin trong quá trình kiểm toán mà có thể dẫn đến việc thay đổi mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu so với mức xác định trước đó.

Nếu KTV kết luận rằng việc áp dụng một mức trọng yếu thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó là phù hợp thì KTV phải xác định xem có cần sửa đổi mức trọng yếu thực hiện, và xem nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo có còn phù hợp hay không.

b.3/ Phương pháp xác định mức trọng yếu (A3-A9)

Công thức: Mức trọng yếu = Tiêu chí x Tỷ lệ %

*** Xác định tiêu chí:**

Các tiêu chí phù hợp thông thường được lựa chọn có thể là: Lợi nhuận trước thuế; Tổng doanh thu; Lợi nhuận gộp; Tổng chi phí; Tổng vốn chủ sở hữu; Giá trị tài sản ròng.

Việc xác định tiêu chí phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của đại bộ phận đối tượng sử dụng thông tin tài chính (nhà đầu tư, ngân hàng, công chúng, cơ quan quản lý...). Xác định tiêu chí còn ảnh hưởng bởi các yếu tố như:

(1) Các yếu tố của BCTC (ví dụ: tài sản, các khoản nợ, nguồn vốn, doanh thu, chi phí), các thước đo hoạt động theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC (ví dụ: tình hình tài chính, kết quả hoạt động, dòng tiền);

(2) Các khoản mục trên BCTC mà người sử dụng có xu hướng quan tâm (*Ví dụ: Để đánh giá kết quả tài chính, người sử dụng có xu hướng tập trung vào lợi nhuận, doanh thu hoặc tài sản thuần. Đối với các tổ chức niêm yết trên thị trường chứng khoán, người sử dụng BCTC chủ yếu quan tâm đến lợi nhuận sau thuế. Đối với những công ty kinh doanh lỗ hoặc đạt gần điểm hòa vốn, tổng doanh thu hoặc tổng tài sản là tiêu chí phù hợp. Đối với công ty đang có vấn đề về khả năng thanh toán nợ, người sử dụng BCTC tập trung vào vốn chủ hữu như sự đảm bảo cho các khoản nợ của họ, hoặc tổng tài sản/tài sản ngắn hạn. Đối với các tổ chức hoạt động phi lợi nhuận, người sử dụng BCTC quan tâm chủ yếu đến tổng tiền tài trợ hoặc tổng chi phí...*)

(3) Đặc điểm hoạt động kinh doanh, đặc điểm ngành nghề của đơn vị (*Ví dụ: Đối với đơn vị nhỏ: Khi lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục của một đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận thường xuyên ở mức thấp, có thể do chủ doanh nghiệp đồng thời là Giám đốc đã thu lại phần lớn lợi nhuận trước thuế dưới dạng tiền lương và các khoản thu nhập khác thì tiêu chí lựa chọn để xác định mức trọng yếu là lợi nhuận trước tiền lương, các khoản thu nhập khác và thuế có thể sẽ phù hợp hơn. Đối với đơn vị trong lĩnh vực công, tổng chi phí hoặc chi phí thuần (chi phí trừ thu nhập) có thể là tiêu chí phù hợp cho hoạt động của từng chương trình. Khi đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có quản lý tài sản công, tài sản có thể là tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu. Hoặc đối với những đơn vị mà doanh thu được xác định trên cơ sở tỷ lệ % xác định trên tổng chi phí thực tế thì tổng chi phí phát sinh sẽ là cơ sở phù hợp để xác định mức trọng yếu).*

(4) Cơ cấu vốn chủ sở hữu và cách thức đơn vị huy động vốn (*Ví dụ: Nếu đơn vị hoạt động kinh doanh chủ yếu bằng nguồn vốn vay thì người sử dụng BCTC có thể quan tâm nhiều hơn đến tài sản và quyền của chủ nợ đối với tài sản này hơn là quan tâm đến lợi nhuận của đơn vị; hoặc đối với các đơn vị hoạt động dựa trên tài sản như các quỹ đầu tư, tiêu chí phù hợp là tài sản thuần*);

(5) Khả năng thay đổi tương đối của tiêu chí đã được xác định. Thông thường KTV nên lựa chọn những tiêu chí mang tính tương đối ổn định qua các năm.

Khi xác định mức trọng yếu, KTV cần phải cân nhắc đến các số liệu về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của các kỳ trước, các số liệu về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính lũy kế đến kỳ này, và kế hoạch hay dự đoán cho kỳ hiện tại, được điều chỉnh khi có biến động lớn theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, một giao dịch hợp nhất kinh doanh lớn; các khoản thu nhập/chi phí bất thường; các khoản tiền thưởng cho Ban Giám đốc dựa trên lợi nhuận trước thuế, v.v..) và những thay đổi liên quan trong ngành nghề hay môi trường kinh doanh mà đơn vị đang hoạt động (*Ví dụ: Lợi nhuận trước thuế của Công ty ABC năm 2013 là 1.000 triệu VND, trong đó bao gồm lãi từ thanh lý TSCĐ là 300 triệu VND. KTV cần loại bỏ phần lãi này trước khi sử dụng lợi nhuận trước thuế làm tiêu chí xác định mức trọng yếu*).

*** Xác định tỷ lệ % cho tiêu chí lựa chọn**

KTV phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định tỷ lệ % áp dụng cho tiêu chí đã lựa chọn. Tỷ lệ % và tiêu chí được lựa chọn thường có mối liên hệ với nhau, như tỷ lệ % áp dụng cho mức lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục thường cao hơn tỷ lệ % áp dụng cho doanh thu do số tuyệt đối của doanh thu là lợi nhuận trước thuế thường chênh lệch nhau đáng kể và KTV có xu hướng cân bằng mức trọng yếu cho từng bộ phận trên BCTC dù áp dụng bất kỳ tiêu chí nào. Việc xác định tỷ lệ % cao hay thấp sẽ ảnh hưởng đến khối lượng công việc kiểm toán được thực hiện mà cụ thể số mẫu cần phải kiểm tra, phụ thuộc vào đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu của KTV (*Ví dụ: Khi kiểm toán Công ty ABC, KTV lựa chọn lợi nhuận trước thuế (sau khi đã loại trừ yếu tố bất thường) làm tiêu chí xác định mức trọng yếu, giá trị là 700 triệu VND. Tỷ lệ % được lựa chọn là 10%. Khi đó, mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC là $700 \times 10\% = 70$ triệu VND*).

2.4. Biện pháp xử lý của KTV đối với rủi ro đánh giá (CMKiT 330)

a) Khái niệm (Đoạn 04):

Thử nghiệm cơ bản: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm: Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh); và Thủ tục phân tích cơ bản.

Thử nghiệm kiểm soát: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn ngừa, hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

b) Yêu cầu

b.1/ Biện pháp xử lý tổng thể (Đoạn 05, A1-A3): KTV phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ BCTC, bao gồm các biện pháp sau:

- Nhấn mạnh với nhóm kiểm toán về thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
- Bổ nhiệm các thành viên nhóm kiểm toán có kinh nghiệm hoặc có kỹ năng chuyên môn đặc biệt, hoặc sử dụng chuyên gia;
- Tăng cường giám sát;
- Kết hợp các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện;
- Thực hiện những thay đổi chung đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán, ví dụ: thực hiện các thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ thay vì giữa kỳ, hoặc thay đổi nội dung của các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

b.2/ Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (Đoạn 06-07, A4-A19): KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

KTV có thể lựa chọn trong các phương pháp: (1) Chỉ thực hiện thử nghiệm kiểm soát; (2) Chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản; hoặc (3) Kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Tuy nhiên, dù lựa chọn phương pháp nào thì KTV vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Mức độ rủi

ro được KTV đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

*** Thử nghiệm kiểm soát (Đoạn 08-17, A20-A41):** KTV phải thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan trong 2 trường hợp: (1) KTV kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả và có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc (2) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm kiểm soát: KTV phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát và phải xác định liệu các kiểm soát được thử nghiệm có phụ thuộc vào các kiểm soát khác không (kiểm soát gián tiếp) và có cần thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp đó hay không.

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát: KTV phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể, hoặc cho cả giai đoạn mà KTV dự định dựa vào các kiểm soát đó để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy của KTV vào các kiểm soát đó. Nếu KTV đã thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn giữa kỳ, hoặc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước thì KTV phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để thu thập thêm bằng chứng kiểm toán có liên quan.

Các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể: Nếu KTV dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro đáng kể thì KTV phải thử nghiệm các kiểm soát đó trong giai đoạn hiện tại.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát: Khi đánh giá, KTV phải xác định liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản có cho thấy các kiểm soát không hoạt động hiệu quả hay không. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả. Nếu phát hiện có sai lệch trong các kiểm soát mà KTV dự định tin cậy vào, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân, hậu quả của vấn đề và xác định xem các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để KTV tin cậy vào các kiểm soát đó hay

không, có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không, hoặc có cần xử lý rủi ro bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

*** Thử nghiệm cơ bản (Đoạn 18-23, A42-A58)**

Dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, KTV phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản (kể cả thủ tục xác nhận từ bên ngoài, nếu cần) đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập BCTC, các thử nghiệm cơ bản bao gồm: Đối chiếu số liệu trên BCTC với số liệu trên sổ kế toán; Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày BCTC.

KTV phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro đáng kể đã xác định. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm kiểm tra chi tiết.

Lịch trình thử nghiệm cơ bản: Nếu đã thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ, để đảm bảo bao quát cả giai đoạn còn lại, KTV phải tiếp tục thực hiện thử nghiệm cơ bản, hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản với thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ.

Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu tại thời điểm giữa kỳ, nếu phát hiện các sai sót không mong đợi thì KTV phải xem xét điều chỉnh việc đánh giá rủi ro liên quan và điều chỉnh nội dung, lịch trình, phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại, nếu cần.

b.3/ Đánh giá việc trình bày, thuyết minh BCTC và tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán (Đoạn 24-27, A59-A62)

KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá liệu việc trình bày tổng thể BCTC, bao gồm các thông tin thuyết minh liên quan, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

Căn cứ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập, trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, KTV phải xem xét việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn phù hợp hay không. KTV phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCTC theo quy định của CMKiT số 705.

2.5. Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài (CMKiT 402)

a) Khái niệm (Đoạn 08):

KTV của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là KTV cung cấp báo cáo đảm bảo về các kiểm soát của tổ chức CCDV, theo yêu cầu của tổ chức này;

Tổ chức CCDV: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho các đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày BCTC;

Hệ thống của tổ chức CCDV: Là các chính sách và thủ tục được tổ chức CCDV thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm cung cấp cho các đơn vị sử dụng dịch vụ những dịch vụ được phản ánh trong báo cáo của KTV của tổ chức CCDV;

KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là KTV thực hiện kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC của đơn vị sử dụng dịch vụ;

Đơn vị sử dụng dịch vụ (“đơn vị”): Là đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và đang được kiểm toán BCTC.

b) Yêu cầu

b.1/ Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức CCDV, bao gồm kiểm soát nội bộ (Đoạn 09-14, A1-A23): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm:

- Bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được cung cấp đối với đơn vị, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị;

- Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày BCTC chịu ảnh hưởng bởi tổ chức;

- Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức CCDV và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ;

- Bản chất mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức CCDV, bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức CCDV thực hiện.

KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến các dịch vụ được cung

cấp, bao gồm các kiểm soát được áp dụng cho các giao dịch được tổ chức CCDV xử lý.

KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định xem liệu đã hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức CCDV cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay chưa, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

Nếu không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị, KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu thêm, bằng cách: Thu thập báo cáo có liên quan của BGD và KTV của tổ chức CCDV (nếu có); Liên hệ, hoặc đến thực địa tại tổ chức CCDV để thu thập thông tin; Huy động một KTV khác thực hiện thủ tục thu thập thông tin về các kiểm soát liên quan tại tổ chức CCDV.

b.2/ Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (Đoạn 15, A24-A28): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu BCTC có liên quan từ các sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không. Nếu không, KTV phải thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc huy động một KTV khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục đó tại tổ chức CCDV.

b.3/ Các hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật, các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức CCDV (Đoạn 19, A41): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn BGD đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức CCDV đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến BCTC của đơn vị hay không. KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết luận của KTV và BCKT.

b.4/ BCKT của đơn vị sử dụng dịch vụ (Đoạn 20-22, A42-A44): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705 nếu KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán BCTC của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Khi phát hành BCKT với ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng công việc của KTV của tổ chức CCDV, trừ khi có yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu việc dẫn chứng này, KTV phải nêu rõ trong BCKT là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

Khi phát hành BCKT với ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV có thể dẫn chứng công việc của KTV của tổ chức CCDV trong BCKT để giải thích cho ý kiến đó, nhưng phải được sự chấp thuận của KTV của tổ chức CCDV. Trường hợp này, KTV phải nêu rõ trong BCKT việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

3. THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

3.1. Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (CMKiT 450)

a) Khái niệm (Đoạn 04):

Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên BCTC với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận.

Sai sót có thể phát sinh từ việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu không chính xác, bỏ sót số liệu hoặc thuyết minh, ước tính kế toán không đúng do bị bỏ sót hoặc hiểu sai, xét đoán của BGD liên quan đến các ước tính kế toán là không hợp lý hoặc BGD lựa chọn, áp dụng các chính sách kế toán không phù hợp...

Khi KTV đưa ra ý kiến về việc liệu BCTC đã được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa, sai sót có thể bao gồm những điều chỉnh về giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh mà theo xét đoán của KTV là cần thiết để BCTC được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

Sai sót không được điều chỉnh: Là các sai sót mà KTV đã phát hiện và tổng hợp lại trong quá trình kiểm toán nhưng không được điều chỉnh.

b) Yêu cầu

b.1/ Tổng hợp và xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (Đoạn 05-07, A2-A6): KTV phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể. Khi xem xét

bản chất các sai sót, nếu KTV cho rằng có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu, hoặc tổng hợp các sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định của CMKiT số 320 thì KTV phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán.

Nếu BGD đơn vị được kiểm toán đã kiểm tra lại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và đã điều chỉnh các sai sót phát hiện theo yêu cầu của KTV thì KTV cần thực hiện thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định liệu có còn sai sót khác hay không.

b.2/ Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót (Đoạn 08-09, A7-A10): KTV phải trao đổi kịp thời về tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán với cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán và phải yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán điều chỉnh các sai sót đã trao đổi.

Nếu BGD đơn vị từ chối điều chỉnh các sai sót mà KTV yêu cầu, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân của việc từ chối này và lưu ý vấn đề này khi đánh giá sai sót trọng yếu đối với tổng thể BCTC.

b.3/ Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (Đoạn 10-11, A11-A12): Trước khi đánh giá, KTV phải xem xét lại mức trọng yếu theo CMKiT số 320 để xác định liệu mức trọng yếu có phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán hay. KTV phải xác định liệu các sai sót không được điều chỉnh, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có trọng yếu hay không, thông qua việc xem xét:

- Quy mô, bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể BCTC cũng như tình huống phát sinh sai sót ;

- Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể BCTC.

3.2. Bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500 và CMKiT 315)

3.2.1. Khái niệm và yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500)

A) Khái niệm (Đoạn 05)

Bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTV

đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán, kể cả BCTC và những tài liệu, thông tin khác.

Tính đầy đủ (của bằng chứng kiểm toán): Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của KTV đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán.

Tính thích hợp (của bằng chứng kiểm toán): Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho KTV đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

Trách nhiệm của KTV và DNKT là phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến của mình về BCTC của đơn vị được kiểm toán.

B) Yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán

a/ Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (Đoạn A4-A6):
Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan.

“Đầy đủ” là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của KTV đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán đó (chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.

“Thích hợp” là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp KTV đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà KTV thu thập được bằng chứng đó.

Thông thường KTV dựa trên các bằng chứng mang tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Bằng chứng kiểm toán thường thu được từ nhiều nguồn, nhiều dạng khác nhau để làm căn cứ cho cùng

một cơ sở dẫn liệu. Đánh giá của KTV về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chủ yếu phụ thuộc vào: Tính chất, nội dung và mức độ rủi ro tiềm tàng của toàn bộ BCTC, từng số dư tài khoản hoặc từng loại nghiệp vụ; Kết quả đánh giá rủi ro; Tính trọng yếu của khoản mục được kiểm tra; Kinh nghiệm từ các lần kiểm toán trước; Kết quả các thủ tục kiểm toán, kể cả các sai sót do nhầm lẫn hoặc gian lận đã được phát hiện; Nguồn gốc, độ tin cậy của các tài liệu, thông tin...

b/ Tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán: Chất lượng của báo cáo kiểm toán chịu ảnh hưởng của tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin làm cơ sở cho báo cáo kiểm toán

b1. Tính phù hợp (Đoạn A27-A30)

Tính phù hợp đề cập đến mối quan hệ logic với, hoặc liên quan tới, mục đích của thủ tục kiểm toán và trong một số trường hợp là cơ sở dẫn liệu được xem xét. Tính phù hợp của *tài liệu, thông tin* được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể chịu ảnh hưởng của định hướng kiểm tra. Ví dụ, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế hay không, thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán. Mặt khác, khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế hay không thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp, mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các *tài liệu, thông tin* như các khoản chi sau ngày khoá sổ lập BCTC, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, và báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu.

Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc thu tiền của các khoản phải thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ. Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể (như sự hiện hữu của hàng tồn kho), không thay thế cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Mặt

khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Việc thiết kế thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp bao gồm việc xác định các điều kiện (tính chất hoặc thuộc tính) cho thấy kiểm soát đã được thực hiện, và các điều kiện sai lệch cho thấy kiểm soát không được thực hiện theo đúng như đã thiết kế. KTV sau đó có thể kiểm tra sự hiện hữu hoặc không hiện hữu của các điều kiện này.

Các thử nghiệm cơ bản được thiết kế nhằm phát hiện ra các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản bao gồm kiểm tra chi tiết và thủ tục phân tích cơ bản. Việc thiết kế các thử nghiệm cơ bản bao gồm việc xác định các điều kiện dẫn đến sai sót trong cơ sở dẫn liệu và liên quan đến mục đích của thử nghiệm này.

b2. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán (Đoạn A31-A33): chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin được thu thập, bao gồm các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin. Nhìn chung, việc đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:

- Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán tăng lên khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;

- Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị tăng lên khi các kiểm soát liên quan, kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng đó, được thực hiện hiệu quả;

- Bằng chứng kiểm toán do KTV trực tiếp thu thập (*ví dụ bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát*) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (*ví dụ phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát*);

- Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (*ví dụ, trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác*) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời (*ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp*);

- Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin.

Nếu tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập nhờ sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với mục đích kiểm toán, KTV phải thực hiện việc: Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia; Tìm hiểu về công việc của chuyên gia; và Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán đối với cho cơ sở dẫn liệu có liên quan.

Khi sử dụng tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo ra, KTV phải đánh giá liệu tài liệu, thông tin đó có đủ tin cậy (có chính xác, đầy đủ và chi tiết) cho mục đích kiểm toán hay không.

Bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục cao hơn khi có được thông tin từ nhiều nguồn và nhiều loại khác nhau cùng xác nhận. Trường hợp này KTV có thể có được độ tin cậy cao hơn đối với bằng chứng kiểm toán so với trường hợp thông tin có được từ những bằng chứng riêng rẽ.

Sự thích hợp của thông tin, giá trị của thông tin có xu hướng giảm đi theo thời gian và KTV cần cân nhắc sự cân đối giữa độ tin cậy của thông tin với chi phí bỏ ra để có được thông tin đó. KTV không được phép dựa vào khó khăn về nhân sự, thời gian hay chi phí để bỏ qua một thủ tục kiểm toán mà không có sự thay thế bằng thủ tục nào khác hoặc hài lòng với bằng chứng kiểm toán không đủ sức thuyết phục.

C) Lựa chọn phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán (Đoạn 10, A52-A56): Khi thiết kế thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, KTV phải xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán. KTV phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, đồng thời, lưu ý tính hiệu quả khi lựa chọn phần tử để kiểm tra. Các phương pháp mà KTV sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:

- **Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%):** Thường áp dụng đối với kiểm tra chi tiết, khi tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn; hoặc có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ

bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc việc tính toán hay quy trình khác do hệ thống thông tin thực hiện tự động, lặp đi lặp lại, giúp việc kiểm tra 100% sẽ tiết kiệm chi phí hơn.

- **Lựa chọn các phần tử cụ thể:** Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán của KTV, có thể bao gồm: Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt (ví dụ, phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn); Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định; Các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như bản chất của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch. Kết quả của thủ tục kiểm toán áp dụng đối với phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

- **Lấy mẫu kiểm toán:** Việc lấy mẫu kiểm toán được thiết kế để giúp đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên kết quả kiểm tra mẫu được rút ra từ tổng thể đó (xem thêm phần III.A.4 tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 530 liên quan đến lấy mẫu kiểm toán).

Việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp này có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể, như rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được kiểm tra, tính khả thi và hiệu quả của các phương pháp khác nhau.

D) Tính không nhất quán hoặc hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán (Đoạn 11, A57): Khi bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn này không nhất quán với bằng chứng thu thập được từ nguồn khác hoặc KTV hoài nghi về độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán thì KTV phải xác định có cần điều chỉnh hay bổ sung thủ tục kiểm toán để giải quyết các vấn đề đó và phải xem xét ảnh hưởng đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

3.2.2. Cơ sở dẫn liệu (CMKiT 315)

*** Khái niệm (Đoạn 04):**

Cơ sở dẫn liệu: Là các khẳng định của BGD đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục và thông tin trình bày trong BCTC và được KTV sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra.

*** Sử dụng các cơ sở dẫn liệu (Đoạn A110-A112):**

Để khẳng định BCTC tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, BGD cần khẳng định chính thức hoặc ngầm định các cơ sở dẫn liệu về việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố các thành phần của BCTC và các thuyết minh liên quan. Các cơ sở dẫn liệu được KTV sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành ba loại và có thể có những dạng sau:

(a) Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch và sự kiện trong kỳ:

- *Tính hiện hữu:* Các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận đã xảy ra và liên quan đến đơn vị;

- *Tính đầy đủ:* Tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận;

- *Tính chính xác:* Số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh một cách phù hợp;

- *Đúng kỳ:* Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;

- *Phân loại:* Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản.

(b) Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ:

- *Tính hiện hữu:* Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;

- *Quyền và nghĩa vụ:* Đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản thuộc sở hữu của đơn vị và đơn vị có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả;

- *Tính đầy đủ:* Tất cả các tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ;

- *Đánh giá và phân bổ:* Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên BCTC theo giá trị phù hợp và những điều chỉnh liên quan đến đánh giá hoặc phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

(c) Các cơ sở dẫn liệu đối với các trình bày và thuyết minh:

- *Tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ:* Các sự kiện, giao dịch và các vấn đề khác được thuyết minh thực sự đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;

- *Tính đầy đủ:* Tất cả các thuyết minh cần trình bày trên BCTC đã được trình bày;

- *Phân loại và tính dễ hiểu*: Các thông tin tài chính được trình bày, diễn giải và thuyết minh hợp lý, rõ ràng, dễ hiểu;

- *Tính chính xác và đánh giá*: Thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu khác (*Ví dụ, việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc các khoản phải thu đã thu được tiền sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ*). Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể sẽ không thay thế được cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (*Ví dụ, việc chứng kiến kiểm kê có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu của hàng tồn kho, nhưng không hẳn là bằng chứng về giá trị của hàng tồn kho đó*). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

3.2.3. Các thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500)

Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng cách: (1) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro; (2) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo (bao gồm, thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản) (Theo quy định của CMKiT số 315 và số 330).

Các thủ tục kiểm toán, *bao gồm: kiểm tra, quan sát, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thực hiện lại, thủ tục phân tích, phỏng vấn*, được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản, tùy theo hoàn cảnh mà KTV áp dụng các thủ tục này.

Ngoài thủ tục phỏng vấn, các thủ tục kiểm toán khác (*gồm kiểm tra, quan sát, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại và các thủ tục phân tích*) thường được thực hiện kết hợp với nhau. Mặc dù thủ tục phỏng vấn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng nhưng nếu chỉ phỏng vấn thì chưa đủ để cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc không có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc về tính hữu hiệu của các kiểm soát.

* **Kiểm tra (Đoạn A14-A16)**: Việc kiểm tra bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ, có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị; ở dạng giấy, dạng điện tử, hoặc các dạng thức khác; hoặc kiểm tra tài sản hiện vật.

a/ Kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ: Là quá trình xem xét, đối chiếu các tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ có liên quan sẵn có trong đơn vị (*Ví dụ, hoá đơn bán hàng, Phiếu nhập kho, xuất kho, sổ kế toán, BCTC...*) Thủ tục này có thể tiến hành theo hai cách:

Thứ nhất, từ một kết luận có trước, KTV thu thập tài liệu làm cơ sở cho kết luận cần khẳng định. Ví dụ: KTV kiểm tra các tài liệu, hồ sơ pháp lý về quyền sở hữu tài sản.

Thứ hai, kiểm tra các tài liệu của một nghiệp vụ từ khi phát sinh đến khi vào sổ kế toán. Quá trình này có thể tiến hành theo hai hướng: (1) Từ chứng từ gốc phản ánh vào sổ kế toán: khi KTV muốn thu thập bằng chứng về việc các nghiệp vụ phát sinh đã được ghi sổ đầy đủ; (2) Từ sổ kế toán kiểm tra ngược về chứng từ gốc: khi KTV muốn thu thập bằng chứng về tính có thật của các nghiệp vụ được ghi sổ.

Thủ tục kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ có ưu điểm là tương đối thuận tiện, chi phí để thu thập bằng chứng cũng thấp hơn các thủ tục khác, do tài liệu thường là có sẵn. Tuy nhiên, thủ tục này cũng có hạn chế nhất định vì nó cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy theo nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với quá trình tạo lập ra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ thuộc nội bộ đơn vị. Trong trường hợp bằng chứng do đơn vị cung cấp, các tài liệu này có thể đã bị sửa chữa, giả mạo, mất tính khách quan... nên cần có sự kiểm tra, xác minh kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.

b/ Kiểm tra tài sản hiện vật: Được hiểu là việc kiểm tra vật chất các loại tài sản của đơn vị, thường áp dụng đối với tài sản có hình thái vật chất cụ thể như hàng tồn kho, TSCĐ, tiền mặt...

Việc kiểm tra này có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của các tài sản nhưng lại không cung cấp bằng chứng về quyền và nghĩa vụ của đơn vị hay giá trị của tài sản. Vì vậy, kiểm tra tài sản hiện vật thường cần đi kèm với kiểm tra và thu thập bằng chứng khác để chứng minh quyền sở hữu và giá trị của tài sản đó.

*** Quan sát (Đoạn A17):** Là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện (*Ví dụ, KTV quan sát nhân viên của đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát*).

Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục, nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát và thực tế là việc quan sát của KTV có thể ảnh hưởng đến cách thức thực hiện quy trình hoặc thủ tục đó (*xem thêm phần III.B.1.1.1 tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 501 liên quan đến thủ tục quan sát kiểm kê hàng tồn kho*).

*** Xác nhận từ bên ngoài (Đoạn A18):** Là bằng chứng kiểm toán mà KTV thu thập được dưới hình thức thư phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng thư giấy, thư điện tử hoặc một dạng khác.

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản nhất định và các yếu tố của các số dư tài khoản đó. Tuy nhiên, việc xác nhận không chỉ giới hạn cho các số dư tài khoản mà KTV có thể đề nghị xác nhận thêm các thông tin khác như: điều khoản hợp đồng hoặc các giao dịch của đơn vị với bên thứ ba, nội dung các thay đổi liên quan, nếu có... (*xem thêm phần III.B.1.1.10 tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 505 liên quan đến thủ tục gửi thư xác nhận*)

*** Tính toán lại (Đoạn A19):** Là việc KTV kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

Ví dụ, KTV xem xét tính chính xác (bằng cách tính lại) các Hóa đơn, Phiếu Nhập, Xuất kho; số liệu hàng tồn kho; tính lại chi phí khấu hao; giá thành; các khoản dự phòng; thuế; số tổng cộng trên sổ chi tiết và Sổ Cái...

Thủ tục tính toán lại thường chỉ quan tâm đến tính chính xác thuần túy về mặt số học, không chú ý đến sự phù hợp của phương pháp tính được sử dụng. Do đó thủ tục này thường được sử dụng cùng với các thủ tục khác như kiểm tra tài liệu, kiểm tra vật chất, thủ tục phân tích... trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán.

Ưu điểm của thủ tục này là cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao, xét về mặt số học. Tuy nhiên, nhược điểm của thủ tục này là việc tính toán đôi khi khá phức tạp, tốn thời gian đặc biệt khi đơn vị được kiểm toán có qui mô lớn, loại hình kinh doanh đa dạng, luồng tiền vào, ra lớn...

*** Thực hiện lại (Đoạn A20):** Là việc KTV thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị.

*** Thủ tục phân tích (Đoạn A21):** bao gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc kiểm tra, khi cần thiết, các biến động và các mối quan hệ xác định không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến (*xem thêm phần III.B.1.1.3 tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 520 liên quan đến thủ tục phân tích*).

*** Phỏng vấn (Đoạn A22-A25):** Là việc tìm kiếm thông tin tài chính và phi tài chính từ những người có hiểu biết bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán bên cạnh các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có thể có nhiều hình thức, từ phỏng vấn bằng văn bản chính thức đến phỏng vấn bằng lời không chính thức. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn.

Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho KTV những thông tin mà trước đây KTV chưa có hoặc cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng thực. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà KTV đã thu thập được. Trong một số trường hợp, các câu trả lời phỏng vấn cung cấp cơ sở để KTV sửa đổi hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Đối với một số vấn đề, KTV có thể cần phải có được giải trình bằng văn bản từ BGD và BQT để xác nhận các câu trả lời phỏng vấn bằng lời (*xem CMKiT số 580*).

Việc thu thập bằng chứng kiểm toán bằng thủ tục phỏng vấn thường gồm ba giai đoạn:

Lập kế hoạch phỏng vấn: KTV phải xác định được mục đích, đối tượng và nội dung cần phỏng vấn, thời gian, địa điểm phỏng vấn...

Thực hiện phỏng vấn: KTV giới thiệu lý do cuộc phỏng vấn, trao đổi về những nội dung cần phỏng vấn đã xác định và ghi chép lại kết quả phỏng vấn và yêu cầu người được phỏng vấn ký xác nhận về các nội dung được phỏng vấn (nếu cần).

Kết thúc phỏng vấn: KTV cần đưa ra kết luận trên cơ sở thông tin đã thu thập được. Tuy nhiên, KTV cũng cần lưu ý đến tính khách quan và sự hiểu biết của người được phỏng vấn để có kết luận xác đáng về bằng chứng thu thập được.

Ưu điểm của thủ tục phỏng vấn sẽ giúp KTV thu thập được những bằng chứng mới, hoặc giúp thu thập những thông tin phản hồi để củng cố ý kiến của KTV. Tuy nhiên, nhược điểm của thủ tục này là độ tin cậy của bằng chứng không cao so với các thủ tục khác; chất lượng của bằng chứng cũng phụ thuộc vào trình độ, sự hiểu biết và tính độc lập, khách quan của người được phỏng vấn.

3.3. Lấy mẫu kiểm toán (CMKiT 530)

3.3.1. Khái niệm (Đoạn 05)

Lấy mẫu kiểm toán: Là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một tổng thể kiểm toán sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn nhằm cung cấp cho KTV cơ sở hợp lý để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể.

Tổng thể: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó KTV lấy mẫu nhằm rút ra kết luận về toàn bộ dữ liệu đó.

Rủi ro lấy mẫu: Là rủi ro mà kết luận của KTV dựa trên việc kiểm tra mẫu có thể khác so với kết luận đưa ra nếu kiểm tra toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục kiểm toán.

Rủi ro lấy mẫu có thể dẫn tới hai loại kết luận sai như sau:

+ *Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có (đối với kiểm tra chi tiết):* KTV quan tâm chủ yếu đến loại kết luận sai này vì nó ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của cuộc kiểm toán và có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp.

+ *Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có (đối với kiểm tra chi tiết):* Loại kết luận sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới các công việc bổ sung để chứng minh rằng kết luận ban đầu là không đúng.

Rủi ro ngoài lấy mẫu: Là rủi ro khi KTV đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến rủi ro lấy mẫu (*Ví dụ, do KTV sử dụng các thủ tục kiểm toán không phù hợp hoặc hiểu sai bằng chứng kiểm toán và không nhận diện được sai lệch hay sai sót...*)

Sai phạm cá biệt: Là một sai sót hay sai lệch được chứng minh là không đại diện cho các sai sót hay sai lệch của tổng thể.

Đơn vị lấy mẫu: Là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể. Đơn vị lấy mẫu có thể là đơn vị hiện vật (ví dụ các séc trong bảng kê nộp tiền, các nghiệp vụ ghi Có trên sổ phụ ngân hàng, hóa đơn bán hàng hoặc số dư nợ các khoản phải thu khách hàng) hoặc đơn vị tiền tệ.

Lấy mẫu thống kê: Là phương pháp lấy mẫu có các đặc điểm sau: (1) Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu; (2) Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.

Lấy mẫu phi thống kê: Là phương pháp lấy mẫu không có 2 đặc điểm trên. Theo phương pháp lấy mẫu phi thống kê, KTV sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu.

Phân nhóm: Là việc phân chia một tổng thể thành các tổng thể con, mỗi tổng thể con là một nhóm các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị).

Ví dụ:

+ Khi kiểm toán khoản mục doanh thu một công ty dịch vụ phần mềm: KTV có thể phân nhóm khoản mục doanh thu thành doanh thu dịch vụ thuê ngoài, doanh thu tư vấn công nghệ thông tin, doanh thu dịch vụ cung ứng giải pháp, doanh thu triển khai phần mềm...

+ Khi kiểm toán khoản mục chi phí quản lý: KTV có thể phân nhóm theo giá trị các khoản chi phí quản lý phát sinh cao hơn và thấp hơn một giá trị nhất định (ví dụ, 50.000.000 đồng).

+ Khi kiểm toán khoản phải thu: KTV có thể phân nhóm các số dư theo tuổi nợ.

Sai sót có thể bỏ qua: Là một giá trị được KTV đặt ra mà dựa vào đó KTV mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng sai sót thực tế của tổng thể không vượt quá giá trị đặt ra. Khi thiết kế một mẫu, KTV cần xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai sót không trọng yếu được tổng hợp lại có thể làm cho BCTC bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho các sai sót có thể không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là việc áp dụng mức trọng yếu thực hiện cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể (xem CMKiT số 320). Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua: Là một tỷ lệ sai lệch được KTV đặt ra đối với các thủ tục kiểm soát nội bộ mà dựa vào đó KTV mong muốn đạt được mức

độ đảm bảo hợp lý rằng tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch đặt ra.

3.3.2 Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra

a/ Thiết kế mẫu (Đoạn 06, A4-A9): Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, KTV phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và các tính chất của tổng thể được lấy mẫu.

Khi xem xét các tính chất của một tổng thể được lấy mẫu, KTV có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hay lựa chọn các phần tử có giá trị lớn cho phù hợp.

b/ Cỡ mẫu (Đoạn 07, A10-A11): Cỡ mẫu là số lượng các phần tử trong tổng thể được lựa chọn theo tiêu thức nhất định vào mẫu để kiểm tra. KTV phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được. Cỡ mẫu có thể được xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của KTV. Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

+*Trong thử nghiệm kiểm soát:* Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các yếu tố như: Mức độ xem xét của KTV đối với các kiểm soát liên quan khi đánh giá rủi ro; Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua; Tỷ lệ sai lệch dự kiến của tổng thể; Mức độ đảm bảo mà KTV mong muốn về việc tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua.

+*Trong kiểm tra chi tiết:* Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các yếu tố như: Đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu; Việc có sử dụng các thử nghiệm cơ bản khác cho cùng một cơ sở dẫn liệu hay không; Sai sót có thể bỏ qua; Sai sót mà KTV dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể; Phân nhóm tổng thể khi thích hợp.

c/ Lựa chọn phần tử kiểm tra (Đoạn 08, A12-A13): KTV phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức nào đó để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn. Các phương pháp chủ yếu để chọn mẫu là lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống và lựa chọn bất kỳ:

+ *Lựa chọn ngẫu nhiên:* Là phương pháp lấy mẫu trong đó sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, ví dụ, các bảng số ngẫu nhiên, để lấy mẫu.

+ *Lựa chọn theo hệ thống:* Là phương pháp lấy mẫu trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách

lấy mẫu (ví dụ, với một tổng thể có 10.000 phần tử, cỡ mẫu cần thiết là 200 thì khoảng cách lấy mẫu là 50. Sau đó chọn điểm xuất phát bất kỳ của phần tử đầu tiên và cứ thế cách 50 phần tử sẽ chọn một phần tử vào mẫu. Giả sử điểm xuất phát được chọn là 23, thì các phần tử được chọn sẽ là 23, 73, 123, ...)

+ *Lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ*: Là phương pháp lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn, trong đó cỡ mẫu, việc lựa chọn và đánh giá dẫn đến kết luận chủ yếu theo giá trị.

+ *Lựa chọn bất kỳ*: Là phương pháp lấy mẫu trong đó KTV chọn mẫu không theo một trật tự nào và phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào, do đó, đảm bảo rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Đây không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê.

3.3.3. Thực hiện các thủ tục kiểm toán (Đoạn 9-11, A14-A16): KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với từng phần tử được lựa chọn phù hợp với mục đích của các thủ tục kiểm toán đó.

+ Nếu không áp dụng được thủ tục kiểm toán đối với một phần tử đã lựa chọn: KTV phải thực hiện thủ tục kiểm toán đó đối với một phần tử thay thế (Ví dụ, khi kiểm tra bằng chứng về thủ tục xét duyệt thanh toán, KTV chọn phải một séc không có hiệu lực nhưng KTV nhận thấy séc này là hợp lý thì trường hợp này không được xem là sai lệch và KTV cần chọn một séc khác để kiểm tra).

+ Nếu không thể áp dụng các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế (ví dụ, do tài liệu, hồ sơ liên quan đến phần tử được lựa chọn đã bị thất lạc...) hoặc không thể áp dụng thủ tục thay thế phù hợp khác đối với một phần tử được lựa chọn (ví dụ, KTV không nhận được hồi âm thư xác nhận của khoản phải thu nhưng không thực hiện được thủ tục kiểm tra thay thế vì khoản phải thu đó chưa được thanh toán tại thời điểm kiểm toán): KTV phải coi đây là một sai lệch - trong thử nghiệm kiểm soát, hoặc sai sót - trong kiểm tra chi tiết.

3.3.4. Bản chất và nguyên nhân của sai lệch và sai sót (Đoạn 12-13, A17):

KTV phải điều tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch/sai sót nào phát hiện được, và đánh giá tác động có thể xảy ra của chúng đối với mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán. Nếu nhận thấy nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung (ví dụ cùng loại giao dịch, cùng địa điểm, cùng chủng loại sản phẩm hoặc cùng một thời kỳ...) thì KTV có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm

toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

Nếu xét thấy một sai lệch/sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt: KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch/sai sót đó không đại diện cho tổng thể, do đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

3.3.5. Dự tính sai sót (Đoạn 14, A18-A20): Đối với kiểm tra chi tiết, KTV phải dự tính sai sót trong tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu (đã loại trừ các sai sót được coi là cá biệt). Đối với thử nghiệm kiểm soát, KTV không cần phải dự tính sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch suy rộng cho tổng thể (xem thêm CMKiT số 330).

3.3.6. Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán (Đoạn 15, A21-A23): KTV phải đánh giá kết quả của mẫu, và phải đánh giá liệu việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp đủ cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra hay không. Nếu kết luận rằng việc lấy mẫu chưa cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể, KTV có thể yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán kiểm tra các sai sót đã được phát hiện, khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết; hoặc điều chỉnh nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo cần thiết (*Ví dụ, mở rộng cỡ mẫu trong thử nghiệm kiểm soát, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc sửa đổi các thử nghiệm cơ bản liên quan....*)

3.4. Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục, sự kiện đặc biệt (CMKiT 501)

Các khoản mục và sự kiện đặc biệt gồm: Hàng tồn kho; Các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán; Thông tin bộ phận.

a) Hàng tồn kho (HTK) (Đoạn 04-08, A1-A16):

Trường hợp HTK được xác định là trọng yếu đối với BCTC thì KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của HTK bằng cách: (1) Tham gia kiểm kê hiện vật HTK; và (2) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các sổ kế toán ghi chép cuối cùng về HTK của đơn vị để xác định liệu các sổ kế toán này có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê HTK thực tế hay không.

a.1/ Tham gia kiểm kê hiện vật HTK (Đoạn 04, A1-A8): Bao gồm các công việc: Đánh giá các hướng dẫn và thủ tục của Ban Giám đốc đơn vị được

kiểm toán đối với việc ghi chép và kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật HTK; Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê; Kiểm tra HTK để xác định sự hiện hữu và đánh giá tình trạng HTK (có hàng lỗi thời, hư hỏng hay quá hạn sử dụng không); Thực hiện kiểm kê chọn mẫu (ví dụ, lựa chọn một số mặt hàng từ phiếu kiểm kê của đơn vị để đối chiếu với hàng thực tế tồn trong kho và lựa chọn một số mặt hàng thực tế tồn trong kho để đối chiếu với phiếu kiểm kê của đơn vị...).

KTV cần ghi chép lại kết quả kiểm kê chọn mẫu và thu thập phiếu kiểm kê hiện vật HTK của đơn vị để thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xác định liệu các sổ kế toán ghi chép HTK cuối cùng của đơn vị có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê HTK thực tế hay không.

a.2/ Trường hợp việc kiểm kê hiện vật HTK được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán (Đoạn 05-06, A9-A11): KTV phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu những biến động HTK giữa ngày thực hiện kiểm kê và ngày kết thúc kỳ kế toán có được ghi chép đúng đắn hay không.

Trường hợp nếu do các tình huống không lường trước được mà KTV không thể tham gia kiểm kê hiện vật HTK: KTV phải thực hiện kiểm kê hoặc quan sát việc kiểm kê hiện vật vào một ngày khác và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch xảy ra giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị thực hiện kiểm kê.

a.3/ Trường hợp không thể tham gia kiểm kê hiện vật HTK (Đoạn 07, A12-A14): KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của HTK. Nếu không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế như đã nêu trên, KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705.

a.4/ Đối với HTK do bên thứ ba kiểm soát và bảo quản được xác định là trọng yếu đối với BCTC (Đoạn 08, A15-A16): KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của HTK đó, bằng cách: Yêu cầu bên thứ ba xác nhận về số lượng và tình trạng của HTK được bên thứ ba nắm giữ; và/hoặc Thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp khác (Ví dụ: Tham gia, hoặc bố trí một KTV khác tham gia kiểm kê hiện vật HTK của bên thứ ba, nếu được; Thu thập báo cáo của một KTV khác, hoặc báo cáo của KTV của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ của

bên thứ ba để đảm bảo HTK được kiểm kê đúng đắn và được bảo vệ thích đáng; Kiểm tra các tài liệu liên quan đến HTK do bên thứ ba nắm giữ; Yêu cầu xác nhận từ các bên khác khi HTK đã được đem ra thế chấp...)

b/ Các vụ kiện tụng và tranh chấp (Đoạn 09-12, A17-A25)

KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu, gồm các thủ tục: (1) Phỏng vấn BGD và những người khác trong đơn vị, kể cả chuyên gia tư vấn pháp luật trong đơn vị, nếu có thể; (2) Xem xét các biên bản họp BQT và thư từ trao đổi giữa đơn vị và chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị; (3) Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật; (4) Sử dụng thông tin đã thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro...

Nếu KTV xác định có rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp, hoặc kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán cho thấy sự hiện hữu của các vụ kiện tụng và tranh chấp mang tính trọng yếu khác: KTV phải trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị, bằng cách gửi thư yêu cầu cho chuyên gia tư vấn pháp luật đề nghị liên hệ trực tiếp với KTV. Thư yêu cầu này phải do BGD đơn vị được kiểm toán ký và do KTV gửi đi.

KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705 nếu BGD đơn vị không đồng ý cho KTV trao đổi hoặc gặp chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị, hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị từ chối trả lời thư yêu cầu, hoặc bị cấm trả lời; hoặc KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế.

c/ Thông tin bộ phận (Đoạn 13, A26-A27)

Trách nhiệm của KTV là đưa ra ý kiến về BCTC xét trên phương diện tổng thể, trong đó có việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận. Do đó, KTV không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết để đưa ra ý kiến về thông tin bộ phận được trình bày riêng biệt.

KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng, thông qua việc tìm hiểu các phương pháp mà BGD đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định thông tin bộ phận (*bao gồm: Doanh thu, chi phí giữa các bộ phận, các khoản loại trừ nội bộ; So sánh với dự toán và các kết quả*

dự kiến khác, ví dụ, tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu; Việc phân bổ tài sản và chi phí giữa các bộ phận; Tính nhất quán với các kỳ trước, và tính đầy đủ của thuyết minh về những điểm không nhất quán...). KTV phải đánh giá phương pháp mà BGD đơn vị sử dụng có phù hợp và có cho phép lập các thuyết minh theo khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không và thực tế đơn vị thực hiện phương pháp đó như thế nào.

3.5. Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ (CMKiT 510)

a) Khái niệm (Đoạn 04):

Kiểm toán năm đầu tiên: Là cuộc kiểm toán trong đó BCTC kỳ trước đó không được kiểm toán; hoặc BCTC kỳ trước đó đã được kiểm toán bởi KTV tiền nhiệm;

Số dư đầu kỳ: Là số dư tài khoản tại thời điểm đầu kỳ. Số dư đầu kỳ dựa vào số dư cuối kỳ của kỳ trước đó và phản ánh ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện của các kỳ trước và các chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ trước. Số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ, như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết;

KTV tiền nhiệm: Là KTV của DNKT khác đã thực hiện kiểm toán BCTC của đơn vị được kiểm toán trong kỳ trước đó và đã được thay thế bằng KTV hiện tại.

b) Yêu cầu (Đoạn 03):

Khi thực hiện kiểm toán năm đầu tiên, KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

- Số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu tới BCTC kỳ hiện tại hay không;
- Các chính sách kế toán thích hợp được phản ánh trong số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong BCTC kỳ hiện tại hay không, hoặc những thay đổi đối với các chính sách kế toán có được xử lý một cách thích hợp hoặc được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

c) Các thủ tục kiểm toán (Đoạn 05-09, A1-A7):

- Nội dung và phạm vi của các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về số dư đầu kỳ phụ thuộc 4 vấn đề: Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng; Nội dung của số dư các tài khoản,

các nhóm giao dịch và các thuyết minh cũng như rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ hiện tại; Tầm quan trọng của số dư đầu kỳ đối với BCTC kỳ hiện tại; BCTC kỳ trước đã được kiểm toán chưa và ý kiến của KTV tiền nhiệm (nếu có) có phải dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay không.

- *Thu thập thông tin và bằng chứng kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ (kể cả các thuyết minh), bằng cách:* Đọc BCTC gần nhất (nếu có) và BCKT về BCTC đó của KTV tiền nhiệm (nếu có); Đánh giá xem số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại hay không, cụ thể là:

- ✓ Xác định số dư cuối kỳ của kỳ trước đã được kết chuyển chính xác sang số dư đầu kỳ hiện tại, hoặc đã được điều chỉnh lại (nếu cần) hay chưa;
- ✓ Xác định số dư đầu kỳ có phản ánh việc áp dụng các chính sách kế toán thích hợp hay không;
- ✓ Soát xét giấy tờ làm việc của KTV tiền nhiệm (nếu có) để thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ;
- ✓ Đánh giá liệu các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong kỳ hiện tại có cung cấp bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ hay không;
- ✓ Tiến hành các thủ tục kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ (*ví dụ, kiểm tra các khoản thu, chi trong kỳ hiện tại liên quan tới các số dư phải thu, phải trả đầu kỳ để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ và đánh giá của các khoản mục đó vào thời điểm đầu kỳ*).

Nếu thu thập được bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng số dư đầu kỳ chứa đựng các sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại: KTV phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định ảnh hưởng đối với BCTC kỳ hiện tại và phải trao đổi với BGĐ và BQT đơn vị được kiểm toán về vấn đề này (xem thêm CMKiT số 450).

- *Thu thập bằng chứng kiểm toán về sự nhất quán trong các chính sách kế toán, liệu các chính sách kế toán được phản ánh trong số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong BCTC kỳ hiện tại hay không và các thay đổi trong các chính sách kế toán (nếu có) đã được lý giải thích hợp, đã được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay chưa.*

- *Thu thập thông tin liên quan trong báo cáo của KTV tiền nhiệm:* Nếu KTV tiền nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về BCTC kỳ trước, KTV hiện tại phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề đó khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ hiện tại.

d) Kết luận và lập báo cáo kiểm toán (BCKT) (Đoạn 10-13, A8-A9):

+ *Trường hợp không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ:* KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCTC theo CMKiT số 705.

+ *Trường hợp kết luận rằng số dư đầu kỳ chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại, và ảnh hưởng đó không được xử lý một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ:* KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo CMKiT số 705.

+ *Trường hợp các chính sách kế toán kỳ hiện tại không được áp dụng nhất quán đối với số dư đầu kỳ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng; hoặc chính sách kế toán có thay đổi nhưng không được lý giải thích hợp hoặc không được trình bày, thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng:* KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo CMKiT số 705.

+ *Trường hợp ý kiến của KTV tiền nhiệm về BCTC kỳ trước của đơn vị không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và vấn đề đó vẫn tồn tại và gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại:* KTV phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về BCTC kỳ hiện tại theo CMKiT số 705 và số 710.

3.6. Thủ tục phân tích (CMKiT 520)

a) Khái niệm (Đoạn 04, A1-A3):

“Thủ tục phân tích” (trong CMKiT) được hiểu là việc đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc điều tra về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính.

Các thủ tục phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính của đơn vị với thông tin có thể so sánh của các kỳ trước; hoặc với các kết quả dự tính của đơn vị; hoặc với thông tin tương tự của ngành (*Ví dụ, so sánh tỷ suất doanh thu trên các khoản phải thu của đơn vị với số liệu trung bình của ngành,*

hoặc với các đơn vị khác cùng ngành và cùng quy mô hoạt động...). Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính có thể dự đoán được dựa trên kinh nghiệm của đơn vị (ví dụ, tỷ lệ lãi gộp), hoặc mối quan hệ giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính có liên quan (ví dụ, giữa chi phí nhân công với số lượng nhân viên).

b) Yêu cầu:

b.1/ Thủ tục phân tích cơ bản (Đoạn 05, A4-A16):

Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản, KTV phải xác định sự phù hợp của thủ tục phân tích cơ bản đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định và đánh giá độ tin cậy của thông tin, dữ liệu mà KTV sử dụng cho thủ tục phân tích (bao gồm, xem xét nguồn gốc, tính có thể so sánh được, nội dung, sự phù hợp và các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin, dữ liệu...). KTV phải dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận và đánh giá xem dự tính đó có đủ chính xác để xác định một sai sót (riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác) có thể làm cho BCTC bị sai sót trọng yếu hay không.

b.2/ Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể (Đoạn 06, A17-A19):

KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để hình thành kết luận tổng thể về việc liệu BCTC có nhất quán với hiểu biết của KTV về đơn vị được kiểm toán hay không.

b.3/ Điều tra kết quả của các thủ tục phân tích (Đoạn 07, A20-A21):

Nếu kết quả thực hiện thủ tục phân tích cho thấy có sự biến động hoặc mối quan hệ không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch đáng kể so với giá trị dự tính, KTV phải điều tra các khác biệt này bằng cách phỏng vấn BGD đơn vị và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các câu trả lời của BGD, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác (nếu cần).

3.7. Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan (CMKiT 540)

a) Khái niệm (Đoạn 07):

Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ gần đúng trong trường hợp không có phương pháp đo lường chính xác. Thuật ngữ này được sử dụng cho một giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý khi có sự không chắc chắn trong ước tính và

cũng được sử dụng cho các giá trị khác cần ước tính. “Ước tính kế toán về giá trị hợp lý” đề cập đến các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý.

Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong giá trị đo lường của ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan;

Sự thiên lệch của BGD: Là sự thiếu khách quan của BGD trong quá trình lập và trình bày BCTC;

Giá trị ước tính của BGD: Là giá trị của ước tính kế toán được BGD lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh trong BCTC;

Kết quả của ước tính kế toán: Là giá trị tiền tệ thực tế có được từ việc thực hiện các giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện được lập ước tính kế toán.

b) Yêu cầu:

KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan, mà đơn vị đã ghi nhận hoặc thuyết minh trong BCTC có hợp lý và đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

KTV phải thực hiện các thủ tục, bao gồm:

b.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro (Đoạn 08-09, A12-A44): Để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế toán, KTV phải tìm hiểu các vấn đề sau:

- Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan;

- Cách BGD xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong BCTC.

- Cách BGD lập ước tính kế toán và hiểu biết của BGD về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó (*gồm: Phương pháp, mô hình sử dụng để lập ước tính kế toán; Các kiểm soát liên quan; BGD có sử dụng chuyên gia hay không; Các giả định BGD sử dụng để lập ước tính kế toán; Các thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước (nếu có) và lý do thay đổi; Đánh giá của BGD về ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (nếu có) và cách thức đánh giá...*)

KTV phải soát xét kết quả thực tế của các ước tính kế toán trong BCTC kỳ trước hoặc soát xét việc thực hiện lại các ước tính đó cho mục đích lập và trình bày BCTC kỳ hiện tại (nếu được).

b.2/ Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 10-11, A45-A51): KTV phải đánh giá mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán và dựa vào xét đoán của mình để xác định xem có ước tính kế toán nào được đánh giá là có mức độ không chắc chắn cao làm phát sinh rủi ro đáng kể hay không.

b.3/ Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (Đoạn 12-14, A52-A101): Căn cứ rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, KTV phải xác định xem: (1) BGD đã áp dụng thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC liên quan đến ước tính kế toán hay chưa; và (2) Các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp, đã được áp dụng nhất quán không và liệu các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước (nếu có) có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, KTV phải các biện pháp gồm:

- Xác định các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập BCKT có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán hay không;

- Kiểm tra cách BGD lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán, đánh giá sự phù hợp của phương pháp đo lường và các giả định mà BGD sử dụng;

- Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức BGD lập ước tính kế toán, cùng với các thử nghiệm cơ bản thích hợp;

- Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của BGD.

KTV phải xem xét sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia (theo quy định của CMKiT số 620) có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến một hay nhiều khía cạnh của các ước tính kế toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.

b.4/ Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể (Đoạn 15-17, A102-A115): Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, KTV phải đánh giá và thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về:

- Cách thức BGD xem xét các giả định hoặc kết quả khác và lý do của việc BGD không chọn các giả định hoặc kết quả khác;

- Cách thức BGD xử lý sự không chắc chắn trong ước tính kế toán và tính hợp lý của các giả định mà BGD sử dụng, cũng như dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của BGD;

- Việc BGD ghi nhận hoặc không ghi nhận các ước tính kế toán trong BCTC và cơ sở đo lường các ước tính kế toán (nếu có) có tuân theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

b.5/ Đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán và xác định sai sót (Đoạn 18, A116-A119): Dựa vào các bằng chứng kiểm toán, KTV phải đánh giá các ước tính kế toán trong BCTC là hợp lý hay là bị sai sót theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng.

b.6/ Đánh giá các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán (Đoạn 19-20, A120-A123): KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong BCTC liên quan đến ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh về sự không chắc chắn của ước tính kế toán (đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể), có đảm bảo tuân theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

b.7/ Xem xét các dấu hiệu về sự thiên lệch của BGD (Đoạn 21, A124-A125): KTV phải xem xét các xét đoán và quyết định của BGD khi lập ước tính kế toán để xác định liệu có dấu hiệu về sự thiên lệch của BGD hay không. Bản thân các dấu hiệu này không hẳn đã là sai sót, tuy nhiên, nếu phát hiện các dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của BGD, KTV phải xem xét xem rủi ro kiểm toán đã được đánh giá đúng hay chưa và các biện pháp để giảm thiểu rủi ro kiểm toán có còn phù hợp hay không. KTV cũng có thể phải thay đổi hoặc bổ sung thủ tục kiểm toán trong giai đoạn còn lại của cuộc kiểm toán và xem xét lại đánh giá về việc tổng thể BCTC có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không.

3.8. Các bên liên quan (CMKiT 550)

a) Khái niệm (Đoạn 10, A4-A7):

Bên liên quan: Là các đối tượng theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng (Ví dụ, theo định nghĩa tại đoạn 03 Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 26- Thông tin về các bên liên quan ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính).

Nếu khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là:

- Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị báo cáo hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị báo cáo, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian;

- Một đơn vị khác mà đơn vị báo cáo có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc

- Một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị báo cáo thông qua việc có: Sở hữu kiểm soát chung; Chủ sở hữu là các thành viên gia đình mật thiết; hoặc Có chung nhà quản lý chủ chốt.

Tuy nhiên, các đơn vị chịu sự quản lý chung của Nhà nước (như Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố, khu vực hoặc quốc gia) không được coi là các bên liên quan, trừ khi các đơn vị đó tham gia vào các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn lực ở một mức độ đáng kể với một đơn vị khác.

b) Yêu cầu:

KTV phải tìm hiểu các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan để: (1) Nhận biết yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan (nếu có), nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận; và (2) Đưa ra kết luận về việc liệu BCTC, dưới ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan, đã đạt được sự phản ánh trung thực và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).

Nếu khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có quy định về các bên liên quan: KTV phải thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan có được xác định, hạch toán và thuyết minh phù hợp trong BCTC theo khuôn khổ quy định hay không.

KTV phải thực hiện các thủ tục, bao gồm:

b.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (Đoạn 11-17, A8-A28): KTV phải thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan, bằng các thủ tục sau:

- *Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan, bao gồm:*

+ Thảo luận nhóm kiểm toán, đặc biệt lưu ý đến khả năng BCTC có thể có sai sót trọng yếu bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

+ Phòng vấn BGD đơn vị về việc xác định các bên liên quan, các thay đổi so với kỳ trước (nếu có), bản chất mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan, các giao dịch với bên liên quan trong kỳ, hình thức, mục đích giao dịch;

+ Tìm hiểu các kiểm soát mà đơn vị thiết lập để xác định, hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, các kiểm soát đối với việc cho phép và phê duyệt các giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan, cũng như đối với các hợp đồng và giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường

- *Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về bên liên quan:* KTV phải luôn cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà BGD đơn vị chưa xác định hoặc thông báo cho KTV trước đó. Để phát hiện điều này, KTV phải chú ý kiểm tra các tài liệu như: *Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán; Biên bản họp ĐH đồng cổ đông và họp Ban quản trị; Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác...* Nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị thì KTV phải phỏng vấn BGD đơn vị về bản chất và sự tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch đó.

- *Trao đổi trong nhóm kiểm toán:* KTV phải trao đổi thông tin thu thập được về các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán với các thành viên khác của nhóm kiểm toán.

b2/ Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 18-19, A6, A29-30)

KTV luôn phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể. Vì vậy, khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận

thì KTV phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của CMKiT số 240.

b.3/ Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 20-24, A31-A45): KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, bao gồm:

- Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được BGD đơn vị xác định hay thông báo trước đó (*ví dụ, bằng các thủ tục như: xem xét giấy làm việc, hồ sơ kiểm toán năm trước (nếu có), xem Sổ đăng ký thành viên góp vốn, Sổ đăng ký cổ đông, các biên bản họp BQT, BGD, thu thập thông tin từ KTV tiền nhiệm, KTV khác...*);

- Nếu phát hiện các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được BGD đơn vị xác định hay thông báo trước đó, KTV phải:

- ✓ Trao đổi kịp thời các phát hiện với các thành viên nhóm kiểm toán;
- ✓ Yêu cầu BGD đơn vị xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để KTV thực hiện đánh giá thêm;
- ✓ Phỏng vấn BGD để xác định lý do các kiểm soát của đơn vị không phát hiện được các mối quan hệ hoặc giao dịch với bên liên quan đó;
- ✓ Thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng mới được xác định;
- ✓ Đánh giá xem có tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan mà BGD đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho KTV trước đó và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung (nếu cần);
- ✓ Đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán, nếu KTV cho rằng việc không thông báo của Ban Giám đốc là cố ý.

Đối với các giao dịch quan trọng với bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, KTV phải:

- Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính, bao gồm: Đánh giá bản chất kinh tế của các giao dịch để xem có sự dàn xếp, hoặc vì mục đích gian lận hay không; Xem các điều khoản giao dịch có nhất quán với giải trình của BGD

đơn vị hay không; Các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không; và

- Thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp.

Nếu BGD đơn vị đã xác nhận trong BCTC rằng giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo điều khoản tương đương với giao dịch ngang giá, KTV phải thu thập bằng chứng kiểm toán về sự xác nhận của BGD đối với vấn đề này.

b.4/ Ý kiến kiểm toán (Đoạn 25, A46-A47)

Để đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC theo quy định của CMKtT số 700, KTV phải đánh giá xem: (1) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không; và (2) Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho BCTC không được phản ánh trung thực và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc làm cho BCTC bị sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ) hay không.

3.9. Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC (CMKtT 560)

a) Khái niệm (Đoạn 05):

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán: Là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT và những sự việc mà KTV biết được sau ngày lập BCKT.

Các khuôn khổ về lập và trình bày BCTC thường xác định theo hai loại sự kiện sau: (1) Sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán; và (2) Sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

b) Yêu cầu:

KTV phải xem xét ảnh hưởng của những sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC đối với BCTC và BCKT.

Các sự kiện phát sinh sau được chia thành 3 giai đoạn: (1) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT; (2) Các sự việc mà KTV biết được sau ngày lập BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC; và (3) Các sự việc mà KTV biết được sau ngày công bố BCTC.

b.1/ Đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT (Đoạn 06-09, A6-A10): KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc KTV đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC, bao gồm:

- Tìm hiểu các thủ tục mà BGD đã thiết lập nhằm bảo đảm đã xác định được mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
- Phỏng vấn BGD và BQT đơn vị để xác định xem có sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán có khả năng ảnh hưởng đến BCTC hay không;
- Xem xét các biên bản họp Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng thành viên, BGD và BQT sau ngày kết thúc kỳ kế toán (nếu có) và phỏng vấn về các vấn đề đã được thảo luận trong các cuộc họp này nhưng chưa có biên bản;
- Xem xét BCTC giữa niên độ kỳ gần nhất kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị (nếu có);...

Nếu sau khi thực hiện các thủ tục trên mà KTV phát hiện được có sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC thì KTV phải xác định liệu mỗi sự kiện đó có được phản ánh trên BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

KTV phải yêu cầu BGD và BQT cung cấp giải trình bằng văn bản theo quy định của về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

b.2/ Đối với các sự việc mà KTV biết được sau ngày lập BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC (Đoạn 10-13, A11-A16): KTV không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến BCTC sau ngày lập BCKT.

Tuy nhiên, sau ngày lập BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC, nếu KTV biết được một sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập BCKT thì có thể làm cho KTV phải sửa đổi BCKT, thì KTV phải thực hiện các thủ tục:

- Thảo luận với BGD và BQT của đơn vị được kiểm toán;
- Quyết định xem có cần sửa đổi BCTC hay không;
- Phỏng vấn xem BGD dự định xử lý vấn đề này trên BCTC như thế nào;
- Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với việc sửa đổi BCTC (nếu có);

- Mở rộng các thủ tục kiểm toán đến ngày lập BCKT mới;
- Phát hành BCKT mới về BCTC sửa đổi với ngày lập BCKT mới không được trước ngày phê duyệt của BCTC sửa đổi.

Tùy theo quy định của pháp luật hoặc khuôn khổ lập và trình bày BCTC (cho phép, không cho phép hoặc không cấm BGD sửa đổi BCTC do ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán) và tùy theo việc BCKT đã phát hành hay chưa mà KTV phải thực hiện các thủ tục phù hợp theo quy định của CMKiT số 560 và số 705, 706. Tùy từng trường hợp mà KTV phải: Sửa đổi BCKT; Phát hành BCKT mới có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”/hoặc có đoạn “Vấn đề khác”; hoặc thông báo cho BGD và BQT đơn vị được kiểm toán để đơn vị không công bố BCTC cho bên thứ ba; hoặc hành động ngăn chặn việc sử dụng BCKT chưa sửa đổi ...

b.3/ Đối với các sự việc mà KTV biết được sau ngày công bố BCTC (Đoạn 14-17, A17-A18): Sau ngày công bố BCTC, KTV không bắt buộc phải thực hiện bất kỳ thủ tục kiểm toán nào đối với BCTC đó.

Tuy nhiên, nếu sau ngày công bố BCTC, KTV biết được sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập BCKT thì có thể làm cho KTV phải sửa đổi BCKT, thì KTV phải thực hiện các thủ tục tương tự như đã nêu ở đoạn (b.2) trên đây. KTV phải kiểm tra các thủ tục BGD đơn vị được kiểm toán thực hiện để đảm bảo việc sửa đổi này đã được thông báo đến tất cả các bên đã nhận BCTC và BCKT được công bố trước đó.

Nếu BGD đơn vị không thực hiện các thủ tục cần thiết để đảm bảo thông báo việc sửa đổi này cho tất cả các bên đã nhận BCTC trước đó và BGD không sửa đổi BCTC: KTV phải thông báo cho BGD và BQT đơn vị về việc KTV sẽ cố gắng ngăn chặn việc sử dụng BCKT chưa sửa đổi. Nếu BGD hoặc BQT đơn vị vẫn không thực hiện các thủ tục cần thiết mặc dù đã được KTV thông báo thì KTV phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng BCKT chưa sửa đổi. KTV có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật trong trường hợp này.

c) Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán trên thị trường thì phải xem xét đến các quy định pháp lý liên quan đến việc phát hành chứng khoán.

3.10. Hoạt động liên tục (CMKiT 570)

a) Khái niệm (Đoạn 02, A1) :

Giả định hoạt động liên tục: Theo giả định hoạt động liên tục, một đơn vị được xem là hoạt động liên tục trong tương lai có thể dự đoán được.

Khi sử dụng giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày BCTC là phù hợp, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có thể thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán được các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường.

b) Trách nhiệm của BGD đơn vị được kiểm toán (Đoạn 03-05)

Khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có thể quy định rõ về việc BGD phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các chuẩn mực liên quan cần xem xét và các thông tin thuyết minh phải trình bày liên quan đến hoạt động liên tục (*Vi dụ, đoạn 15 Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003)*). Pháp luật và các quy định cũng có thể có yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của BGD trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các thuyết minh BCTC có liên quan.

c) Trách nhiệm của KTV (Đoạn 06-07):

KTV có trách nhiệm phải xem xét tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị đã sử dụng khi lập và trình bày BCTC, đồng thời xem xét liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị cần phải được trình bày đầy đủ trên BCTC. Tuy nhiên khi BCKT không đề cập đến tính không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục không có nghĩa là đã đảm bảo về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

c.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro (Đoạn 10-11, A2-A6): KTV phải xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Đồng thời, KTV phải thảo luận với BGD đơn vị để tìm hiểu đánh giá của BGD về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và BGD có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không, và BGD có kế hoạch như thế nào đối với vấn đề này.

Trong quá trình kiểm toán, KTV phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

c.2/ Xem xét các đánh giá của BGD đơn vị được kiểm toán (Đoạn 12-14, A7-A12): KTV phải xem xét các đánh giá của BGD về khả năng hoạt động liên

tục của đơn vị, trong đó lưu ý đến khoảng thời gian tối thiểu của hoạt động liên tục theo quy định là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán. Khi xem xét các đánh giá của BGD đơn vị được kiểm toán, KTV phải xem xét liệu các đánh giá của BGD đã bao gồm tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà KTV biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

c.3/ Giai đoạn sau khi đã được BGD đánh giá (Đoạn 15, A13-A14): KTV phải phỏng vấn BGD đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết của BGD đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được BGD đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

c.4/ Thủ tục kiểm toán bổ sung khi KTV nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (Đoạn 16, A15-A18): Trường hợp này, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này phải bao gồm:

- Yêu cầu BGD đơn vị đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (nếu chưa thực hiện đánh giá trước đó);
- Xem xét các kế hoạch của BGD về các hành động trong tương lai, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng như tính khả thi của những kế hoạch này;
- Nếu đơn vị đã lập kế hoạch dòng tiền, KTV phải đánh giá độ tin cậy của dữ liệu sử dụng để lập kế hoạch dòng tiền và xác định các bằng chứng củng cố cho các giả định dùng để lập kế hoạch dòng tiền;
- Xem xét các thông tin hay sự kiện bổ sung sau ngày BGD đưa ra đánh giá;
- Yêu cầu BGD và BQT đơn vị giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

c.5/ Kết luận kiểm toán và BCKT (Đoạn 18-21, A20-A26)

Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTV phải sử dụng xét đoán của mình để kết luận liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.

- Trường hợp KTV kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu: KTV phải xác định xem BCTC có đảm bảo các yêu cầu sau hay không:

+Trình bày đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và kế hoạch của BGD đối với các sự kiện hoặc điều kiện này;

+Trình bày rõ ràng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện đó có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và do đó, đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường.

Nếu BCTC của đơn vị đã trình bày đầy đủ các nội dung nêu trên: KTV phải đưa ra BCKT với ý kiến chấp nhận toàn phần có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” để nêu bật sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và lưu ý người đọc tới thuyết minh liên quan trong BCTC.

Nếu BCTC của đơn vị không trình bày đầy đủ các nội dung nêu trên: KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo CMKiT số 705. KTV phải nêu rõ trong BCKT về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

- Trường hợp KTV kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược.

Nếu BCTC được lập dựa trên cơ sở thay thế phù hợp, ý kiến “chấp nhận toàn phần” vẫn có thể được đưa ra nhưng phải đưa thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” về cơ sở thay thế để lưu ý người sử dụng.

c.6/ BGD đơn vị không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục (Đoạn 22, A27): KTV phải cân nhắc ảnh hưởng của vấn đề này đối với BCKT. KTV có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong BCKT, vì không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc sử dụng giả định hoạt động liên tục trong việc lập và trình bày BCTC.

c.7/ Trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 23): KTV phải trao đổi với BQT đơn vị về các sự kiện hoặc điều kiện đã xác định là có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, bao gồm: Liệu các sự kiện hoặc điều kiện đó có tạo thành yếu tố không chắc chắn trọng yếu hay không; Liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày BCTC hay không; Các thuyết minh có liên quan trong BCTC có đầy đủ hay không.

c.8/ Sự chậm trễ đáng kể trong việc ký duyệt BCTC (Đoạn 24): KTV phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu KTV tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung, cũng như xem xét ảnh hưởng đến kết luận của KTV về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến khả năng hoạt động liên tục.

3.11. Giải trình bằng văn bản (CMKiT 580)

a) Khái niệm (Đoạn 07)

Giải trình bằng văn bản (còn gọi: “Thư giải trình” hoặc “Bản giải trình”): Là các giải thích của BGD đơn vị được kiểm toán được thể hiện dưới hình thức văn bản, cung cấp cho KTV để giải trình và xác nhận một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác. Giải trình bằng văn bản không bao gồm BCTC, các cơ sở dẫn liệu của BCTC hoặc sổ, chứng từ kế toán.

b) Yêu cầu:

b.1/ Đối tượng cần giải trình (Đoạn 09, A2-A6): BGD và các cấp quản lý có trách nhiệm phù hợp của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, gồm: Tổng Giám đốc/Giám đốc, Giám đốc tài chính, Kế toán trưởng...), những người tham gia vào việc lập và trình bày BCTC và các cơ sở dẫn liệu của BCTC, kể cả những người có kiến thức chuyên môn về các vấn đề cần được giải trình.

b.2/ Nội dung giải trình (Đoạn 10-13, A7-A14): Gồm trách nhiệm của BGD và các vấn đề khác.

- *Giải trình về trách nhiệm của BGD:* KTV phải yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

+ BGD đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, và theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán;

+ BGD đã cung cấp cho KTV tất cả các thông tin liên quan và các quyền tiếp cận theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán;

+ Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong BCTC.

- *Giải trình về các vấn đề khác, theo yêu cầu của các CMKiT khác* và theo xét đoán của KTV đối với các vấn đề cần giải trình, bao gồm: về danh sách các sai sót không được điều chỉnh (CMKiT số 450); về tính hoạt động liên tục (CMKiT số 570); mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan (CMKiT số 550); đánh giá về các ước tính kế toán (CMKiT số 540), đánh giá về gian lận (CMKiT số 240), sự tuân thủ pháp luật (CMKiT số 250), các vụ kiện tụng (CMKiT số 501)...

b.3/ Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình (Đoạn 14, A15-A18): Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập BCKT về BCTC, nhưng không được sau ngày lập BCKT. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các BCTC và giai đoạn được kiểm toán đã đề cập trong BCKT.

b.4/ Hình thức trình bày (Đoạn 15, A19-A21): Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng Thư giải trình gửi cho KTV và DNKT. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu BGD đơn vị lập báo cáo công khai về trách nhiệm của BGD và KTV xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo CMKiT thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong Thư giải trình.

b.5/ Nghi ngờ độ tin cậy của văn bản giải trình (Đoạn 16-18, A23-A25): Nếu KTV lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của BGD đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của BGD đơn vị... thì KTV phải xác định ảnh hưởng của sự lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình của BGD, cũng như độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung.

Nếu văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, hoặc KTV kết luận rằng văn bản giải trình không đáng tin cậy thì KTV phải có các biện pháp xử lý thích hợp, ví dụ: Xem xét lại các đánh giá về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của BGD đơn vị...;

Xem xét lại độ tin cậy của các giải trình của BGD cũng như độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán; Xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán (theo CMKiT số 705).

Nếu KTV kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của BGD đơn vị được kiểm toán, dẫn đến việc giải trình bằng văn bản liên quan đến trách nhiệm của BGD là không đáng tin cậy thì KTV phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC.

b.6/ Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ (Đoạn 19-20, A26-A27): Trường hợp này, KTV phải trao đổi với BGD đơn vị, đánh giá lại tính chính trực của BGD và đánh giá ảnh hưởng của việc không được cung cấp bản giải trình, hoặc nội dung giải trình không đầy đủ đối với độ tin cậy của các giải trình và của bằng chứng kiểm toán nói chung. KTV cũng phải xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán (theo CMKiT số 705).

Nếu BGD đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung liên quan đến trách nhiệm của BGD thì KTV phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC.

3.12. Thông tin xác nhận từ bên ngoài (CMKiT 505)

a) Khái niệm (Đoạn 06):

Thông tin xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho KTV, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc phương tiện khác.

b) Vai trò (Đoạn 03):

Thông tin xác nhận từ bên ngoài là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, KTV phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như là thử nghiệm cơ bản hay không. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài có thể giúp KTV thu thập được bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Ngoài ra, KTV cũng có thể thiết kế các yêu cầu xác nhận để thu thập thêm thông tin chứng thực nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Thông tin xác nhận từ bên ngoài được thu thập từ nguồn độc lập với đơn vị được kiểm toán, do đó, có thể

làm tăng mức độ đảm bảo mà KTV đạt được từ bằng chứng trong các tài liệu, sổ kế toán hoặc giải trình của BGD đơn vị được kiểm toán.

c) Các hình thức thông tin xác nhận từ bên ngoài:

c.1) Thư xác nhận dạng khẳng định (positive confirmation request)
(Đoạn 06, A5): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho KTV nêu rõ bên xác nhận đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận, hoặc cung cấp thông tin yêu cầu xác nhận.

Thư xác nhận này thường cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy vì yêu cầu bên xác nhận phúc đáp lại KTV trong mọi trường hợp, bằng cách khẳng định đồng ý với thông tin yêu cầu xác nhận, hoặc cung cấp thêm thông tin theo yêu cầu của KTV.

Tuy nhiên, thư xác nhận này có nhược điểm là bên xác nhận có thể trả lời mà không xác minh thông tin trên thư xác nhận là chính xác hay không. Tuy nhiên, KTV có thể giảm rủi ro này bằng cách sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định nhưng không ghi rõ số liệu, thông tin trên thư và yêu cầu bên xác nhận cung cấp số liệu, thông tin (thư xác nhận “trống”). Việc sử dụng thư xác nhận “trống” cũng có thể làm giảm tỷ lệ phúc đáp do bên xác nhận phải bỏ ra nhiều công sức hơn để trả lời.

c.2) Thư xác nhận dạng phủ định (negative confirmation request)
(Đoạn 06, 15, A23): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho KTV chỉ khi bên xác nhận không đồng ý với thông tin được nêu trong thư xác nhận.

Thư xác nhận này cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn so với thư xác nhận dạng khẳng định. Do đó, KTV không được sử dụng thư xác nhận dạng phủ định như là thử nghiệm cơ bản duy nhất nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, trừ khi đáp ứng 4 yêu cầu sau: (1) Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá là thấp và KTV đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu; (2) Tổng thể các phần tử cần xác nhận bao gồm số lượng lớn các tài khoản có số dư nhỏ, giao dịch nhỏ, hoặc điều kiện đồng nhất; (3) Tỷ lệ ngoại lệ dự kiến rất thấp; (4) KTV không biết về các trường hợp hoặc điều kiện khiến người nhận thư xác nhận dạng phủ định không quan tâm đến yêu cầu xác nhận.

d) Yêu cầu:

d.1/ Thủ tục xác nhận từ bên ngoài (Đoạn 07, A1-A7): Bao gồm các bước:

- Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc yêu cầu xác nhận (*Ví dụ: thông tin liên quan đến số dư tài khoản, các yếu tố cấu thành số dư tài khoản, các điều khoản của thỏa thuận, hợp đồng, hoặc giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán và các bên khác...*)

- Lựa chọn bên xác nhận thích hợp, có hiểu biết phù hợp về thông tin cần xác nhận (*Ví dụ: khách hàng, nhà cung cấp, bên liên quan...*);

- Thiết kế thư xác nhận: Việc thiết kế thư xác nhận có ảnh hưởng trực tiếp đến tỷ lệ phúc đáp, độ tin cậy và nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thư phúc đáp. Các yếu tố cần xem xét khi thiết kế thư xác nhận gồm: *Cơ sở dẫn liệu có liên quan; Các rủi ro có sai sót trọng yếu cụ thể đã được xác định, kể cả rủi ro do gian lận; Hình thức, cách trình bày thư xác nhận; Kinh nghiệm từ cuộc kiểm toán trước hoặc các hợp đồng tương tự; Phương thức trao đổi thông tin (trên giấy tờ, thư điện tử); BGD đơn vị có chấp thuận hoặc khuyến khích bên xác nhận phúc đáp lại KTV;...*

- Gửi thư xác nhận và có thể tiếp tục gửi lần 2, 3... khi chưa nhận được phản hồi cho thư xác nhận trước trong một khoảng thời gian hợp lý.

d.2/ BGD đơn vị được kiểm toán không đồng ý để KTV gửi thư xác nhận (Đoạn 08-09, A8-A10): Trường hợp này, KTV phải:

- Điều tra lý do của việc BGD không đồng ý và thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hợp lý và hợp lệ của các lý do đó;

- Xem xét ảnh hưởng của việc BGD không đồng ý đến đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận, và đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác;

- Thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế được thiết kế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy.

Nếu KTV kết luận rằng lý do của việc BGD đơn vị được kiểm toán không đồng ý để KTV gửi thư xác nhận là không hợp lý, hoặc KTV không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế, KTV phải trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán theo quy định của CMKiT số 260. KTV cũng phải xác định các ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo CMKiT số 705.

d.3/ Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài (Đoạn 10-14, A11-A22)

- Nếu nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi thư xác nhận, KTV phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để giải quyết các nghi ngờ đó.

- Nếu xác định rằng thông tin phản hồi thư xác nhận không đáng tin cậy, KTV phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác.

- Nếu không nhận được phản hồi, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy (*Ví dụ: Đối với số dư các khoản phải thu: Kiểm tra các phiếu thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán, vận đơn và doanh thu bán hàng tại thời điểm gần kết thúc kỳ kế toán; Đối với số dư các khoản phải trả: Kiểm tra các phiếu chi sau ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc công văn, thư từ từ các bên thứ ba, và các giấy tờ khác như phiếu nhận hàng...*)

- Nếu KTV xác định việc phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thì các thủ tục kiểm toán thay thế sẽ không cung cấp được bằng chứng kiểm toán mà KTV cần (*Ví dụ, trong các trường hợp như thông tin để chứng thực cho các xác nhận của BGD đơn vị được kiểm toán chỉ có ở ngoài đơn vị; hoặc có rủi ro do BGD đơn vị không chế kiểm soát, hoặc rủi ro có sự thông đồng giữa nhân viên và BGD độc, làm cho KTV không tin tưởng vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nội bộ đơn vị....*). Nếu không có được xác nhận đó, KTV phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo CMKiT số 705.

- Nếu kết quả thư xác nhận cho thấy các ngoại lệ, KTV phải điều tra để xác định liệu các ngoại lệ đó có phải là dấu hiệu của sai sót hay không và có biện pháp xử lý phù hợp.

d.4/ Đánh giá bằng chứng thu thập được (Đoạn 16, A24-A25): KTV phải đánh giá xem kết quả các thủ tục xác nhận từ bên ngoài đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và đáng tin cậy chưa, hay cần phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác.

3.13. Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn và sử dụng công việc của KTV đơn vị thành viên (CMKiT 600)

a) Khái niệm (Đoạn 09)

Đơn vị thành viên: Là một bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính hoặc BCTC do BTGD/BGD tập đoàn hoặc BGD đơn vị thành viên lập và thông tin tài chính hoặc BCTC đó phải được bao gồm trong BCTC tập đoàn;

KTV đơn vị thành viên: Là KTV thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên để phục vụ cho mục đích kiểm toán BCTC tập đoàn, theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn;

Tập đoàn: Là đơn vị bao gồm các đơn vị thành viên mà thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên được bao gồm toàn bộ hoặc một phần trong BCTC của tập đoàn. Một tập đoàn phải có ít nhất hai đơn vị thành viên, bao gồm cả công ty mẹ;

Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn: Là thành viên BGD chịu trách nhiệm về hợp đồng kiểm toán BCTC tập đoàn và việc thực hiện hợp đồng này, thay mặt cho DNKT ký BCKT về BCTC tập đoàn. Khi có từ hai DNKT trở lên thực hiện cuộc kiểm toán BCTC tập đoàn, các thành viên BGD phụ trách cuộc kiểm toán của các DNKT đó và các nhóm kiểm toán của họ phải tạo nên một thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn.

BCTC tập đoàn: Là BCTC bao gồm toàn bộ hoặc một phần thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên trong tập đoàn. Thuật ngữ “BCTC tập đoàn” để chỉ BCTC hợp nhất được lập từ BCTC của công ty mẹ và các công ty con hoặc BCTC tổng hợp được lập từ BCTC của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng đều chịu sự kiểm soát chung.

Đơn vị thành viên quan trọng: Là đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn xác định là (i) có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn, hoặc (ii) tùy theo bản chất hay hoàn cảnh cụ thể, đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho BCTC của tập đoàn.

b) Trách nhiệm (Đoạn 11, A8-A9):

Mặc dù KTV đơn vị thành viên có thể thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn và phải chịu trách nhiệm đối với những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến kiểm toán của mình nhưng thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và DNKT tập đoàn vẫn phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán tập đoàn. Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn chịu trách nhiệm hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn tuân thủ các

chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định được áp dụng và đảm bảo rằng BCKT được lập phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán.

BCKT về BCTC của tập đoàn không được đề cập đến KTV đơn vị thành viên, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu. Kể cả khi pháp luật và các quy định có yêu cầu phải đề cập đến KTV đơn vị thành viên thì BCKT tập đoàn phải chỉ rõ rằng việc đề cập đến KTV đơn vị thành viên trong BCKT tập đoàn không làm giảm trách nhiệm của thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và của DNKT tập đoàn đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn.

c) Yêu cầu:

c.1/ Chấp nhận và duy trì (Đoạn 12-13, A10-A19): Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải xác định liệu có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quy trình hợp nhất và các thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay không, kể cả việc tham gia vào công việc của các KTV đơn vị thành viên quan trọng (nếu cần) để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do hạn chế từ phía BGD tập đoàn, dẫn đến việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán đối với BCTC tập đoàn theo CMKiT số 705 thì thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải không chấp nhận, hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, hoặc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC tập đoàn, tùy theo quy định của pháp luật liên quan.

c.2/ Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán: Thực hiện theo quy định tại đoạn 07-12 CMKiT số 300.

c.3/ Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động (Đoạn 17-18, A23-A31): Nhóm kiểm toán BCTC tập đoàn phải tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn, môi trường hoạt động, các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn, quy trình hợp nhất, các hướng dẫn mà BGD tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên... Nhóm kiểm toán tập đoàn phải có đầy đủ hiểu biết để khẳng định hoặc thay đổi các nhận định ban đầu về các đơn vị thành viên có thể là đơn vị thành viên quan trọng và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn.

c.4/ Hiểu biết về KTV đơn vị thành viên (Đoạn 19-20, A32-A41): Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn dự định yêu cầu một KTV đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của một đơn vị thành

viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải có hiểu biết về KTV đơn vị thành viên, cụ thể là:

- KTV đó có hiểu và tuân thủ chuẩn mực, các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn và đặc biệt là có độc lập hay không;
- Năng lực chuyên môn của KTV đó;
- Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của KTV đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
- KTV đó có hoạt động trong môi trường pháp lý có thể giám sát tích cực các KTV hay không.

Nếu KTV đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập, tuân thủ chuẩn mực chuyên môn, quy định về đạo đức nghề nghiệp, năng lực chuyên môn, hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể tham gia vào công việc của KTV đơn vị thành viên thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải tự thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên.

c.5/ Mức trọng yếu (Đoạn 21-23, A42-A46): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các mức trọng yếu, gồm:

- Mức trọng yếu tổng thể cho BCTC tập đoàn và mức trọng yếu chi tiết áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể của BCTC tập đoàn (nếu cần);
- Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được áp dụng cho các đơn vị thành viên mà các KTV đơn vị thành viên sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán tập đoàn. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể của BCTC tập đoàn;
- Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với BCTC tập đoàn.

Nếu một đơn vị thành viên phải được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác và nhóm kiểm toán tập đoàn quyết định sử dụng kết quả cuộc kiểm toán của đơn vị thành viên để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các nội dung sau có đáp ứng các yêu cầu của CMKiT số 600 hay không, bao

gồm: Mức trọng yếu tổng thể cho BCTC của đơn vị thành viên và mức trọng yếu thực hiện đối với đơn vị thành viên.

c.5/ Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá (Đoạn 24-31, A47-A55): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định loại công việc mà nhóm, hoặc KTV đơn vị thành viên sẽ thực hiện thay, để kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên, cũng như nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm vào công việc của KTV đơn vị thành viên.

Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn, nếu phạm vi công việc đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

**** Công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên (Đoạn 26-29, A48-A53):***

Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn: Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên đó, sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên.

Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể mà đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho BCTC của tập đoàn: Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải: (1) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên, sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên; (2) Kiểm toán các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc thuyết minh và thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể khác liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn.

Đối với các đơn vị thành viên được xác định là không quan trọng: Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn.

Tuy nhiên, nếu cho rằng các thủ tục thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên quan trọng và đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, cũng như các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn, cũng không giúp nhóm kiểm toán tập đoàn

thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải lựa chọn các đơn vị thành viên không quan trọng và phải thực hiện (hoặc yêu cầu KTV đơn vị thành viên thực hiện): (1) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên được chọn, sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên; (2) Kiểm toán các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh; (3) Các thủ tục khác.

*** Tham gia vào công việc của KTV đơn vị thành viên (Đoạn 30-31, A54-A55)**

Đối với đơn vị thành viên quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro của KTV đơn vị thành viên để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn, tối thiểu phải bao gồm các nội dung sau:

- Thảo luận với KTV đơn vị thành viên hoặc BGD đơn vị thành viên về các hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên có ảnh hưởng quan trọng đối với tập đoàn;

- Thảo luận với KTV đơn vị thành viên về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong các thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên do gian lận hoặc nhầm lẫn;

- Soát xét các tài liệu ghi chép thể hiện kết luận của KTV đơn vị thành viên về rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong BCTC tập đoàn.

Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn đã được xác định tại một đơn vị thành viên do KTV đơn vị thành viên kiểm toán hoặc soát xét, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong BCTC tập đoàn và phải xác định có cần thiết tham gia vào các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

c.6/ Quy trình hợp nhất (Đoạn 32- 37, A56): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải:

- Tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do BGD tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên.

- Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong BCTC tập đoàn phát sinh từ quy trình hợp nhất, bao gồm việc đánh giá xem liệu tất cả thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên đã được tổng hợp trong BCTC tập đoàn hay chưa.

- Đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của BGD tập đoàn hay không.

- Đánh giá xem thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên chưa được lập theo chính sách kế toán áp dụng cho BCTC tập đoàn hoặc có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của tập đoàn (nếu có) đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày BCTC tập đoàn hay chưa.

c.7/ Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán (Đoạn 38-39):

Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải thực hiện các thủ tục để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị thành viên trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị thành viên đến ngày lập BCKT về BCTC tập đoàn, và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC tập đoàn. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu KTV đơn vị thành viên thông báo cho nhóm nếu KTV đơn vị thành viên nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà các sự kiện đó có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên BCTC tập đoàn.

c.8/ Trao đổi với KTV đơn vị thành viên (Đoạn 40-41, A57-A60): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời với KTV đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm, bao gồm: những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức, nội dung trao đổi của KTV đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi phải bao gồm: Yêu cầu KTV đơn vị thành viên xác nhận việc hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn; Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan, đặc biệt là tính độc lập; Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với BCTC tập đoàn; Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong BCTC tập đoàn có liên quan tới công việc của KTV đơn vị thành viên; Yêu cầu trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến BCTC tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của KTV đơn vị

thành viên đối với các rủi ro đó; Danh sách các bên liên quan; Các phát hiện của KTV đơn vị thành viên có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn (ví dụ, thông tin về sự không tuân thủ pháp luật, danh sách những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên, dấu hiệu về sự thiên lệch của BGD, kiểm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, gian lận hoặc cáo buộc gian lận ở đơn vị thành viên,...);...

c.9/ Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được (Đoạn 42-45, A61-A63): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá việc trao đổi thông tin của KTV đơn vị thành viên, thảo luận với KTV đơn vị thành viên, BGD đơn vị thành viên hoặc BGD tập đoàn (nếu cần) về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này và xác định sự cần thiết phải soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của KTV đơn vị thành viên hay không. Nếu kết luận rằng công việc mà KTV đơn vị thành viên đã làm là chưa đầy đủ, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó (thuộc về KTV đơn vị thành viên hay nhóm kiểm toán tập đoàn).

c.10/ Trao đổi với BGD và BQT tập đoàn (Đoạn 46-49, A64-A66): Được thực hiện theo quy định của CMKiT số 260 và 265 và các CMKiT khác có liên quan. Ngoài ra, trong trường hợp KTV đơn vị thành viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC của đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu BGD tập đoàn thông báo cho BGD đơn vị thành viên về các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC của đơn vị thành viên mà BGD đơn vị thành viên có thể chưa biết về vấn đề đó. Nếu BGD tập đoàn không thực hiện yêu cầu này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thảo luận với BQT tập đoàn. Nếu vấn đề vẫn chưa được giải quyết, sau khi cân nhắc các quy định về tính bảo mật, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định xem có cần khuyến nghị KTV đơn vị thành viên không nên phát hành BCKT về BCTC của đơn vị thành viên cho tới khi vấn đề được giải quyết hay không.

Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo CMKiT số 260 và các CMKiT khác, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi với BQT tập đoàn về những vấn đề sau:

- Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên;

- Khái quát về nội dung mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự kiến tham gia vào công việc của KTV đơn vị thành viên đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên quan trọng;
- Những trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá là có nghi ngờ về chất lượng công việc của KTV đơn vị thành viên;
- Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán tập đoàn, ví dụ, việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn bị hạn chế;
- Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến BGD tập đoàn, BGD đơn vị thành viên, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn.

3.14. Sử dụng công việc của DNKT nội bộ (CMKiT 610)

a) Khái niệm (Đoạn 07)

Kiểm toán nội bộ (KTNB): Là hoạt động do đơn vị được kiểm toán thực hiện hoặc do tổ chức bên ngoài cung cấp, với chức năng chủ yếu là kiểm tra, đánh giá, giám sát tính đầy đủ, thích hợp và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;

Tùy theo quy mô, cấu trúc và yêu cầu quản lý của đơn vị, KTNB có thể bao gồm các hoạt động sau: Giám sát kiểm soát nội bộ; Kiểm tra thông tin tài chính và hoạt động; Soát xét các hoạt động nghiệp vụ; Soát xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định; Quản lý rủi ro; Quản trị.

KTV nội bộ: Là những cá nhân thực hiện các chức năng của KTNB. KTV nội bộ có thể thuộc phòng KTNB hoặc các phòng ban có chức năng tương tự.

b) Mối quan hệ và trách nhiệm (Đoạn 04-05, A3):

KTNB và kiểm toán độc lập có thể áp dụng một số phương pháp, thủ tục tương tự. Tuy nhiên, KTNB không thể độc lập hoàn toàn với đơn vị được kiểm toán như yêu cầu đặt ra đối với KTV độc lập khi đưa ý kiến về BCTC. KTV và DNKT chịu trách nhiệm đối với ý kiến kiểm toán và trách nhiệm đó không được giảm nhẹ khi KTV và DNKT sử dụng công việc của KTV nội bộ.

c/ Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của KTV nội bộ (Đoạn 08-10, A4-A5): Bao gồm:

- *Xem xét tính đầy đủ, thích hợp khi sử dụng công việc của KTV nội bộ:* KTV độc lập phải đánh giá: tính khách quan, năng lực chuyên môn, sự thận

trọng nghề nghiệp của KTV nội bộ, liệu có thể trao đổi thông tin một cách hiệu quả giữa KTV nội bộ và KTV độc lập hay không,...

- *Xác định ảnh hưởng dự kiến của công việc của KTV nội bộ đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục của KTV độc lập:* KTV độc lập phải cân nhắc các vấn đề như: Nội dung, phạm vi các công việc cụ thể mà KTV nội bộ thực hiện; Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cụ thể; Mức độ chủ quan của KTV nội bộ trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để chứng minh cho các cơ sở dẫn liệu liên quan...

Các nội dung mà KTV độc lập nên thỏa thuận trước với KTV nội bộ bao gồm: Lịch trình công việc; Phạm vi của toàn bộ cuộc kiểm toán; Mức trọng yếu tổng thể đối với BCTC (và mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh cụ thể - nếu có) và mức trọng yếu thực hiện; Các phương pháp chọn mẫu đã được lựa chọn; Lưu trữ hồ sơ về các công việc đã được thực hiện; Các thủ tục soát xét và lập báo cáo...

d/ Sử dụng công việc cụ thể của KTV nội bộ (Đoạn 11-12, A6): Để sử dụng công việc cụ thể của KTV nội bộ, KTV độc lập phải đánh giá và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với công việc đó nhằm khẳng định tính đầy đủ, thích hợp đối với các mục tiêu của KTV độc lập, bao gồm việc đánh giá xem:

- KTV nội bộ thực hiện công việc đó có được đào tạo đầy đủ về chuyên môn và có thành thạo trong công việc không;
- Công việc đó có được giám sát, kiểm tra và lưu lại bằng hồ sơ không;
- Bằng chứng kiểm toán có được thu thập đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra kết luận của KTV nội bộ hay không;
- Kết luận của KTV nội bộ có phù hợp với tình hình thực tế và báo cáo do KTV nội bộ lập có nhất quán với kết quả công việc đã thực hiện hay không;
- Những vấn đề đặc biệt hoặc bất thường mà KTV nội bộ nêu ra đã được xử lý đúng chưa.

Các thủ tục kiểm toán có thể bao gồm: Kiểm tra những khoản mục đã được KTV nội bộ kiểm tra; Kiểm tra những khoản mục khác tương tự; Quan sát các thủ tục KTV nội bộ thực hiện.

3.15. Sử dụng công việc của chuyên gia (CMKiT 620)

a) Khái niệm (Đoạn 06)

Chuyên gia của DNKT (“chuyên gia”): Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được KTV sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Chuyên gia có thể là người của DNKT hoặc Công ty mạng lưới (là lãnh đạo hoặc nhân viên, bao gồm cả cộng tác viên), hoặc người bên ngoài.

Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập và trình bày BCTC.

b) Môi quan hệ và trách nhiệm (Đoạn 03):

KTV và DNKT chịu trách nhiệm toàn bộ về ý kiến kiểm toán đưa ra. Việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của KTV và DNKT về ý kiến kiểm toán. Tuy nhiên, nếu KTV sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của CMKiT và kết luận rằng công việc của chuyên gia là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, KTV có thể sử dụng những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn riêng biệt của chuyên gia như là bằng chứng kiểm toán thích hợp.

c) Yêu cầu:

c.1/ Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia (Đoạn 07, A4-A9): KTV phải xác định sự cần thiết của việc sử dụng công việc của chuyên gia nếu kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

c.2/ Xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán sử dụng công việc của chuyên gia (Đoạn 08, A10): KTV phải xem xét các yếu tố, bao gồm:

- Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
- Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
- Tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán;
- Hiểu biết và kinh nghiệm của KTV đối với các công việc trước đó của chuyên gia;

- Liệu chuyên gia có phải tuân theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của DNKT hay không.

c.3/ Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia (Đoạn 09, A14-A20): KTV phải đánh giá xem chuyên gia có đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cho mục đích kiểm toán hay không. Trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, KTV phải tìm hiểu những lợi ích và những mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia.

c.4/ Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia (Đoạn 10, A21-A22): KTV phải có hiểu biết đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia để xác định nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia và đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

c.5/ Các vấn đề cần thỏa thuận với chuyên gia (Đoạn 11, A23-A31):

- Nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia;
- Vai trò và trách nhiệm của KTV và của chuyên gia;
- Nội dung, lịch trình, phạm vi các cuộc trao đổi giữa KTV và chuyên gia, bao gồm cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp;
- Sự cần thiết phải tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia.

c.6/ Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia (Đoạn 12-13, A32-A40): KTV phải đánh giá:

- Tính phù hợp, hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện và kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác;
- Tính phù hợp, hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia sử dụng;
- Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng.

Nếu KTV nhận thấy công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán, KTV phải thỏa thuận với chuyên gia về nội dung, phạm vi công việc cần tiến hành thêm; hoặc KTV thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán phù hợp.

c.7/ Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong BCKT (Đoạn 14-15, A41-A42)

Khi phát hành BCKT với ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV không được đề cập đến công việc của chuyên gia trừ khi có yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu việc dẫn chứng công việc của chuyên gia trong BCKT, KTV phải nêu rõ trong BCKT là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

Khi phát hành BCKT với ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV có thể dẫn chứng công việc của chuyên gia trong BCKT để giải thích cho ý kiến đó, nhưng phải được sự chấp thuận trước của chuyên gia. Trường hợp này, KTV phải nêu rõ trong BCKT việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

3.16. Thực hiện kiểm toán các khoản mục chủ yếu của BCTC

(Xem chi tiết tại phần III)

Thực hiện kiểm toán thực chất là quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán để làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận và hình thành ý kiến kiểm toán, thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán đã thiết kế tại giai đoạn lập kế hoạch đối với từng chu trình nghiệp vụ hoặc từng khoản mục trên BCTC. Trong phần V, chúng ta sẽ xem xét cách thức tiến hành những công việc trên trong các khoản mục cụ thể, bao gồm:

- Kiểm toán hàng tồn kho;
- Kiểm toán nợ phải thu;
- Kiểm toán tài sản cố định và các khoản đầu tư dài hạn;
- Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;
- Kiểm toán các khoản mục khác: Tiền, các khoản đầu tư ngắn hạn, thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại...

Ngoài ra, sau khi kiểm toán trên các chu trình nghiệp vụ hoặc khoản mục, KTV sẽ thực hiện một số thủ tục kiểm toán nhằm xem xét một số bằng chứng đặc biệt cũng như soát xét lại toàn bộ kết quả trước khi đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán. Nội dung các công việc này là:

- Xem xét các khoản nợ tiềm tàng;
- Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

- Xem xét về tính hoạt động liên tục;
- Đánh giá tổng hợp kết quả (phân tích rà soát tổng thể BCTC, đánh giá sự đầy đủ của bằng chứng kiểm toán, đánh giá tổng hợp sai sót, kiểm tra các thuyết minh, yêu cầu cung cấp thư giải trình của BGD/BQT, soát xét hồ sơ kiểm toán, xem xét các thông tin kèm theo BCTC thường niên...).

Phần lớn các công việc trên nhằm vào những bằng chứng kiểm toán mà do tính chất đặc thù, phải thu thập vào giai đoạn cuối cùng của cuộc kiểm toán. Ngoài ra, đó là những thủ tục soát xét cuối cùng để tạo cơ sở cho KTV đưa ra ý kiến về BCTC trên phương diện tổng thể.

Trong thực tế, giai đoạn thực hiện kiểm toán thường bắt đầu trước khi kết thúc niên độ: KTV dành thời gian kiểm toán giữa kỳ cho việc tìm hiểu, đánh giá kiểm soát nội bộ và thực hiện một số thử nghiệm cơ bản. Các thử nghiệm cơ bản còn lại và những công việc chuẩn bị hoàn thành kiểm toán sẽ được thực hiện trong và sau ngày kết thúc niên độ. Việc phân bổ thời gian cho hai giai đoạn phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó đánh giá rủi ro là một vấn đề quan trọng.

4. KẾT THÚC KIỂM TOÁN

4.1 Báo cáo kiểm toán về BCTC

4.1.1. Các chuẩn mực kiểm toán liên quan Báo cáo kiểm toán về BCTC (CMKiT 700, 705, 706)

a) Hình thành ý kiến kiểm toán (CMKiT 700, Đoạn 11-15, A1-A10)

Để đưa ra ý kiến kiểm toán về việc liệu BCTC có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không, KTV phải kết luận liệu KTV đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, bao gồm xem xét các nội dung cụ thể sau:

- Tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
- Tính chất trọng yếu của các sai sót không được điều chỉnh, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại;
- Các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của BGD;

- Tính đầy đủ của thuyết minh về chính sách kế toán quan trọng của đơn vị, tính nhất quán và phù hợp của các chính sách đó so với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng và đặc điểm cụ thể của đơn vị;

- Tính hợp lý của các ước tính kế toán;

- Sự phù hợp, đáng tin cậy, dễ hiểu và có thể so sánh được của các thông tin trình bày trong BCTC;

- BCTC có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng BCTC hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong BCTC hay không;

- Các thuật ngữ sử dụng (kể cả tiêu đề của từng BCTC) có thích hợp không;

- BCTC có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không;

- Cách trình bày, cấu trúc và nội dung tổng thể của BCTC có hợp lý không;

- Liệu BCTC, bao gồm các thuyết minh liên quan, có phản ánh đầy đủ, thích hợp các giao dịch và sự kiện làm cơ sở để chứng minh BCTC có đạt được mục tiêu trình bày hợp lý hay không.

b) Hình thức và nội dung BCKT (CMKiT 700, Đoạn 20-47, A13-A51; CMKiT 705, Đoạn 16-27, A17-A22 và CMKiT 706, Đoạn 06-08, A1-A11))

BCKT phải được lập bằng văn bản, bao gồm các nội dung sau:

- *Số hiệu*: BCKT phải ghi rõ số hiệu phát hành BCKT của DNKT hoặc chi nhánh DNKT theo từng năm;

- *Tiêu đề*: BCKT phải có tiêu đề chỉ rõ đó là “Báo cáo kiểm toán độc lập”;

- *Người nhận BCKT*: Là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cổ đông, BQT hoặc BGD của đơn vị có BCTC được kiểm toán;

- *Mở đầu của BCKT*: Trong đó, nêu rõ tên đơn vị có BCTC đã được kiểm toán, nêu rõ rằng BCTC đã được kiểm toán và tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ BCTC, kèm theo ngày kết thúc hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo đó,

tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác, nêu rõ ngày lập và số trang của BCTC đã được kiểm toán.

- *Trách nhiệm của BGD đối với BCTC*: Mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC tại đơn vị được kiểm toán (có thể là BGD, Ban quản lý dự án, Ban Giám hiệu...). Phần này cần giải thích rõ BGD chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà BGD xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày BCTC không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn.

- *Trách nhiệm của KTV*: Nêu rõ trách nhiệm của KTV là đưa ra ý kiến về BCTC dựa trên kết quả cuộc kiểm toán và công việc kiểm toán đã được tiến hành theo CMKiT Việt Nam. BCKT cũng phải giải thích rằng KTV phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCTC có còn sai sót trọng yếu hay không. BCKT phải mô tả về cuộc kiểm toán bằng cách nêu rõ về công việc kiểm toán, thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của KTV, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC, việc xem xét kiểm soát nội bộ của đơn vị nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp mà không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ ... BCKT phải nêu rõ liệu KTV có tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà KTV đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán hay không.

- *Ý kiến của KTV*: Tùy theo dạng ý kiến kiểm toán mà KTV sẽ sử dụng các tiêu đề và mẫu câu khác nhau để đưa ra ý kiến kiểm toán.

Căn cứ kết quả kiểm toán, KTV đưa ra 02 dạng ý kiến, gồm: (1) Ý kiến chấp nhận toàn phần; (2) Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, gồm 3 loại: (2.1) Ý kiến ngoại trừ; (2.2) Ý kiến trái ngược; và (2.3) Từ chối đưa ra ý kiến (*Xem thêm tại phần c.1) dưới đây về các dạng ý kiến kiểm toán*).

Nếu KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, KTV phải trình bày trong BCKT một đoạn mô tả về vấn đề dẫn đến việc KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. KTV phải đặt đoạn này ngay trước đoạn “Ý kiến của KTV” trong BCKT và phải sử dụng tiêu đề là “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”.

- Đoạn “*Vấn đề cần nhấn mạnh*” hoặc “*Vấn đề khác*”: (Xem thêm tại phần c.2) dưới đây về các dạng ý kiến kiểm toán).

- *Các trách nhiệm báo cáo khác*: Trong BCKT về BCTC, nếu KTV nêu thêm các trách nhiệm báo cáo khác ngoài trách nhiệm của KTV là báo cáo về BCTC theo CMKiT Việt Nam, các trách nhiệm báo cáo khác này phải được nêu trong một phần riêng trong BCKT có tiêu đề là “Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định” hoặc được đặt tiêu đề khác phù hợp với nội dung của mục đó.

- *Chữ ký của KTV*: BCKT phải có 2 chữ ký, gồm chữ ký của KTV hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và chữ ký của thành viên BGD là người đại diện theo pháp luật phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Dưới mỗi chữ ký nói trên phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán (Giấy CN ĐKHN kiểm toán). Trên chữ ký của thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của DNKT (hoặc chi nhánh DNKT) phát hành BCKT.

- *Ngày lập BCKT*: Ngày lập BCKT không được trước ngày mà KTV thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC. Ngày lập BCKT cũng không được trước ngày lập BCTC.

- *Tên và địa chỉ DNKT*: BCKT phải ghi rõ tên và địa chỉ DNKT.

BCKT cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo cả CMKiT Việt Nam và CMKiT khác: KTV có thể phải tiến hành cuộc kiểm toán theo CMKiT Việt Nam, nhưng ngoài ra cũng có thể phải tuân thủ các CMKiT khác khi tiến hành cuộc kiểm toán. Khi đó, BCKT có thể tham chiếu đồng thời đến CMKiT khác và CMKiT Việt Nam, tuy nhiên, phải đảm bảo các điều kiện nhất định (*Ví dụ, không có mâu thuẫn giữa các yêu cầu của CMKiT Việt Nam và CMKiT khác mà có thể dẫn đến việc phải đưa ra các dạng ý kiến khác; và BCKT phải trình bày các nội dung tối thiểu theo quy định của CMKiT Việt Nam...*)

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng BCTC: Nếu BCTC đã được kiểm toán có trình bày các thông tin bổ sung không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, KTV phải đánh giá liệu những thông tin bổ sung đó có được tách biệt rõ ràng khỏi BCTC đã được kiểm toán hay không.

Nếu những thông tin bổ sung đó không được tách biệt rõ ràng khỏi BCTC đã được kiểm toán, KTV phải yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán thay đổi

cách trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán này. Nếu BGD từ chối thay đổi, KTV phải giải thích trong BCKT rằng các thông tin bổ sung đó chưa được kiểm toán.

Các thông tin bổ sung mà khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng không yêu cầu nhưng do nội dung hoặc cách trình bày mà các thông tin này không được tách biệt rõ ràng khỏi BCTC và vẫn là một phần không thể tách rời của BCTC thì các thông tin này vẫn thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán.

c) Các dạng ý kiến kiểm toán (CMKiT 700, Đoạn 16-19, A11-A12 và CMKiT 705, Đoạn 06-10, A2-A12)

c.1) Căn cứ kết quả kiểm toán, KTV đưa ra các dạng ý kiến, gồm: (1) Ý kiến chấp nhận toàn phần; (2) Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (được chia thành 3 loại: Ý kiến ngoại trừ; Ý kiến trái ngược; và Từ chối đưa ra ý kiến).

**** Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần:*** KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng này khi KTV kết luận rằng BCTC được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng.

**** Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần:*** KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng này khi: (1) Dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTV kết luận rằng BCTC, xét trên phương diện tổng thể, vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc (2) KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra kết luận rằng BCTC, xét trên phương diện tổng thể, không còn sai sót trọng yếu.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần gồm 3 loại:

+ ***Ý kiến kiểm toán ngoại trừ:*** KTV phải trình bày “ý kiến kiểm toán ngoại trừ” trong 2 trường hợp sau:

- Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, KTV kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với BCTC; hoặc

- KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng KTV kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với BCTC.

+ *Ý kiến kiểm toán trái ngược*: KTV phải trình bày “ý kiến kiểm toán trái ngược” khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, KTV kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với BCTC.

+ *Từ chối đưa ra ý kiến*: KTV phải từ chối đưa ra ý kiến khi KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và KTV kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với BCTC.

Bảng sau đây minh họa cách xét đoán của KTV về các dạng ý kiến kiểm toán sử dụng:

<i>Bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần</i>	<i>Xét đoán của KTV về tính chất lan tỏa (*) của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với BCTC</i>	
	<i>Trọng yếu nhưng không lan tỏa</i>	<i>Trọng yếu và lan tỏa</i>
BCTC có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

(*) *Ảnh hưởng lan tỏa đối với BCTC là những ảnh hưởng có tính chất sau: (1) Không chỉ giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC; (2) Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC thì những ảnh hưởng này vẫn đại diện cho một phần quan trọng của BCTC; hoặc (3) Những ảnh hưởng này, nếu liên quan đến các thuyết minh, là vấn đề căn bản để người sử dụng hiểu được BCTC.*

c.2) Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”/”Vấn đề khác” (CMKiT 706, Đoạn 06-08, A1-A11)

KTV có thể thấy cần đưa thêm các thông tin bổ sung trong BCKT, bằng cách:

(1) *Sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”* để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề đã trình bày hoặc thuyết minh trong BCTC mà các vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được BCTC; hoặc

(2) *Sử dụng đoạn “Vấn đề khác”* để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề khác (không được trình bày hoặc thuyết minh trong BCTC), mà các vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của KTV hoặc về BCKT.

Khi sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, KTV phải thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong BCTC có mô tả đầy đủ về vấn đề đó và thể hiện là ý kiến của KTV không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó.

4.1.2. Các quy định pháp luật liên quan

* **Báo cáo kiểm toán** (Điều 16 mục 5 chương 2 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Báo cáo kiểm toán về BCTC và báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác của các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán theo quy định của pháp luật được lập theo quy định của CMKiT Việt Nam.

- KTV hành nghề không được ký báo cáo kiểm toán cho một đơn vị được kiểm toán quá 3 năm liên tục.

* **Báo cáo kiểm toán về BCTC** (Điều 46 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và CMKiT 700)

(1) Báo cáo kiểm toán về BCTC được lập theo quy định của CMKiT và có những nội dung sau đây:

a) Đối tượng của cuộc kiểm toán;

b) Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

c) Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán;

d) Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;

đ) Ý kiến kiểm toán về BCTC đã được kiểm toán;

e) Nội dung khác theo quy định của CMKiT.

(2) Ngày ký báo cáo kiểm toán không được trước ngày ký BCTC.

(3) Báo cáo kiểm toán phải có chữ ký của KTV hành nghề do DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam giao phụ trách cuộc kiểm toán và người đại diện theo pháp luật của DNKT hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật phải là KTV hành nghề.

(4) Báo cáo kiểm toán về BCTC hợp nhất của tập đoàn, tổng công ty theo mô hình công ty mẹ - công ty con được thực hiện theo quy định của CMKiT.

(Xem thêm Phần IV.4 tóm tắt các quy định của CMKiT 700, 705, 706)

*** Báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác** (Điều 47 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và CMKiT 800)

Báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác được lập trên cơ sở quy định tại Điều 46 của Luật Kiểm toán độc lập và CMKiT phù hợp với từng cuộc kiểm toán.

(Xem thêm Phần VI.1 tóm tắt các quy định của CMKiT 800, 805, 810)

*** Giải trình về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán** (Điều 17 mục 5 chương 2 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền trong từng lĩnh vực liên quan có quyền yêu cầu DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, DNKT nước ngoài cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới, đơn vị được kiểm toán giải trình trực tiếp hoặc bằng văn bản về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

- Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên của đơn vị được kiểm toán có quyền yêu cầu DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, DNKT nước ngoài cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới giải trình trực tiếp hoặc bằng văn bản về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

- Khi có yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong từng lĩnh vực liên quan, của Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên của đơn vị được kiểm toán, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, DNKT nước ngoài cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới và đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm giải trình trực tiếp hoặc bằng văn bản.

*** Ý kiến kiểm toán** (Điều 48 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

- Căn cứ vào kết quả kiểm toán, KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải đưa ra ý kiến về BCTC và các nội dung khác đã được kiểm toán theo quy định của CMKiT.

- Bộ Tài chính quy định nội dung không được ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán phù hợp với CMKiT.

- Cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền, đại diện chủ sở hữu đối với đơn vị được kiểm toán có quyền yêu cầu DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và đơn vị được kiểm toán giải trình về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

4.2. Thông tin so sánh – Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh (CMKiT 710)

a) Khái niệm (Đoạn 06):

Thông tin so sánh: Là các số liệu và thuyết minh của một hay nhiều kỳ trước được trình bày trong BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng;

Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày như một phần không thể tách rời của BCTC kỳ hiện tại, và phải được xem xét trong mối liên hệ với các số liệu và thuyết minh liên quan đến kỳ hiện tại (gọi là "dữ liệu kỳ hiện tại"). Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh tương ứng phụ thuộc vào yêu cầu trình bày và mức độ liên quan đến dữ liệu kỳ hiện tại. Trường hợp này, KTV chỉ đưa ra ý kiến về BCTC của kỳ hiện tại mà không đề cập đến dữ liệu tương ứng;

Thông tin so sánh - BCTC so sánh: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày nhằm mục đích so sánh với BCTC của kỳ hiện tại mà không nhất thiết là một phần của BCTC kỳ hiện tại. Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh của BCTC so sánh này phải tương ứng với mức độ chi tiết của các thông tin trong BCTC kỳ hiện tại. Nếu BCTC so sánh đã được kiểm toán thì KTV phải đề cập đến ý kiến kiểm toán về BCTC so sánh khi đưa ra ý kiến về BCTC kỳ hiện tại.

b) Thủ tục kiểm toán (Đoạn 07-09, A1)

KTV phải xác định xem BCTC có bao gồm các thông tin so sánh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng và các thông tin đó có được phân loại phù hợp hay không, cụ thể là:

- Thông tin so sánh có nhất quán với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ trước hay không, hay đã được trình bày lại (nếu thích hợp);

- Chính sách kế toán được phản ánh trong thông tin so sánh có nhất quán với chính sách áp dụng trong kỳ hiện tại hay không, hoặc các thay đổi (nếu có) đã được hạch toán, trình bày và thuyết minh thỏa đáng hay chưa.

Khi kiểm toán kỳ hiện tại, nếu nhận thấy có thể có sai sót trọng yếu trong thông tin so sánh, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem sai sót trọng yếu có tồn tại hay không. KTV phải tuân thủ các quy định của CMKiT số 560, trong trường hợp KTV đã kiểm toán BCTC kỳ trước. Nếu BCTC kỳ trước được sửa đổi, KTV phải xác định xem thông tin so sánh trong BCTC kỳ hiện tại có phù hợp với BCTC được sửa đổi hay không.

KTV phải yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán và liên quan đến bất kỳ vấn đề nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh trong BCTC kỳ hiện tại.

c) Báo cáo kiểm toán

c.1/ Trường hợp BCTC có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng (Đoạn 10-14, A2-A7): KTV không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng này, trừ các trường hợp sau:

- *BCKT về BCTC kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý* : KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về BCTC kỳ hiện tại và mô tả ảnh hưởng của vấn đề đó.

- *KTV thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ trước, trong khi BCKT về BCTC kỳ trước đã phát hành lại có ý kiến chấp nhận toàn phần và BCTC chưa trình bày lại các dữ liệu tương ứng cho phù hợp hay chưa đưa ra các thuyết minh thích hợp*: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc trái ngược trong BCKT về BCTC kỳ hiện tại do có sai sót trọng yếu trong các dữ liệu tương ứng của BCTC.

- *BCTC kỳ trước không được kiểm toán*: KTV phải trình bày tại đoạn “Vấn đề khác” trong BCKT là dữ liệu tương ứng (BCTC kỳ trước) chưa được kiểm toán. Tuy nhiên, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của KTV trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại.

Trường hợp BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định không cấm và KTV quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của KTV tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng thì KTV phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong BCKT là BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán, ngày lập BCKT về BCTC kỳ trước và dạng ý kiến kiểm toán mà KTV tiền nhiệm đã đưa ra. Nếu ý kiến kiểm toán của KTV tiền nhiệm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì phải nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó.

c.2/ Trường hợp BCTC có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp BCTC so sánh (A15-19, A8-A11): KTV phải đề cập đến từng kỳ có BCTC so sánh đã được kiểm toán.

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu ý kiến của KTV về BCTC kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó thì KTV phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” về lý do chi tiết của sự khác biệt theo quy định của CMKĐT số 706.

Trường hợp BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán: KTV phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong BCKT là BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán, ngày lập BCKT về BCTC kỳ trước và dạng ý kiến kiểm toán mà KTV tiền nhiệm đã đưa ra. Nếu ý kiến kiểm toán của KTV tiền nhiệm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì phải nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó. Tuy nhiên, KTV không phải làm điều này nếu như BCKT của KTV tiền nhiệm về BCTC kỳ trước được phát hành lại cùng thời điểm và được trình bày cùng với BCTC kỳ hiện tại.

Nếu kết luận rằng có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến BCTC kỳ trước nhưng KTV tiền nhiệm đã không phát hiện ra và không đề cập trong BCKT về BCTC kỳ trước: KTV phải trao đổi về sai sót này với BGD và BQT đơn vị được kiểm toán và yêu cầu thông báo sai sót này cho KTV tiền nhiệm. Nếu BCTC kỳ

trước được sửa đổi và KTV tiền nhiệm đồng ý phát hành BCKT mới về BCTC kỳ trước đã sửa đổi, KTV chỉ phải đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC kỳ hiện tại.

Nếu BCTC kỳ trước không được kiểm toán: KTV phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” rằng BCTC so sánh (BCTC kỳ trước) đã không được kiểm toán. Tuy nhiên, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của KTV trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại.

4.3. Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán (CMKiT 720)

a) Khái niệm (Đoạn 05):

Các thông tin khác: Là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính (ngoài BCTC và BCKT), theo luật hoặc thông lệ, được trình bày trong tài liệu có BCTC và BCKT;

Điểm không nhất quán: Là mâu thuẫn giữa thông tin khác với thông tin trong BCTC đã được kiểm toán. Điểm không nhất quán trọng yếu có thể làm phát sinh nghi ngờ về kết luận kiểm toán từ những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được và có thể còn làm phát sinh nghi ngờ về cơ sở để KTV đưa ra ý kiến về BCTC;

Thông tin sai lệch: Là các thông tin khác không liên quan tới các vấn đề được nêu trong BCTC đã được kiểm toán và các thông tin này được trình bày hoặc công bố không chính xác. Thông tin sai lệch trọng yếu có thể làm giảm độ tin cậy của tài liệu có BCTC đã được kiểm toán.

b) Xem xét các thông tin khác (Đoạn 06, 07, A5): KTV phải xem xét các thông tin khác để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu so với BCTC đã được kiểm toán (nếu có). KTV phải thực hiện biện pháp tiếp cận phù hợp với BGD hoặc BQT đơn vị được kiểm toán để có được các thông tin khác trước ngày lập BCKT. Nếu không thể thu thập các thông tin khác trước ngày lập BCKT thì KTV cần xem xét các thông tin khác ngay khi có thể.

c) Điểm không nhất quán trọng yếu : Khi xem xét các thông tin khác, nếu phát hiện điểm không nhất quán trọng yếu thì KTV phải xác định xem liệu có cần sửa đổi BCTC đã được kiểm toán hoặc sửa đổi các thông tin khác hay không.

c.1/ Trường hợp phát hiện điểm không nhất quán trọng yếu trước ngày lập BCKT (Đoạn 09-10, A6-A7):

Nếu việc sửa đổi BCTC đã được kiểm toán là cần thiết nhưng BGD đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705.

Nếu việc sửa đổi thông tin khác là cần thiết nhưng BGD đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi: KTV phải trao đổi với BQT và trình bày trong BCKT đoạn “Vấn đề khác” mô tả các điểm không nhất quán trọng yếu theo quy định của CMKiT số 706. KTV cũng có thể lựa chọn việc không phát hành BCKT; hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định cho phép.

c.2/ Trường hợp phát hiện điểm không nhất quán trọng yếu sau ngày lập BCKT (Đoạn 11-13, A8-A9):

Nếu việc sửa đổi BCTC đã được kiểm toán là cần thiết thì KTV phải thực hiện theo quy định của CMKiT số 560.

Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết và BGD đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi thì KTV phải tiến hành thêm các thủ tục cần thiết tùy từng trường hợp. Nếu BGD đơn vị được kiểm toán không đồng ý sửa đổi thì KTV phải thông báo với BQT và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác, ví dụ, tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

d) Thông tin sai lệch trọng yếu (Đoạn 14-16, A10-A11): Khi xem xét các thông tin khác để xác định những điểm không nhất quán trọng yếu, nếu phát hiện ra thông tin sai lệch trọng yếu thì KTV phải trao đổi vấn đề này với BGD đơn vị được kiểm toán.

Sau khi trao đổi, nếu xét thấy chưa thỏa đáng, KTV phải yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán tham khảo ý kiến của bên thứ ba có đủ năng lực, như chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị và KTV phải xem xét các ý kiến này.

Nếu KTV kết luận có điểm sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác nhưng BGD đơn vị không chấp nhận sửa đổi thì KTV phải thông báo với BQT và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác, ví dụ, tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

4.4. Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với BQT đơn vị được kiểm toán (CMKiT 260)

a/ Khái niệm (Đoạn 10)

Ban quản trị: Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày BCTC của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt BCTC mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện.

Ban Giám đốc: Là những người có trách nhiệm trực tiếp quản lý và điều hành hoạt động của doanh nghiệp, tổ chức hoặc các chức danh khác theo quy định của Điều lệ công ty hoặc văn bản của cấp quản lý có thẩm quyền về tổ chức bộ máy hoạt động của tổ chức. Tùy theo từng đơn vị, Ban Giám đốc có thể bao gồm toàn bộ hoặc một số thành viên trong Ban quản trị của đơn vị, ví dụ Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị, hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đối với doanh nghiệp tư nhân. Thành viên Ban Giám đốc bao gồm những người có chức danh: Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty, hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh Công ty.

b/ Trách nhiệm (Đoạn 05-07)

KTV có trách nhiệm trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán về các vấn đề quan trọng theo quy định của CMKiT, ngoài ra, CMKiT không yêu cầu KTV phải thực hiện các thủ tục cụ thể nhằm phát hiện các vấn đề khác để trao đổi với BQT. CMKiT cũng không hạn chế các vấn đề mà KTV có thể trao đổi với BQT đơn vị. Tuy nhiên, cần lưu ý là pháp luật và các quy định có liên quan có thể hạn chế việc KTV trao đổi một số vấn đề nhất định với BQT đơn vị được kiểm toán, ví dụ, các thông tin có thể ảnh hưởng đến quá trình điều tra của cơ quan chức năng về hành vi vi phạm hoặc nghi ngờ có hành vi vi phạm pháp luật. Trong những trường hợp đó, KTV cần tham khảo ý kiến của các chuyên gia tư vấn pháp luật.

BGD đơn vị được kiểm toán cũng có trách nhiệm trao đổi với BQT đơn vị về những vấn đề quản trị cần quan tâm. Việc trao đổi của KTV đối với BQT không làm giảm trách nhiệm trao đổi của BGD và ngược lại.

c/ Xác định đối tượng cần trao đổi trong BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 11-13, A1-A8)

Tùy theo đặc điểm, cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán mà KTV phải xác định thành viên nào phù hợp trong BQT đơn vị được kiểm toán mà KTV cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận hoặc một cá nhân cụ thể trong BQT, KTV phải xác định xem có cần trao đổi lại với toàn bộ BQT hay không.

d/ Các vấn đề cần trao đổi (Đoạn 14-17, A9-A23)

KTV phải trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau:

+ Trách nhiệm của KTV trong cuộc kiểm toán BCTC (*KTV có trách nhiệm đưa ra ý kiến về BCTC do BGD đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày dưới sự giám sát của BQT đơn vị. Việc thực hiện kiểm toán BCTC không làm giảm trách nhiệm của BGD hoặc BQT đơn vị được kiểm toán*).

+ Các nội dung chính về phạm vi và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch.

+ Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán, bao gồm: Nhận xét về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị, gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong BCTC; Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán; Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán được KTV trực tiếp trao đổi hay lập thành văn bản gửi BGD đơn vị; Các vấn đề cần BGD và BQT giải trình bằng văn bản; Các vấn đề khác mà KTV xét đoán là quan trọng đối với việc giám sát quá trình lập và trình bày BCTC (nếu có)...

+ Tính độc lập của KTV (đối với trường hợp đơn vị được kiểm toán là tổ chức niêm yết)

d/ Quá trình trao đổi (Đoạn 18-22, A28-A44)

KTV phải kịp thời trao đổi bằng lời hoặc bằng văn bản với BQT đơn vị về các vấn đề nêu trên. Khi trao đổi bằng lời, KTV phải ghi lại nội dung vấn đề đã trao đổi, thời gian thực hiện và những người tham gia trao đổi. Trường hợp trao đổi bằng văn bản, KTV phải lưu trong HSKT văn bản trao đổi.

KTV phải đánh giá xem nội dung trao đổi 2 chiều giữa KTV với BQT đơn vị được kiểm toán đã thoả đáng cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng

(nếu có) đến quá trình đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu và khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, đồng thời thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp.

4.5. Trao đổi về những khiếm khuyết trong KSNB với BQT và BGD đơn vị được kiểm toán (CMKiT 265)

4.5.1. Khái niệm (Đoạn 06)

Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ: Khiếm khuyết này tồn tại khi: (i) Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong BCTC; hoặc (ii) Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong BCTC.

Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của KTV là đủ nghiêm trọng và cần sự lưu ý của BQT đơn vị được kiểm toán.

4.5.2. Nội dung và hình thức trao đổi (Đoạn 07-11, A1-A30)

Dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện, nếu phát hiện có khiếm khuyết trong KSNB, KTV phải xác định xem liệu một khiếm khuyết riêng lẻ hay các khiếm khuyết kết hợp lại có tạo nên những khiếm khuyết nghiêm trọng hay không.

KTV phải trao đổi bằng văn bản (ví dụ, dưới hình thức thư quản lý) một cách kịp thời với BQT đơn vị được kiểm toán về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong KSNB được phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Đồng thời, KTV cũng phải trao đổi một cách kịp thời với BGD và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán về các khiếm khuyết nghiêm trọng mà KTV đã trao đổi hoặc có ý định trao đổi với BQT và các khiếm khuyết khác trong KSNB được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà KTV xét đoán thấy là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của BGD đơn vị được kiểm toán.

Trong văn bản trao đổi, KTV phải mô tả các khiếm khuyết, ảnh hưởng tiềm tàng của các khiếm khuyết đó và cung cấp đầy đủ thông tin để giúp BQT và BGD đơn vị được kiểm toán hiểu được bối cảnh của thông tin trao đổi (*bao gồm giải thích mục đích của cuộc kiểm toán là chỉ để đưa ra ý kiến về BCTC, do đó, công việc kiểm toán bao gồm xem xét KSNB liên quan đến quá trình lập và trình bày BCTC để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp, nhưng không nhằm*

mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của KSNB và các vấn đề KTV báo cáo chỉ bao gồm các khiếm khuyết phát hiện trong quá trình kiểm toán mà KTV cho là nghiêm trọng và cần báo cáo với BQT và BGD đơn vị được kiểm toán).

4.6. Hồ sơ kiểm toán (Điều 49 Luật Kiểm toán độc lập, Mục 6 Chương 2 NĐ 17/2012/NĐ-CP và CMKiT số 230)

4.6.1. Khái niệm (CMKiT 230, Đoạn 06)

Tài liệu kiểm toán: Là các ghi chép và lưu trữ trên giấy và các phương tiện khác về các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán liên quan đã thu thập và kết luận của KTV;

Hồ sơ kiểm toán (HSKT): Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do KTV thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Tài liệu trong HSKT được thể hiện trên giấy, trên phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành.

4.6.2. Nội dung và hình thức tài liệu, HSKT (CMKiT 230, Đoạn 07-13, A1-A20)

Yêu cầu về tài liệu, HSKT: KTV phải lập tài liệu kiểm toán **kịp thời** và **đầy đủ** để KTV có kinh nghiệm không tham gia cuộc kiểm toán dựa vào đó có thể hiểu được: Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện (gồm: đặc điểm xác định các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra, người thực hiện/ngày hoàn thành công việc kiểm toán, người soát xét công việc kiểm toán, thời gian, phạm vi soát xét...); Kết quả các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập; Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, kết luận đưa ra và các xét đoán chuyên môn quan trọng của KTV; Nội dung thảo luận các vấn đề quan trọng với BGD/BQT đơn vị và những người khác (kể cả thời gian và người tham gia thảo luận); Cách giải quyết các vấn đề không nhất quán đã phát hiện được (nếu có);...Ngoài ra, HSKT còn phải lưu lại lý do việc KTV không áp dụng một yêu cầu nào đó của CMKiT, thủ tục kiểm toán thay thế, các vấn đề phát sinh sau ngày lập BCKT... (nếu có)

Trên thực tế, hồ sơ kiểm toán (HSKT) thường được chia thành 02 loại: HSKT chung và HSKT năm.

HSKT chung thường gồm: Tên và số hiệu hồ sơ; ngày, tháng lập và ngày, tháng lưu trữ; Các thông tin chung về khách hàng; Các tài liệu về thuế; Các tài liệu về nhân sự; Các tài liệu về kế toán; Các hợp đồng hoặc thoả thuận với bên

thứ ba có hiệu lực trong thời gian dài (ít nhất cho hai năm tài chính); Các tài liệu khác. Hồ sơ kiểm toán chung được cập nhật hàng năm khi có sự thay đổi liên quan đến các tài liệu đề cập trên đây.

HSKT năm thường gồm: Thông tin về người lập, người kiểm tra (soát xét) HSKT; Các văn bản về tài chính, kế toán, thuế... của cơ quan Nhà nước và cấp trên liên quan đến năm tài chính được kiểm toán; Báo cáo kiểm toán, thư quản lý, BCTC và các báo cáo khác... (bản chính thức); Hợp đồng kiểm toán và bản thanh lý hợp đồng; Những bằng chứng về kế hoạch kiểm toán và kết luận trong việc đánh giá rủi ro; Các bằng chứng kiểm toán mà KTV và DNKT thu thập được trong quá trình kiểm toán; Các kết luận của KTV về những vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán và các thủ tục mà KTV đã thực hiện để giải quyết các vấn đề đó; Các tài liệu liên quan khác.

4.3 Mục đích của tài liệu, hồ sơ kiểm toán (CMKiT 230, Đoạn 02-03)

- Cung cấp bằng chứng của cơ sở đưa ra kết luận của KTV về việc đạt được mục tiêu tổng thể của KTV (CMKiT 200) và bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với CMKiT, pháp luật và các quy định có liên quan.

- Trợ giúp nhóm kiểm toán trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

- Trợ giúp việc chỉ đạo, giám sát, soát xét công việc của nhóm kiểm toán (theo CMKiT 220);

- Trợ giúp nhóm kiểm toán giải trình về công việc đã thực hiện;

- Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán trong tương lai;

- Phục vụ việc soát xét kiểm soát chất lượng và kiểm tra (theo Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1);

- Phục vụ các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài;...

4.4. Hoàn thiện HSKT và thời gian lưu trữ HSKT (CMKiT 230, Đoạn 14-16, A21-A24)

- *Phân loại, sắp xếp, hoàn thiện HSKT*: KTV phải phân loại, sắp xếp tài liệu kiểm toán vào HSKT theo trật tự nhất định mà DNKT quy định và thực hiện việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời (*trong thời gian không quá 60 ngày kể từ ngày lập BCKT*). Việc hoàn thiện HSKT không được liên quan đến thực hiện các thủ tục kiểm toán mới, hoặc đưa ra kết luận mới, mà chỉ đơn thuần gồm các

thủ tục hành chính (như: Xóa bỏ, hủy các tài liệu đã bị thay thế; Sắp xếp thứ tự, gộp và đánh tham chiếu chéo giữa các giấy tờ làm việc; Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ; Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên nhóm kiểm toán trước ngày lập BCKT....)

- *Thời hạn lưu trữ:* Sau khi hoàn thành việc hoàn thiện HSKT, KTV không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu kiểm toán nào trước khi hết thời hạn lưu trữ. Thời hạn lưu trữ HSKT tối thiểu là 10 năm kể từ ngày lập BCKT hoặc ngày lập BCKT tập đoàn

- *Khi xét thấy cần phải sửa đổi tài liệu kiểm toán đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi đã hoàn thiện HSKT:* KTV phải ghi chép và lưu lại trong HSKT về lý do sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán, người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện việc sửa đổi, bổ sung đó.

4.5. Lưu trữ hồ sơ kiểm toán (Điều 18 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục để duy trì tính bảo mật, an toàn, toàn vẹn, có khả năng tiếp cận và phục hồi được của hồ sơ kiểm toán theo quy định của CMKiT.

- Hồ sơ kiểm toán có thể được lưu trữ bằng giấy hoặc dữ liệu điện tử.

- DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục về lưu trữ hồ sơ kiểm toán trong thời hạn tối thiểu là 10 năm kể từ ngày phát hành báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán theo quy định của CMKiT.

4.6. Khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán (Điều 19 NĐ17/2012/NĐ-CP)

Chỉ được khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán trong các trường hợp sau đây:

- Theo quyết định của người có thẩm quyền của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam trên cơ sở đảm bảo nghĩa vụ về tính bảo mật theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập.

- Khi có yêu cầu của Toà án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, Cơ quan điều tra, Cơ quan thanh tra, Kiểm toán Nhà nước, Bộ Tài chính và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật.

- Khi có yêu cầu kiểm tra chất lượng kiểm toán; giải quyết khiếu nại, tranh chấp trong hoạt động kiểm toán và các yêu cầu khác theo quy định của pháp luật.

4.7. Tiêu hủy hồ sơ kiểm toán (Điều 20 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Hồ sơ kiểm toán đã hết thời hạn lưu trữ, nếu không có quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì được tiêu hủy theo quyết định của người đại diện theo pháp luật của DNKT hoặc giám đốc của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

- Hồ sơ kiểm toán lưu trữ của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài nào thì DNKT, chi nhánh đó thực hiện tiêu hủy.

- Hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng giấy thì DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam thực hiện việc tiêu hủy hồ sơ kiểm toán bằng cách đốt cháy, cắt, xé nhỏ bằng máy hoặc bằng phương pháp khác nhưng phải bảo đảm các thông tin, số liệu trong hồ sơ kiểm toán đã tiêu hủy không thể sử dụng lại được.

- Hồ sơ kiểm toán lưu trữ bằng dữ liệu điện tử được tiêu hủy phù hợp với quy định của pháp luật có liên quan.

- Thủ tục tiêu hủy tài liệu kiểm toán:

+ Người đại diện theo pháp luật của DNKT, giám đốc của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam quyết định thành lập “Hội đồng tiêu hủy hồ sơ kiểm toán hết thời hạn lưu trữ”. Thành phần Hội đồng phải có: lãnh đạo DNKT hoặc giám đốc của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, đại diện của bộ phận lưu trữ và đại diện bộ phận chuyên môn;

+ Hội đồng tiêu hủy hồ sơ kiểm toán phải tiến hành kiểm kê, đánh giá, phân loại theo từng loại hồ sơ kiểm toán, lập “Danh mục hồ sơ kiểm toán tiêu hủy” và “Biên bản tiêu hủy hồ sơ kiểm toán hết thời hạn lưu trữ”;

+ “Biên bản tiêu hủy hồ sơ kiểm toán hết thời hạn lưu trữ” phải lập ngay sau khi tiêu hủy hồ sơ kiểm toán và phải ghi rõ các nội dung: loại hồ sơ kiểm toán đã tiêu hủy, kết luận và chữ ký của các thành viên Hội đồng tiêu hủy.

4.8. Lưu trữ, khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán điện tử và hồ sơ, tài liệu về các dịch vụ khác (Điều 21 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng dữ liệu điện tử là các băng từ, đĩa từ... phải được sắp xếp theo thứ tự thời gian, được bảo quản với đủ các điều kiện

kỹ thuật chống thoái hoá chứng từ điện tử và chống tình trạng truy cập thông tin bất hợp pháp từ bên ngoài.

- Trường hợp hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng dữ liệu điện tử trên thiết bị đặc biệt thì phải lưu trữ các thiết bị đọc tin phù hợp đảm bảo khai thác được khi cần thiết.

- Việc lưu trữ, khai thác, sử dụng và tiêu hủy hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng dữ liệu điện tử thực hiện theo quy định tại Nghị định 17/2012/NĐ-CP.

- Việc lập, bảo quản lưu trữ, tiêu hủy và khai thác, sử dụng hồ sơ, tài liệu về các dịch vụ khác được thực hiện như đối với hồ sơ kiểm toán theo quy định trên.

II. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VỚI CÁC NỘI DUNG ĐẶC BIỆT

1. Kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt (CMKiT 800)

a) Khái niệm (Đoạn 06)

BCTC cho mục đích đặc biệt: Là BCTC được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt.

Khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của những người sử dụng cụ thể.

b) Yêu cầu

b.1/ Khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán (Đoạn 08, A5-A8): KTV phải xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng. Khi kiểm toán BCTC cho mục đích đặc biệt, KTV phải tìm hiểu mục đích của việc lập BCTC, người sử dụng dự kiến và các bước mà BGD đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

b.2/ Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán BCTC cho mục đích đặc biệt (Đoạn 09-10, A9-A12): KTV phải xác định liệu việc áp dụng các CMKiT có liên quan có yêu cầu các vấn đề cần lưu ý trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán hay không. Trường hợp BCTC được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, KTV phải tìm hiểu những diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà BGD đơn vị được kiểm toán thể hiện trong việc lập BCTC đó. Một diễn giải được coi là quan trọng khi áp dụng

một diễn giải hợp lý khác sẽ tạo nên sự khác biệt trọng yếu trong các thông tin được trình bày trong BCTC.

b.3/ Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập BCKT về BCTC cho mục đích đặc biệt (Đoạn 11-14, A13-A15) : KTV phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của CMKiT số 700. KTV cần đánh giá xem BCTC có mô tả thích hợp từng diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà BCTC được lập và trình bày căn cứ vào diễn giải đó.

Ngoài các nội dung theo quy định của CMKiT số 700, BCKT phải có các nội dung sau:

- Mô tả mục đích của việc lập BCTC và đối tượng sử dụng BCTC dự kiến (nếu cần), hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong BCTC cho mục đích đặc biệt;

- Đề cập đến trách nhiệm của BGD đơn vị trong việc xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị hay không - *nếu BGD đơn vị lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày BCTC để lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt;*

- Bao gồm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nhằm thông báo cho người sử dụng BCKT là BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt và do đó, BCTC này có thể không phù hợp cho mục đích khác.

2. Kiểm toán BCTC riêng lẻ và các yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của BCTC (CMKiT 805)

a) Khái niệm (Đoạn 06)

Một BCTC riêng lẻ hoặc một yếu tố, tài khoản, khoản mục (“*yếu tố*”) cụ thể của một BCTC phải bao gồm cả các thuyết minh liên quan kèm theo. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin giải thích khác liên quan đến BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố của một BCTC.

b) Yêu cầu

b.1/ Khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một BCTC (Đoạn 07-09, A5-A9): KTV phải:

- Tuân thủ tất cả các CMKiT Việt Nam liên quan đến cuộc kiểm toán, ngay cả khi KTV được bổ nhiệm để kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị. Nếu không được bổ nhiệm để kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị, KTV

phải xác định xem có thể thực hiện được việc kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một BCTC theo các CMKiT Việt Nam hay không;

- Xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố của BCTC, có cung cấp đầy đủ các thuyết minh thích hợp để người sử dụng có thể hiểu được các thông tin trong BCTC riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán, và hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin trong BCTC riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán đó hay không;

- Xem xét liệu dạng ý kiến kiểm toán dự kiến nêu trong điều khoản của HĐKT đã phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay chưa, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

b.2/ Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một BCTC (Đoạn 10, A10-A14): KTV phải áp dụng tất cả các CMKiT Việt Nam phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. KTV cần xem xét kỹ lưỡng để xác định CMKiT nào được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán. KTV có thể sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) cho cuộc kiểm toán một BCTC riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một BCTC, tuy nhiên, vẫn phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán BCTC riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một BCTC nhằm thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Mức trọng yếu được xác định đối với BCTC riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một BCTC có thể thấp hơn mức trọng yếu được xác định đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị được kiểm toán. Điều này sẽ ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán cũng như ảnh hưởng đến việc đánh giá các sai sót chưa điều chỉnh.

b.3/ Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập BCKT về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC (Đoạn 11-17, A15-A18): KTV phải áp dụng các quy định của CMKiT số 700, được vận dụng cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. KTV cần lưu ý các trường hợp sau:

(1) *Nếu KTV thực hiện hợp đồng kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC kết hợp với hợp đồng kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị:* KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán riêng cho từng hợp đồng kiểm toán.

(2) *Nếu đơn vị phát hành BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC đã được kiểm toán cùng với bộ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán mà*

việc trình bày BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC không thể hiện rõ sự phân biệt với bộ BCTC (đầy đủ): KTV phải yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán sửa đổi cách trình bày. KTV cũng phải thể hiện rõ sự phân biệt giữa ý kiến kiểm toán về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC với ý kiến kiểm toán về bộ BCTC (đầy đủ). Nếu chưa đảm bảo phân biệt rõ giữa các ý kiến kiểm toán này thì KTV chưa được phát hành BCKT về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC.

(3) Nếu KTV đưa ra “Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần” đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị, hoặc BCKT có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác”: KTV phải xác định ảnh hưởng có thể có đến BCKT về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của BCTC. Nếu thích hợp, KTV phải đưa ra “Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần” đối với BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC, hoặc phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong BCKT đó.

(4) Nếu KTV đưa ra “Ý kiến trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến” đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị: KTV không được trình bày cả hai ý kiến kiểm toán sau trên cùng một BCKT: (1) “Ý kiến chấp nhận toàn phần” đối với BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể; và (2) “Ý kiến trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến” đối với bộ BCTC (đầy đủ), vì điều này có thể gây mâu thuẫn và khó hiểu cho người đọc.

(5) Nếu KTV đưa ra “Ý kiến trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến” đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị nhưng lại đưa ra “Ý kiến chấp nhận toàn phần” đối với một yếu tố cụ thể của bộ BCTC đó: KTV chỉ được thực hiện điều này, nếu thỏa mãn 3 điều kiện sau: (1) Pháp luật và các quy định không cấm; (2) Trình bày riêng và công bố riêng 2 BCKT, trong đó, 1 BCKT có “Ý kiến chấp nhận toàn phần” đối với yếu tố cụ thể trong bộ BCTC (đầy đủ) và 1 BCKT có “Ý kiến trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến” về tổng thể bộ BCTC (đầy đủ); và (3) Yếu tố cụ thể không chiếm tỷ trọng lớn trong bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị.

(6) Nếu KTV đưa ra “Ý kiến trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến” đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị thì KTV không được đưa ra “Ý kiến chấp nhận toàn phần” đối với BCTC riêng lẻ trong bộ BCTC (đầy đủ) đó, vì BCTC riêng lẻ là một bộ phận quan trọng của bộ BCTC (đầy đủ).

3. Dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt (CMKiT 810)

a) Khái niệm (Đoạn 04)

Tiêu thức áp dụng: Là tiêu thức được BGĐ đơn vị được kiểm toán áp dụng để lập và trình bày BCTC tóm tắt.

BCTC (đầy đủ) được kiểm toán: Là bộ BCTC đầy đủ đã được KTV kiểm toán theo các CMKiT Việt Nam và BCTC tóm tắt được trích từ BCTC (đầy đủ) này.

BCTC tóm tắt: Là các thông tin tài chính quá khứ được trích từ BCTC (đầy đủ) nhưng có ít thông tin chi tiết hơn so với BCTC (đầy đủ) và vẫn được trình bày theo cấu trúc nhất quán với BCTC (đầy đủ), thể hiện các nguồn lực hoặc nghĩa vụ kinh tế của đơn vị tại cùng một thời điểm hoặc trong cùng một thời kỳ.

b) Yêu cầu

b.1/ Chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt (Đoạn 05-07, A1-A7): KTV chỉ được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt khi đã thực hiện kiểm toán BCTC (đầy đủ) mà BCTC tóm tắt được trích ra.

Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt, KTV phải thực hiện các thủ tục:

- Xác định xem các tiêu thức áp dụng để lập BCTC tóm tắt có thể chấp nhận được hay không;

- Yêu cầu BGĐ đơn vị cam kết về thực hiện các trách nhiệm của BGĐ (gồm: (1) Lập và trình bày BCTC tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng; (2) Đảm bảo BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng BCTC tóm tắt mà không có khó khăn, cản trở nào; (3) Đính kèm báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt vào tài liệu có BCTC tóm tắt và chỉ ra rằng KTV đã đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt đó);

- Thỏa thuận với BGĐ về dạng ý kiến của KTV đối với BCTC tóm tắt.

Nếu KTV kết luận rằng các tiêu thức áp dụng là không phù hợp hoặc BGĐ đơn vị không cam kết thực hiện các trách nhiệm thì KTV không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ CMKiT số 810, do đó, trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ đã được thực hiện theo CMKiT số 810.

b.2/ Các thủ tục của KTV (Đoạn 08, A8): Để đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt, KTV phải thực hiện các thủ tục:

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có trình bày thỏa đáng nội dung các thông tin tóm tắt và có xác định rõ bộ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán hay không;

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có trình bày rõ nguồn có thể cung cấp BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán; hoặc pháp luật và các quy định có quy định về việc không nhất thiết phải cung cấp BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán cho người sử dụng BCTC tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập và trình bày BCTC tóm tắt (*trường hợp BCTC tóm tắt không được đính kèm với BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán*);

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có công bố thỏa đáng các tiêu thức áp dụng hay không;

- So sánh BCTC tóm tắt với các thông tin liên quan trong BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán để xác định xem BCTC tóm tắt có phù hợp hoặc có thể được tính toán lại từ các thông tin liên quan trong BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán hay không;

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có được lập và trình bày dựa trên các tiêu thức áp dụng hay không, có đủ các thông tin cần thiết và được trình bày tổng hợp ở mức độ thích hợp không;

- Đánh giá xem bộ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng BCTC tóm tắt mà không có những cản trở nào hay không;

- Các thủ tục khác (nếu cần) ...

b.3/ Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) (Đoạn 12-13, A10)

Trong trường hợp báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt được lập sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ), báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt phải chỉ ra rằng BCTC tóm tắt và BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) mà các sự kiện đó có thể cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trên BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán.

Nếu KTV nhận thấy các sự kiện đã có tại ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) cần phải xem xét thêm mà trước đó KTV chưa phát hiện ra: KTV không

được phát hành báo cáo về BCTC tóm tắt cho đến khi kết thúc việc thực hiện các lưu ý liên quan đến BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán theo quy định tại CMKiT số 560.

b.4/ Báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt

(1) Báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt phải bao gồm những yếu tố sau (Đoạn 14, A11-A12; đoạn 17-19, A15)):

- Tiêu đề báo cáo chỉ rõ đây là “Báo cáo của KTV độc lập”;
- Người nhận báo cáo;
- Đoạn mở đầu: Gồm các nội dung sau:
 - + Xác định BCTC tóm tắt mà KTV đưa ra ý kiến, gồm tiêu đề của mỗi báo cáo trong BCTC tóm tắt;
 - + Xác định BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán;
 - + Tham chiếu tới BCKT về BCTC (đầy đủ), ngày lập BCKT đó và dạng ý kiến kiểm toán đối với BCTC (đầy đủ) (*trường hợp ý kiến kiểm toán về BCTC (đầy đủ) không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”/”Vấn đề khác” thì phải mô tả cơ sở của ý kiến đó và ảnh hưởng của vấn đề đến ý kiến của KTV về BCTC tóm tắt*);
 - + Nêu rõ BCTC tóm tắt và BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ), nếu ngày lập báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt diễn ra sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ);
 - + Nêu rõ BCTC tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng cho BCTC (đầy đủ), và không thể đọc BCTC tóm tắt để thay thế cho BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán;
- Đoạn mô tả trách nhiệm của BGD đơn vị được kiểm toán đối với BCTC tóm tắt, trong đó nêu rõ BGD chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;
- Đoạn mô tả trách nhiệm của KTV là đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt dựa trên các thủ tục theo quy định và hướng dẫn của CMKiT số 810;
- Đoạn ý kiến của KTV (*xem thêm phần (2) dưới đây*);

- Chữ ký, họ tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán của KTV hành nghề được giao phụ trách hợp đồng dịch vụ và của thành viên BGD phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, đóng dấu DNKT;

- Ngày lập báo cáo: Ngày lập báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không được trước ngày mà KTV thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt và không được trước ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) ;

- Tên và địa chỉ DNKT.

(2) Ý kiến của KTV về BCTC tóm tắt (Đoạn 09-11, A9):

Nếu đưa ra “Ý kiến chấp nhận toàn phần” về BCTC tóm tắt: KTV phải sử dụng mẫu câu: “BCTC tóm tắt đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, với BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức áp dụng]”.

Nếu pháp luật và các quy định có yêu cầu mẫu ý kiến của KTV về BCTC tóm tắt khác với quy định của CMKiT , KTV phải thực hiện các thủ tục cần thiết để đưa ra ý kiến theo mẫu mà pháp luật và các quy định yêu cầu. Đồng thời, KTV phải đánh giá liệu có cần trình bày thêm các giải thích bổ sung trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt để hạn chế những hiểu lầm cho người sử dụng báo cáo hay không.

Nếu cho rằng các giải thích bổ sung trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không thể giúp hạn chế những hiểu lầm có thể xảy ra, KTV không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ CMKiT số 810, do đó, trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ đã được thực hiện theo CMKiT số 810.

Nếu BCKT về BCTC (đầy đủ) có “Ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến”: KTV phải nêu rõ trong báo cáo về BCTC tóm tắt là KTV không thể đưa ra ý kiến (từ chối đưa ra ý kiến) về BCTC tóm tắt, do ảnh hưởng của ý kiến kiểm toán về BCTC (đầy đủ).

Nếu BCTC tóm tắt không nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, và không được trích phù hợp từ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán, theo các tiêu thức áp dụng và BGD đơn vị không đồng ý thực hiện các điều chỉnh cần thiết: KTV phải đưa ra ý kiến trái ngược về BCTC tóm tắt.

(3) Các nội dung khác cần đề cập trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt (Đoạn 20-23, A16-A18):

- Hạn chế đối với việc cung cấp, sử dụng hoặc cảnh báo người đọc về cơ sở kế toán: Khi BCKT về BCTC (đầy đủ) bị hạn chế trong việc cung cấp, sử dụng, hoặc trong BCKT đó có cảnh báo người đọc rằng BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt thì KTV phải nêu rõ hạn chế hoặc cảnh báo tương tự trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt.

- Ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh: Nếu BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán có thông tin so sánh nhưng BCTC tóm tắt lại không có thông tin so sánh thì KTV phải xác định ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh và nêu rõ trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt (nếu cần).

Nếu BCTC tóm tắt có thông tin so sánh mà thông tin so sánh đó do KTV khác kiểm toán thì báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt cũng phải trình bày các nội dung theo quy định của CMKiT số 710.

- Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với BCTC tóm tắt: Nếu các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với BCTC tóm tắt không được tách biệt rõ ràng với BCTC tóm tắt, KTV phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày cho rõ ràng các thông tin này. Nếu BGĐ không đồng ý thay đổi, KTV phải trình bày trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt là các thông tin bổ sung này chưa được kiểm toán.

b.6/ Xem xét tài liệu có BCTC tóm tắt (Đoạn 24-26, A19-A20)

- Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC tóm tắt: KTV phải xem xét các thông tin khác trong tài liệu có BCTC tóm tắt và báo cáo của KTV để phát hiện những điểm không nhất quán trọng yếu so với BCTC tóm tắt. Nếu phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu, KTV phải xác định xem cần sửa đổi BCTC tóm tắt hay cần sửa đổi các thông tin khác. Nếu nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu thì KTV phải thảo luận với BGĐ đơn vị được kiểm toán.

- Đơn vị dự định không đính kèm báo cáo của KTV trong tài liệu có BCTC tóm tắt: KTV phải đề nghị BGĐ đơn vị đính kèm báo cáo của KTV vào tài liệu đó. Nếu BGĐ không thực hiện, KTV phải xác định và thực hiện những hành động phù hợp để ngăn cản BGĐ gắn tên của KTV và DNKT vào BCTC tóm tắt nằm trong tài liệu đó.

Trong trường hợp KTV chỉ được thuê kiểm toán BCTC (đầy đủ) và không được thuê để thực hiện dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt: Nếu KTV nhận thấy đơn vị dự định công bố trong tài liệu các thông tin về KTV và thông tin là BCTC tóm tắt đã được trích từ BCTC (đầy đủ) do KTV kiểm toán thì KTV phải đảm bảo rằng thông tin về KTV chỉ được công bố gắn với BCKT về BCTC (đầy đủ) và việc công bố đó không gây hiểu nhầm là KTV đã thực hiện dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt. Nếu không đảm bảo các yêu cầu này, KTV phải đề nghị BGĐ đơn vị không công bố thông tin về KTV trong tài liệu này.

III. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VỚI CÁC DỊCH VỤ ĐẢM BẢO KHÁC

1. Dịch vụ soát xét BCTC thông tin tài chính quá khứ (Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ; Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện)

1.1. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ

a) Khái niệm:

- Soát xét báo cáo tài chính quá khứ là dịch vụ đảm bảo có giới hạn như được trình bày trong Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (sau đây gọi là "Khuôn khổ đảm bảo") (xem quy định tại đoạn 10 và các đoạn 14 - 16 của Khuôn khổ đảm bảo và hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này).

- Khi soát xét báo cáo tài chính, kiểm toán viên đưa ra kết luận nhằm làm tăng độ tin cậy của người sử dụng báo cáo về việc liệu báo cáo tài chính có được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Kết luận của kiểm toán viên dựa trên sự đảm bảo có giới hạn mà kiểm toán viên thu thập được. Báo cáo soát xét phải bao gồm một đoạn trình bày về bản chất của dịch vụ soát xét cũng như cơ sở để người đọc có thể hiểu được kết luận trong báo cáo.

- Kiểm toán viên chủ yếu thực hiện việc phỏng vấn và các thủ tục phân tích để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, làm cơ sở đưa ra kết luận về tổng thể báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực này.

- Trường hợp kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết

kế và thực hiện các thủ tục bổ sung cần thiết, tùy hoàn cảnh cụ thể, để có thể đưa ra kết luận về báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực này.

b) Mục tiêu:

- Mục tiêu của kiểm toán viên khi thực hiện hợp đồng soát xét báo cáo tài chính quá khứ theo Chuẩn mực này bao gồm:

+ Đạt được sự đảm bảo có giới hạn, chủ yếu thông qua việc phỏng vấn và thực hiện các thủ tục phân tích, về việc liệu báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có còn sai sót trọng yếu hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra kết luận về việc liệu có sự kiện nào khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính không được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không;

+ Lập báo cáo soát xét trên phương diện tổng thể và trao đổi thông tin theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.

- Trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo có giới hạn và kết luận ngoại trừ trong báo cáo soát xét là chưa đầy đủ thì Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải từ chối đưa ra kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng soát xét theo pháp luật và các quy định có liên quan.

c) Yêu cầu:

- Thái độ hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán chuyên môn

+ Kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện công việc soát xét báo cáo tài chính với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các trường hợp có thể dẫn đến báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

+ Kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch và thực hiện công việc soát xét.

- **Kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ:** Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải có năng lực về kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo, có năng lực về báo cáo tài chính phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng soát xét (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này).

- **Các vấn đề liên quan cần xem xét sau khi chấp nhận hợp đồng soát xét:** Khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ thu thập được các thông tin khiến cho doanh nghiệp kiểm toán có thể từ chối thực hiện hợp đồng nếu có thông tin sớm hơn, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đó phải thông báo ngay với doanh nghiệp kiểm toán, để

doanh nghiệp kiểm toán và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể xem xét và có những hành động cần thiết.

- **Giám sát:** Hệ thống kiểm soát chất lượng có hiệu quả bao gồm một quy trình giám sát được thiết kế nhằm cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán mức độ đảm bảo hợp lý rằng các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải xem xét kết quả quy trình giám sát của doanh nghiệp kiểm toán theo quy định hiện hành của doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới và đánh giá xem các khiếm khuyết trong các quy định đó có thể ảnh hưởng đến công việc soát xét hay không.

- **Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng soát xét:**

+ **Tiền đề để chấp nhận một hợp đồng soát xét:**

Trước khi chấp nhận một hợp đồng soát xét, kiểm toán viên phải:

(a) Xác định xem liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính là có thể chấp nhận được hay không. Trường hợp báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải hiểu được mục đích lập báo cáo tài chính cũng như mục đích của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A46 Chuẩn mực này);

(b) Đạt được thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A47 - A50 Chuẩn mực này):

Nếu không có đầy đủ tiền đề để chấp nhận hợp đồng soát xét, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét. Nếu không đạt được thỏa thuận theo quy định, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không được chấp nhận hợp đồng soát xét trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan khác yêu cầu. Tuy nhiên, hợp đồng soát xét được thực hiện trong hoàn cảnh như vậy sẽ không tuân thủ theo Chuẩn mực này. Theo đó, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo soát xét là công việc soát xét đã được thực hiện theo Chuẩn mực này.

Nếu phát hiện các tiền đề nói trên không được đảm bảo sau khi chấp nhận hợp đồng soát xét, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét, và phải xác định:

- (a) Liệu vấn đề đó có thể giải quyết được hay không;
- (b) Liệu việc tiếp tục hợp đồng soát xét có thích hợp hay không;
- (c) Nếu có thể, vấn đề này sẽ được trình bày trong báo cáo soát xét như thế nào.

+ *Các vấn đề cần xem xét thêm khi trình bày báo cáo soát xét theo yêu cầu của pháp luật và các quy định*

Báo cáo soát xét độc lập chỉ được đề cập đến Chuẩn mực này nếu báo cáo đó tuân thủ theo quy định tại đoạn 86 Chuẩn mực này.

Trong một số trường hợp, hợp đồng soát xét báo cáo tài chính được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà pháp luật và các quy định có liên quan có thể đặt ra các yêu cầu về cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể trong báo cáo soát xét khác so với các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Trường hợp đó, kiểm toán viên phải đánh giá liệu người sử dụng báo cáo soát xét có thể hiểu sai mức độ đảm bảo của việc soát xét báo cáo tài chính hay không, và liệu các giải thích bổ sung trong báo cáo soát xét có thể làm cho người sử dụng báo cáo hiểu đúng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A51, A142 Chuẩn mực này).

Nếu kiểm toán viên nhận thấy việc giải thích bổ sung trong báo cáo soát xét độc lập cũng không thể giúp người sử dụng báo cáo hiểu đúng, thì kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng soát xét đó, trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu vẫn phải thực hiện hợp đồng soát xét. Một hợp đồng soát xét được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan như vậy sẽ không đảm bảo tuân thủ theo Chuẩn mực này. Vì vậy, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo soát xét là công việc soát xét đã được thực hiện theo Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A51, A142 Chuẩn mực này).

+ *Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét:*

Kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét (trong phạm vi phù hợp) trước khi thực hiện hợp đồng.

Các điều khoản thỏa thuận phải được ghi trong hợp đồng soát xét hoặc một hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản phù hợp.

- **Hợp đồng soát xét nhiều năm:** Đối với hợp đồng soát xét nhiều năm, hàng năm kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá xem liệu có cần phải sửa đổi, bổ sung các điều khoản của hợp đồng soát xét nhiều năm đã ký hay không và liệu có cần phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng soát xét với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A57 Chuẩn mực này).

+ **Chấp nhận thay đổi điều khoản hợp đồng soát xét:**

Kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được đồng ý thay đổi các điều khoản của hợp đồng soát xét nếu không có lý do phù hợp cho thay đổi đó.

Trước khi hoàn thành hợp đồng soát xét, nếu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* được yêu cầu thay đổi dịch vụ soát xét thành dịch vụ phi đảm bảo, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu có lý do phù hợp để làm việc đó hay không.

Nếu các điều khoản của hợp đồng soát xét bị thay đổi trong quá trình soát xét, kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét phải thỏa thuận lại các điều khoản để lập thành hợp đồng dịch vụ mới thay thế hợp đồng dịch vụ cũ hoặc *lập bản phụ lục hợp đồng soát xét một cách phù hợp*.

- **Trao đổi với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét:** Kiểm toán viên phải trao đổi kịp thời, khi có thể, với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét, trong phạm vi phù hợp, về các vấn đề liên quan đến hợp đồng soát xét mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì các vấn đề đó được Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị đặc biệt quan tâm (xem hướng dẫn tại đoạn A63 - A69 Chuẩn mực này).

- **Thực hiện hợp đồng soát xét**

+ **Mức trọng yếu trong soát xét báo cáo tài chính**

Kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính, và áp dụng mức trọng yếu này để thiết kế các thủ tục và đánh giá kết quả thu được từ việc thực hiện các thủ tục này.

Kiểm toán viên phải sửa đổi mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính trong trường hợp kiểm toán viên có thêm thông tin trong quá trình soát xét

có thể dẫn đến việc cần thay đổi mức trọng yếu so với mức trọng yếu xác định trước đó.

+ Hiểu biết cần thiết của kiểm toán viên

Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đơn vị được soát xét, môi trường của đơn vị và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để xác định các khu vực trong báo cáo tài chính thường phát sinh sai sót trọng yếu, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế các thủ tục đối với các khu vực đó.

+ Thiết kế và thực hiện các thủ tục soát xét

Để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho kết luận về tổng thể báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện phỏng vấn và các thủ tục phân tích.

Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được soát xét, trong phạm vi phù hợp.

Khi thiết kế các thủ tục phân tích, kiểm toán viên phải xem xét liệu cơ sở dữ liệu trong hệ thống kế toán và sổ kế toán của đơn vị có phù hợp với mục đích thực hiện các thủ tục phân tích hay không .

+ Đối chiếu báo cáo tài chính với sổ và tài liệu kế toán: Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng về sự phù hợp của báo cáo tài chính với các sổ và tài liệu kế toán của đơn vị.

+ Thủ tục bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu: Nếu có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung.

- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

Nếu kiểm toán viên nhận thấy có các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính đến ngày lập báo cáo soát xét độc lập cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị sửa đổi các sai sót đó.

Kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo soát xét. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo soát xét nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính, nếu kiểm toán viên biết được sự kiện mà nếu sự kiện đó được biết đến vào ngày lập báo cáo soát xét có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo soát xét.

Trường hợp kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính phải được sửa đổi nhưng Ban Giám đốc đơn vị được soát xét không sửa đổi, và nếu đã phát hành báo cáo soát xét cho đơn vị, kiểm toán viên phải thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị, để đơn vị không công bố báo cáo tài chính *đính kèm báo cáo soát xét* cho bên thứ ba trước khi thực hiện các sửa đổi cần thiết. Nếu báo cáo tài chính công bố sau đó vẫn chưa được sửa đổi, kiểm toán viên phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo soát xét chưa sửa đổi.

- Giải trình bằng văn bản

Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị cung cấp giải trình bằng văn bản về việc họ đã hoàn thành trách nhiệm theo các điều khoản của hợp đồng soát xét. Kiểm toán viên cũng phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị giải trình bằng văn bản về những nội dung mà họ đã trình bày với kiểm toán viên.

Nếu Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình hoặc nội dung giải trình không đầy đủ theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải:

(a) Trao đổi vấn đề đó với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị (trong phạm vi phù hợp);

(b) Đánh giá lại tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị và đánh giá ảnh hưởng có thể có của vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) cũng như độ tin cậy của bằng chứng soát xét nói chung;

(c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm việc xác định ảnh hưởng có thể có đối với kết luận trong báo cáo soát xét theo Chuẩn mực này.

Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra kết luận về báo cáo tài chính hoặc rút khỏi hợp đồng soát xét nếu pháp luật và các quy định có liên quan cho phép, khi thích hợp, nếu:

(a) Kiểm toán viên kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được soát xét dẫn đến việc giải trình bằng văn bản không đáng tin cậy; hoặc

(b) Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình theo quy định tại đoạn 61 Chuẩn mực này.

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình: Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo soát xét mà có thể thực

hiện được, nhưng không được sau ngày lập báo cáo soát xét. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính và các giai đoạn được soát xét đã đề cập trong báo cáo soát xét.

- Đánh giá bằng chứng đã thu thập được

Kiểm toán viên phải đánh giá liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp từ các thủ tục đã thực hiện hay không, và nếu chưa, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục khác mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể để hình thành kết luận về báo cáo tài chính.

Nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để hình thành kết luận, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét về ảnh hưởng của những hạn chế này đối với phạm vi soát xét.

Đánh giá ảnh hưởng đối với báo cáo soát xét độc lập: Kiểm toán viên phải đánh giá bằng chứng thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục soát xét để xác định ảnh hưởng của các bằng chứng đó đối với báo cáo soát xét.

- Hình thành kết luận của kiểm toán viên về báo cáo tài chính

+ *Xem xét khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến báo cáo tài chính*

+ *Hình thành kết luận của kiểm toán viên:* Kết luận của kiểm toán viên về báo cáo tài chính, dù là kết luận chấp nhận toàn phần hay không phải là kết luận chấp nhận toàn phần, phải được thể hiện trong một văn bản phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính.

Kết luận chấp nhận toàn phần: Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét về tổng thể báo cáo tài chính khi kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo có giới hạn để kết luận rằng không có sự kiện nào khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính không được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần: Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét về tổng thể báo cáo tài chính khi:

(a) Dựa trên các thủ tục đã thực hiện và các bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên kết luận là báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

(b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến một hay một số khoản mục trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu: Nếu kiểm toán viên xác định rằng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải trình bày:

(a) "Kết luận ngoại trừ", khi kiểm toán viên kết luận là các sai sót có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính; hoặc

(b) "Kết luận trái ngược", khi kiểm toán viên kết luận là các sai sót có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp: Nếu không thể hình thành kết luận về báo cáo tài chính do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên phải:

(a) Đưa ra "Kết luận ngoại trừ" nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót không được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính; hoặc

(b) "Từ chối đưa ra kết luận" nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót không được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

- **Báo cáo soát xét:** Báo cáo soát xét phải được lập bằng văn bản và bao gồm các nội dung sau đây:

(a) *Số hiệu và tiêu đề báo cáo: Báo cáo soát xét phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo soát xét của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh). Báo cáo soát xét phải có tiêu đề chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán độc lập cho dịch vụ soát xét, ví dụ "Báo cáo soát xét độc lập";*

(b) Người nhận báo cáo soát xét, tùy theo từng hợp đồng soát xét;

(c) Đoạn mở đầu báo cáo phải:

(i) *Nêu rõ tên đơn vị có báo cáo tài chính đã được soát xét, xác định các báo cáo tài chính đã được soát xét, bao gồm việc nêu rõ tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, ngày kết thúc kỳ kế toán và kỳ kế toán của từng báo cáo, ngày lập và số trang của báo cáo tài chính đã được soát xét;*

(ii) Tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác;

(iii) Nêu rõ rằng báo cáo tài chính đã được soát xét;

(d) Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được soát xét trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm việc giải thích rằng Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về:

(i) Lập và trình bày *trung thực và hợp lý* báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(ii) Kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc đơn vị xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;

(e) Nếu báo cáo tài chính là báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt:

(i) Mô tả mục đích của việc lập báo cáo tài chính, và nếu cần, phải mô tả về đối tượng sử dụng báo cáo tài chính dự kiến, hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt;

(ii) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được soát xét có thể lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để lập báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, trong đoạn trình bày về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với báo cáo tài chính phải đề cập đến trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị trong việc xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng soát xét;

(f) Mô tả trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc đưa ra kết luận về báo cáo tài chính, theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này, pháp luật và các quy định có liên quan nếu thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A126 - 127, A143 Chuẩn mực này);

(g) Mô tả công việc soát xét báo cáo tài chính, những hạn chế của công việc này và các tuyên bố sau đây (xem hướng dẫn tại đoạn A128 Chuẩn mực này):

(i) Dịch vụ soát xét theo Chuẩn mực này là dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(ii) Kiểm toán viên thực hiện các thủ tục, chủ yếu là phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị, trong phạm vi phù hợp, áp dụng thủ tục phân tích và đánh giá các bằng chứng thu thập được;

(iii) Các thủ tục được thực hiện trong dịch vụ soát xét ít hơn đáng kể so với các thủ tục được thực hiện trong dịch vụ kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và do đó, kiểm toán viên không đưa ra ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính;

(h) Đoạn “Kết luận của Kiểm toán viên” bao gồm:

(i) Kết luận của kiểm toán viên về tổng thể báo cáo tài chính tuân thủ theo đoạn 72 - 85 Chuẩn mực này, nếu thích hợp;

(ii) Tham chiếu đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để lập báo cáo tài chính. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong kết luận soát xét không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam* hoặc chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, kết luận soát xét phải chỉ rõ quốc gia hoặc tổ chức ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó;

(i) Khi kết luận của kiểm toán viên về báo cáo tài chính là kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần, thì phải có:

(i) Một đoạn với tiêu đề thích hợp bao gồm kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 72 và đoạn 75 - 85 Chuẩn mực này, tùy từng trường hợp;

(ii) Một đoạn với tiêu đề thích hợp, mô tả những vấn đề dẫn đến kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần;

(j) Tham chiếu đến trách nhiệm của kiểm toán viên theo quy định của Chuẩn mực này trong việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

(k) Ngày lập báo cáo soát xét;

(l) Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên, và đóng dấu;

(m) Tên và địa chỉ của *doanh nghiệp kiểm toán*.

Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo soát xét

Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”: Kiểm toán viên có thể thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính. Trường hợp đó, kiểm toán viên phải trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo soát xét, để thể hiện là kiểm toán viên đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Đoạn “Vấn đề khác”: Nếu kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về công việc soát xét, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo soát xét, đồng thời pháp luật và các quy định có liên quan cũng không cấm việc này thì kiểm toán viên phải trình bày về vấn đề đó sau đoạn “Kết luận của Kiểm toán viên” trong báo cáo soát xét và sử dụng tiêu đề “Vấn đề khác” hoặc “Các vấn đề khác”.

- **Tài liệu, hồ sơ soát xét:** Việc lập tài liệu, hồ sơ cho hợp đồng soát xét là để cung cấp bằng chứng cho thấy công việc soát xét đã được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực này cũng như yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, và để ghi chép đầy đủ và thích hợp làm cơ sở đưa ra kết luận trên báo cáo soát xét. Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ của hợp đồng soát xét một cách kịp thời, đầy đủ để kiểm toán viên có kinh nghiệm không tham gia vào hợp đồng soát xét dựa vào đó có thể hiểu được (xem hướng dẫn tại đoạn A145 Chuẩn mực này):

(a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục đã thực hiện tuân thủ Chuẩn mực này cũng như yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;

(b) Kết quả của các thủ tục đã thực hiện và kết luận của kiểm toán viên dựa trên các kết quả đó;

(c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng soát xét, kết luận đưa ra của kiểm toán viên và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện khi đưa ra kết luận này.

1.2. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện

a) Khái niệm: Thông tin tài chính giữa niên độ là thông tin tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm một bộ báo cáo tài chính đầy đủ hoặc một bộ báo cáo tài chính tóm lược cho một giai đoạn ngắn hơn năm tài chính của đơn vị.

b) Nguyên tắc chung của một cuộc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ

- **Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính năm của đơn vị.** Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp này điều chỉnh trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên về các mặt sau: tính chính trực, tính khách quan, năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp.

- **Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng cho từng hợp đồng soát xét.** Các yếu tố của hoạt động kiểm soát chất lượng liên quan đến mỗi hợp đồng soát xét bao gồm trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng của hợp đồng soát xét, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng soát xét cụ thể, phân công công việc cho nhóm thực hiện hợp đồng soát xét, thực hiện hợp đồng soát xét và giám sát.

- **Kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện công việc soát xét với thái độ hoài nghi nghề nghiệp rằng có thể tồn tại các tình huống dẫn đến việc phải thực hiện các điều chỉnh trọng yếu để có thể lập được các thông tin tài chính giữa niên độ phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trên các khía cạnh trọng yếu.** Thái độ hoài nghi nghề nghiệp có nghĩa là kiểm toán viên thực hiện đánh giá, phân tích với thái độ hoài nghi về tính xác thực của bằng chứng thu được và luôn cảnh giác với các bằng chứng có mâu thuẫn hoặc đặt ra nghi vấn về độ tin cậy của các tài liệu hoặc giải trình của Ban Giám đốc đơn vị.

c) Mục đích của công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ; Mục đích của công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ là giúp cho kiểm toán viên đưa ra kết luận, căn cứ trên kết quả của công việc soát xét, xem kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính

giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên tiến hành các cuộc phỏng vấn, đồng thời thực hiện các thủ tục phân tích và các thủ tục soát xét khác để làm giảm đến một mức độ có giới hạn về rủi ro đưa ra kết luận không thích hợp khi thông tin tài chính giữa niên độ còn chứa đựng sai sót trọng yếu.

d) Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét: Doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét.

đ) Thủ tục soát xét thông tin tài chính giữa niên độ:

- Hiểu biết về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ: Kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ liên quan đến việc lập và trình bày thông tin tài chính năm và thông tin tài chính giữa niên độ để lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng soát xét.

- Kiểm toán viên cần xác định nội dung của các thủ tục soát xét (nếu có) sẽ được thực hiện đối với các đơn vị thành viên và thông báo cho các kiểm toán viên khác tham gia vào cuộc soát xét. Các yếu tố sẽ được xem xét bao gồm mức trọng yếu và rủi ro có sai sót của thông tin tài chính giữa niên độ của các đơn vị thành viên và sự hiểu biết của kiểm toán viên về mức độ kiểm soát tập trung hay phân tán của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày các thông tin tài chính đó.

- Thủ tục phỏng vấn, thủ tục phân tích và các thủ tục soát xét khác: Kiểm toán viên phải thực hiện các cuộc phỏng vấn, chủ yếu là phỏng vấn những người chịu trách nhiệm về các vấn đề tài chính kế toán, và thực hiện thủ tục phân tích và các thủ tục soát xét khác để giúp cho kiểm toán viên đưa ra kết luận, căn cứ trên các thủ tục đã thực hiện, xem kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kiểm toán viên thường thực hiện các thủ tục sau:

(1) Xem xét biên bản các cuộc họp cổ đông, họp Ban quản trị, Ban Giám đốc đơn vị và các ban liên quan khác để xác định các vấn đề có thể ảnh hưởng đến thông tin tài chính giữa niên độ, và phỏng vấn về các vấn đề đã được

xử lý tại các cuộc họp không có biên bản có thể ảnh hưởng đến thông tin tài chính giữa niên độ;

(2) Xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề làm phát sinh ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán hoặc kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét, các điều chỉnh kế toán hoặc các sai sót chưa điều chỉnh trong các cuộc kiểm toán hoặc các cuộc soát xét trước;

(3) Trao đổi, nếu cần, với các kiểm toán viên khác đang thực hiện công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ của các đơn vị thành viên quan trọng;

(4) Phỏng vấn các thành viên Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về tài chính, kế toán, và các đối tượng liên quan khác về nội dung sau:

(5) Thực hiện thủ tục phân tích đối với thông tin tài chính giữa niên độ nhằm xác định các quan hệ và các khoản mục riêng lẻ có dấu hiệu bất thường và có thể phản ánh sai sót trọng yếu trong thông tin tài chính giữa niên độ. Thủ tục phân tích có thể bao gồm phân tích tỷ lệ và phân tích dựa trên kỹ thuật thống kê như phân tích xu hướng hoặc phân tích hồi quy, có thể được thực hiện bằng phương pháp thủ công hoặc các kỹ thuật được máy tính trợ giúp. Phụ lục 02 Chuẩn mực này hướng dẫn các ví dụ về các thủ tục phân tích mà kiểm toán viên có thể xem xét khi thực hiện soát xét thông tin tài chính giữa niên độ;

(6) Xem xét thông tin tài chính giữa niên độ, xem liệu có vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

- Đánh giá các sai sót: Kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu các sai sót chưa được điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, mà kiểm toán viên phát hiện được có trọng yếu đối với thông tin tài chính giữa niên độ hay không.

e) Giải trình của Ban Giám đốc: Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc đơn vị .

f) Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với thông tin đính kèm *thông tin tài chính giữa niên độ đã được soát xét*: Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin khác đính kèm thông tin tài chính giữa niên độ để xem xét liệu có thông tin nào trong đó thiếu nhất quán một cách trọng yếu với thông tin tài chính giữa niên độ hay không. Nếu phát hiện một điểm thiếu nhất quán trọng yếu,

kiểm toán viên phải xem xét liệu phải sửa đổi thông tin tài chính giữa niên độ hay phải sửa đổi thông tin khác đính kèm. Trường hợp phải sửa đổi thông tin tài chính giữa niên độ nhưng Ban Giám đốc đơn vị từ chối thực hiện việc sửa đổi đó, thì kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng đối với báo cáo soát xét. Trường hợp phải sửa đổi thông tin khác đính kèm nhưng Ban Giám đốc đơn vị từ chối thực hiện việc sửa đổi, thì kiểm toán viên phải cân nhắc việc đưa thêm vào báo cáo soát xét một đoạn mô tả điểm thiếu nhất quán trọng yếu đó, hoặc thực hiện các giải pháp khác, như ngừng phát hành báo cáo soát xét hoặc rút khỏi hợp đồng soát xét. Ví dụ, Ban Giám đốc đơn vị có thể trình bày chỉ tiêu lợi nhuận tích cực hơn, nổi bật hơn so với thông tin tài chính giữa niên độ mà không giải thích rõ ràng, hoặc sai lệch không giải thích được với thông tin tài chính giữa niên độ.

g) Trao đổi thông tin: Khi soát xét thông tin tài chính giữa niên độ nếu nhận thấy vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng cần phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để cho thông tin tài chính giữa niên độ này được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, thì kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này ngay khi có thể với cấp quản lý phù hợp.

h) Báo cáo nội dung, phạm vi và kết quả soát xét thông tin tài chính giữa niên độ: Kiểm toán viên phải phát hành báo cáo soát xét bằng văn bản, gồm:

- (a) *Số hiệu và tiêu đề thích hợp;*
- (b) Người nhận báo cáo soát xét, tùy theo yêu cầu của hợp đồng soát xét;
- (c) Xác định thông tin tài chính giữa niên độ đã được soát xét, bao gồm tên của từng báo cáo trong bộ báo cáo tài chính đầy đủ hoặc tóm lược, ngày lập báo cáo và kỳ báo cáo liên quan của thông tin tài chính giữa niên độ;
- (d) Nếu thông tin tài chính giữa niên độ bao gồm một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được thiết kế để đạt được sự trình bày hợp lý, thì báo cáo soát xét phải trình bày rõ ràng Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý thông tin tài chính giữa niên độ phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(e) Trong các trường hợp khác, báo cáo soát xét phải trình bày rõ rằng Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày thông tin tài chính giữa niên độ phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(f) Một đoạn trình bày về việc kiểm toán viên chịu trách nhiệm đưa ra kết luận về thông tin tài chính giữa niên độ dựa trên kết quả soát xét;

(g) Một đoạn trình bày về công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ được thực hiện theo Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét số 2410 - Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện, và công việc soát xét này bao gồm thực hiện phỏng vấn, chủ yếu là phỏng vấn những người chịu trách nhiệm về các vấn đề tài chính, kế toán, và thực hiện các thủ tục phân tích và thủ tục soát xét khác;

(h) Một đoạn trình bày về phạm vi của cuộc soát xét sẽ hẹp hơn đáng kể so với phạm vi cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nên không thể cho phép kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo rằng kiểm toán viên sẽ biết được toàn bộ các vấn đề trọng yếu có thể được phát hiện như trong một cuộc kiểm toán và do đó kiểm toán viên không đưa ra ý kiến kiểm toán;

(i) Nếu thông tin tài chính giữa niên độ bao gồm một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được thiết kế để đạt được sự trình bày hợp lý, thì báo cáo soát xét sẽ bao gồm kết luận về việc liệu kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong kết luận của kiểm toán viên không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc* chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, kết luận của kiểm toán viên phải chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó);

(j) Trong các trường hợp khác, kết luận về việc liệu kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong kết luận của kiểm toán viên không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, kết luận của kiểm toán viên phải chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó*);

(k) Ngày lập báo cáo;

(l) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán;

(m) Chữ ký, họ và tên kiểm toán viên và đóng dấu: *Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu tại đoạn 86(l) và A132 của Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ.*

i) Các trường hợp lưu ý khi lập báo cáo:

- ***Không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng:*** Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần (ngoại trừ hoặc trái ngược) khi kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để thông tin tài chính giữa niên độ được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

- ***Giới hạn về phạm vi:*** Giới hạn về phạm vi thường cản trở kiểm toán viên hoàn thành công việc soát xét. Khi kiểm toán viên không thể hoàn thành được công việc soát xét, kiểm toán viên phải thông báo bằng văn bản cho cấp quản lý phù hợp và Ban quản trị đơn vị về lý do không thể hoàn thành được công việc soát xét và xem xét xem liệu có thích hợp để phát hành báo cáo soát xét hay không.

+ *Giới hạn về phạm vi do Ban Giám đốc đơn vị áp đặt*

Kiểm toán viên không chấp nhận hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ nếu sự hiểu biết sơ bộ của kiểm toán viên về các tình huống của hợp đồng soát xét cho thấy rằng kiểm toán viên sẽ không thể hoàn thành được công việc soát xét do có giới hạn về phạm vi soát xét của kiểm toán viên do Ban Giám đốc đơn vị áp đặt.

Nếu Ban Giám đốc đơn vị áp đặt giới hạn về phạm vi soát xét sau khi chấp nhận hợp đồng soát xét, thì kiểm toán viên đề nghị bỏ giới hạn đó. Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị từ chối, kiểm toán viên sẽ không thể hoàn thành công việc soát xét và đưa ra kết luận. Khi đó kiểm toán viên thông báo bằng văn bản cho cấp quản lý phù hợp và Ban quản trị đơn vị lý do không thể hoàn thành công việc soát xét. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên nhận thấy vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng cần thiết phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để thông tin tài chính giữa niên độ được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, thì kiểm toán viên phải trình bày các vấn đề đó theo quy định.

Kiểm toán viên cũng phải xem xét xem liệu các quy định pháp luật có yêu cầu kiểm toán viên phải phát hành báo cáo soát xét hay không và nếu có kiểm toán viên sẽ từ chối đưa ra kết luận và nêu trong báo cáo soát xét lý do không thể hoàn thành công việc soát xét. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng cần thiết phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để thông tin tài chính giữa niên độ được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, thì kiểm toán viên cũng phải trình bày các vấn đề đó trong báo cáo soát xét.

+ Các giới hạn khác về phạm vi:

Ngoài giới hạn về phạm vi do Ban Giám đốc đơn vị áp đặt, giới hạn về phạm vi còn có thể phát sinh do các tình huống khác. Trường hợp như vậy, kiểm toán viên thường không thể hoàn thành công việc soát xét và đưa ra kết luận. Tuy nhiên, có thể xảy ra một số ít trường hợp khi phạm vi công việc của kiểm toán viên bị giới hạn ở một hoặc một số vấn đề cụ thể, mà theo xét đoán của kiểm toán viên vấn đề đó mặc dù mang tính trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với thông tin tài chính giữa niên độ. Trường hợp đó, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ và nêu rõ rằng, ngoại trừ vấn đề được trình bày trong đoạn giải thích của báo cáo soát xét thì công việc soát xét đã được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực này.

Kiểm toán viên có thể đã đưa ra ý kiến ngoại trừ trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính năm trước liền kề do có giới hạn về phạm vi kiểm toán. Kiểm toán viên phải xem xét xem liệu giới hạn về phạm vi đó có còn tồn tại hay không và nếu còn thì có ảnh hưởng như thế nào tới báo cáo soát xét.

- Hoạt động liên tục và yếu tố không chắc chắn trọng yếu

Trong một số trường hợp, đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” có thể được bổ sung vào báo cáo soát xét để lưu ý tới một vấn đề đã được đưa vào và trình bày kỹ hơn trong phần thuyết minh thông tin tài chính giữa niên độ mà không ảnh hưởng tới kết luận của kiểm toán viên. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” này được đặt sau đoạn kết luận và nêu rõ rằng kết luận không bị ảnh hưởng bởi vấn đề đã nêu.

Nếu nội dung thuyết minh đã được trình bày đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ, kiểm toán viên phải bổ sung đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” vào báo cáo soát xét để lưu ý tới yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến một sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

Nếu yếu tố không chắc chắn trọng yếu dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị không được thuyết minh đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy theo từng trường hợp. Báo cáo soát xét cần trình bày rõ yếu tố không chắc chắn trọng yếu đó.

Kiểm toán viên phải xem xét bổ sung đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” về yếu tố không chắc chắn trọng yếu mà kiểm toán viên phát hiện được vào báo cáo soát xét. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu đó không liên quan đến khả năng hoạt động liên tục, nhưng kết quả của nó phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai và có thể ảnh hưởng tới thông tin tài chính giữa niên độ.

- Các yếu tố cần xem xét khác:

Các điều khoản của hợp đồng soát xét bao gồm sự chấp thuận của Ban Giám đốc đơn vị rằng trường hợp có bất kỳ tài liệu nào có chứa đựng thông tin tài chính giữa niên độ và thể hiện rằng thông tin tài chính giữa niên độ đó đã được kiểm toán viên của đơn vị soát xét, thì tài liệu đó phải đính kèm báo cáo soát xét. Nếu Ban Giám đốc không đính kèm báo cáo soát xét vào tài liệu đó, kiểm toán viên nên xem xét việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định hành động thích hợp.

Nếu kiểm toán viên đã phát hành báo cáo soát xét có kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần và Ban Giám đốc đơn vị công bố thông tin tài chính giữa niên độ mà không đính kèm báo cáo soát xét này vào tài liệu chứa thông tin tài chính giữa niên độ đó, kiểm toán viên nên xem xét việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định hành động thích hợp, và xem xét khả năng rút khỏi hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính năm.

Thông tin tài chính giữa niên độ bao gồm một bộ báo cáo tài chính tóm lược thì không nhất thiết phải chứa đựng toàn bộ thông tin của bộ báo cáo tài chính đầy đủ, mà chỉ giải thích các sự kiện, các biến động có ảnh hưởng đáng kể đến hiểu biết của kiểm toán viên về những thay đổi trong tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Lý do là vì người sử dụng thông tin tài chính giữa niên độ có thể được tiếp cận với báo cáo tài chính đã được kiểm toán của năm trước liền kề, như trường hợp các tổ chức niêm yết. Trường hợp khác, kiểm toán viên cần thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về sự cần thiết phải nêu rõ trong thông tin tài chính giữa niên độ về việc thông tin tài chính giữa niên độ cần được đọc đồng thời với các báo cáo tài chính đã được kiểm toán của năm trước liền kề. Nếu không nêu rõ như vậy, kiểm toán viên cần xem xét xem liệu thông tin tài chính giữa niên độ có bị hiểu sai lệch trong các tình huống cụ thể hay không và điều đó có ảnh hưởng đối với báo cáo soát xét hay không.

k) Tài liệu, hồ sơ soát xét: Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ soát xét đầy đủ và phù hợp để làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên và để cung cấp bằng chứng về công việc soát xét đã được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực này, pháp luật và các quy định có liên quan.

2. Dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác (CM số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác; CM số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai; CM số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch)

2.1. CM số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác

- Hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các “hợp đồng dịch vụ đảm bảo

chứng thực”, trong đó một bên không phải kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí, và các “hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp”, trong đó kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* trực tiếp đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Chuẩn mực này bao gồm các quy định, hướng dẫn áp dụng và phụ lục chi tiết cho các “hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực hợp lý” và “hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực có giới hạn”. Chuẩn mực này cũng có thể được áp dụng cho các “hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp hợp lý” và “hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp có giới hạn”, được điều chỉnh và bổ sung tùy theo từng hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

a) Mục tiêu: Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, mục tiêu của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* là:

(a) Để có sự đảm bảo hợp lý và đảm bảo có giới hạn, trong phạm vi phù hợp, về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không;

(b) Đưa ra kết luận về kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo bằng văn bản, trong đó đưa ra sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn và cơ sở đưa ra kết luận (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này);

(c) Trao đổi thêm theo yêu cầu của Chuẩn mực này và yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác có liên quan.

- Trong mọi trường hợp, khi không đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn (trong phạm vi phù hợp) và kết luận ngoại trừ trên báo cáo dịch vụ đảm bảo của kiểm toán viên là không đủ cho mục đích báo cáo thông tin cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên từ chối đưa ra kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ theo pháp luật và các quy định có liên quan.

b) Yêu cầu: Thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo

c) Chấp nhận và duy trì hợp đồng

- Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ chỉ chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi các thủ tục phù hợp có liên quan đến việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được thực hiện theo đúng quy định của

doanh nghiệp, và kết luận về việc chấp nhận hoặc duy trì khách hàng đó được coi là phù hợp.

- Kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* chỉ được chấp nhận hoặc duy trì một hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi:

(a) Kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* đảm bảo tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập;

(b) *Doanh nghiệp kiểm toán* phải đảm bảo rằng những người thực hiện dịch vụ phải có đủ kỹ năng và kiến thức cần thiết (xem thêm quy định tại đoạn 32 Chuẩn mực này);

(c) Cơ sở thực hiện hợp đồng đã được thống nhất, thông qua:

(i) Thiết lập các tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo (xem thêm quy định tại đoạn 24 - 26 Chuẩn mực này);

(ii) Xác nhận có sự hiểu biết chung giữa kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* và bên thuê dịch vụ về các điều khoản của hợp đồng, bao gồm cả trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*.

- Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ thu thập được các thông tin mà doanh nghiệp kiểm toán có thể từ chối thực hiện hợp đồng nếu có thông tin sớm hơn, thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ cần thông báo ngay với doanh nghiệp kiểm toán, để doanh nghiệp kiểm toán và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể xem xét và có những hành động cần thiết.

d) Hợp đồng:

- Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng:

+ *Doanh nghiệp kiểm toán* phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng với bên thuê dịch vụ. Các điều khoản đã được thống nhất phải được thể hiện chi tiết trên hợp đồng dịch vụ hoặc *một hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản phù hợp* theo pháp luật và các quy định có liên quan.

+ Với hợp đồng nhiều kỳ, *định kỳ doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ có làm phát sinh yêu cầu phải sửa đổi, bổ sung điều khoản của hợp đồng đã ký hay không và liệu có cần thiết phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng dịch vụ với bên thuê dịch vụ đảm bảo hay không.

- **Chấp nhận thay đổi điều khoản của hợp đồng:** Doanh nghiệp kiểm toán không được đồng ý thay đổi các điều khoản của hợp đồng dịch vụ nếu không có lý do phù hợp cho thay đổi đó. Nếu có thay đổi, doanh nghiệp kiểm toán không được bỏ qua các bằng chứng đã thu thập được trước khi thay đổi.

đ) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ

- Lập kế hoạch

+ Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải lập kế hoạch để thực hiện hợp đồng đạt hiệu quả, bao gồm xác định phạm vi, lịch trình và định hướng của hợp đồng, và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục dự kiến phải thực hiện để đạt được mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán.

+ Kiểm toán viên phải xác định xem tiêu chí được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hay không, bao gồm các đặc tính được xác định trong đoạn 24(b)(ii) Chuẩn mực này.

- **Mức trọng yếu:** Kiểm toán viên phải xem xét mức trọng yếu khi:

(a) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm cả khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện;

(b) Đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu hay không.

- **Hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ:** Kiểm toán viên phải thực hiện phỏng vấn bên có trách nhiệm liên quan về việc liệu:

(a) Họ có hiểu biết về bất kỳ sai sót thực tế, về hoài nghi có sai sót hoặc sai sót được cho là có chủ ý, hoặc việc không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan có ảnh hưởng đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A101 Chuẩn mực này);

(b) Bên chịu trách nhiệm có bộ phận kiểm toán nội bộ hay không, nếu có bộ phận này thì phỏng vấn để tìm hiểu về các hoạt động và phát hiện của bộ phận này đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Bên chịu trách nhiệm có sử dụng chuyên gia trong việc lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không.

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	Dịch vụ đảm bảo hợp lý
<p>- Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đủ để:</p> <p>(a) Cho phép kiểm toán viên xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu;</p> <p>(b) Qua đó, làm cơ sở để thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực và thu thập sự đảm bảo có giới hạn để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên.</p> <p>- Trong quá trình tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 46L, kiểm toán viên phải xem xét quy trình lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A106 Chuẩn mực này).</p>	<p>- Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đủ để:</p> <p>(a) Cho phép kiểm toán viên xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;</p> <p>(b) Qua đó, làm cơ sở để thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro đã đánh giá và thu thập sự đảm bảo hợp lý để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A103, A107 Chuẩn mực này).</p> <p>- Trong quá trình tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 46R, kiểm toán viên phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm việc đánh giá về thiết kế các kiểm soát liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo và xác định xem liệu các thủ tục kiểm soát này đã được thực hiện hay chưa, bằng cách thực hiện các thủ tục khác ngoài thủ tục phỏng vấn người chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A105 Chuẩn mực này).</p>

- Thu thập bằng chứng

+ *Đánh giá và xử lý rủi ro*

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	Dịch vụ đảm bảo hợp lý
<p>- Dựa trên hiểu biết của mình, kiểm toán viên phải:</p> <p>(a) Xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có</p>	<p>- Dựa trên hiểu biết của mình, kiểm toán viên phải:</p> <p>(a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối</p>

<p>khả năng có sai sót trọng yếu;</p> <p>(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực được xác định và thu thập sự đảm bảo có giới hạn để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên.</p>	<p>tương dịch vụ đảm bảo;</p> <p>(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro và thu thập sự đảm bảo hợp lý để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên. Bên cạnh các thủ tục khác đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, các thủ tục của kiểm toán viên còn phải bao gồm việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi:</p> <p>(i) Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm cả sự kỳ vọng là các kiểm soát hoạt động hữu hiệu; hoặc</p> <p>(ii) Các thủ tục khác, ngoài thử nghiệm kiểm soát, không thể cung cấp đầy đủ các bằng chứng thích hợp.</p>
<p>- Xác định các thủ tục bổ sung cần thiết cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn</p> <p>+ Nếu kiểm toán viên nhận thấy các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung để thu thập thêm các bằng chứng cho tới khi kiểm toán viên có thể:</p> <p>(a) Kết luận rằng vấn đề đó không khiến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu; hoặc</p> <p>(b) Xác định rằng vấn đề đó khiến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu.</p>	<p>- Thay đổi đánh giá rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý</p> <p>+ Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể thay đổi trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ do thu thập được thêm các bằng chứng bổ sung. Trường hợp thu thập được bằng chứng không nhất quán với bằng chứng mà kiểm toán viên đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro ban đầu, kiểm toán viên phải thay đổi đánh giá rủi ro và thay đổi các thủ tục đã dự kiến tương ứng (xem hướng dẫn tại đoạn A112 Chuẩn mực này).</p>

Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục, kiểm toán viên phải xem xét sự phù hợp và độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng. Kiểm toán viên phải xác định cần thay đổi hoặc bổ sung thủ tục nào để giải quyết vấn đề sau đây

và phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề đó (nếu có) đối với các khía cạnh khác của hợp đồng dịch vụ.

Kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót không điều chỉnh được phát hiện trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, trừ những sai sót không đáng kể.

+ *Sử dụng công việc của chuyên gia*: Khi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải:

(a) Đánh giá xem chuyên gia có đầy đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cần thiết cho mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán hay không. Trong trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tìm hiểu những lợi ích và mối quan hệ có thể đe dọa tính khách quan của chuyên gia đó;

(b) Tìm hiểu đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia;

(c) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia;

(d) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của công việc của chuyên gia đối với mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán.

+ *Sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, công việc của chuyên gia của bên chịu trách nhiệm hoặc chuyên gia của bên đo lường hoặc đánh giá hoặc công việc của kiểm toán viên nội bộ*: Khi sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá liệu công việc đó có đầy đủ và thích hợp với mục tiêu của mình hay không.

+ *Giải trình bằng văn bản*: Kiểm toán viên phải yêu cầu bên có trách nhiệm liên quan cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

(a) Bên có trách nhiệm liên quan đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan đến hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại các đoạn A54 - A55 và A136 - A138 Chuẩn mực này);

(b) Xác nhận rằng việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp với các tiêu chí được áp dụng, bao gồm tất cả vấn đề liên quan được phản ánh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Nếu văn bản giải trình kiểm toán viên đã yêu cầu mà không được cung

cấp, hoặc kiểm toán viên kết luận rằng có sự nghi ngờ về năng lực, tính chính trực, tư cách đạo đức hay tính cần trọng của bên cung cấp văn bản giải trình hoặc cho rằng văn bản giải trình không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải:

(a) Trao đổi vấn đề với bên có trách nhiệm liên quan;

(b) Đánh giá lại tính chính trực của bên được yêu cầu lập hoặc bên được nhận văn bản giải trình và đánh giá ảnh hưởng có thể có của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các văn bản giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng nói chung;

(c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đến kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

e) Xem xét các sự kiện phát sinh sau: Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau cho tới ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối với báo cáo dịch vụ đảm bảo, và phải có biện pháp xử lý phù hợp đối với các sự việc mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày đó mà các thông tin này có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo dịch vụ đảm bảo. Phạm vi xem xét các sự kiện phát sinh sau phụ thuộc vào ảnh hưởng tiềm tàng của các sự kiện đó đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối với tính phù hợp của kết luận của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện bất kỳ thủ tục nào liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

f) Thông tin khác: Khi tài liệu có thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo bao gồm các thông tin khác, kiểm toán viên phải đọc các thông tin này để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu (nếu có) với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong quá trình đọc các thông tin khác, kiểm toán viên phải trao đổi các vấn đề sau đây với bên có trách nhiệm liên quan và có hành động thích hợp tiếp theo:

(a) Phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu giữa thông tin khác và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo; hoặc

(b) Nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác không liên quan đến vấn đề nêu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo.

g) Lập và trình bày báo cáo dịch vụ đảm bảo

- Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải được lập bằng văn bản và phải trình bày rõ ràng kết luận của kiểm toán viên về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày tách biệt với các thông tin hay giải thích không ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên, kể cả đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, “Vấn đề khác”, các phát hiện liên quan đến các khía cạnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các khuyến nghị hoặc thông tin bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ chỉ rõ rằng các đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, “Vấn đề khác”, các phát hiện, khuyến nghị hoặc thông tin bổ sung không nhằm mục đích làm ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên.

- Nội dung báo cáo dịch vụ đảm bảo: Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải bao gồm các nội dung cơ bản sau:

- (a) *Số hiệu và tiêu đề* chỉ rõ đây là báo cáo dịch vụ đảm bảo độc lập;
- (b) Người nhận báo cáo dịch vụ đảm bảo;
- (c) Xác định hoặc mô tả mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi thích hợp. Khi kết luận của kiểm toán viên được diễn đạt tham chiếu tới một báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan thì báo cáo đó phải được đính kèm với báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc được trình bày lại trong báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc được tham chiếu tới nguồn có sẵn cho đối tượng sử dụng;
- (d) Xác định tiêu chí được áp dụng;
- (e) Mô tả về bất kỳ hạn chế vốn có quan trọng nào có liên quan tới việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí được áp dụng, nếu thích hợp;
- (f) Một đoạn cảnh báo với người đọc về việc các tiêu chí được áp dụng được thiết kế cho mục đích đặc biệt và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không thích hợp cho mục đích khác;
- (g) Một đoạn xác định rõ bên chịu trách nhiệm và bên đo lường hoặc đánh giá (nếu đây là hai bên khác nhau), và mô tả trách nhiệm của các bên đó và trách nhiệm của kiểm toán viên;
- (h) Một đoạn nêu rõ hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo Chuẩn mực này hoặc một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể;

(i) Một đoạn nêu rõ doanh nghiệp kiểm toán mà kiểm toán viên đang làm việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải xác nhận rõ các yêu cầu nghề nghiệp, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định, được áp dụng mà tối thiểu tương đương như yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1;

(j) Một đoạn nêu rõ kiểm toán viên đã tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập và các yêu cầu về đạo đức khác theo quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải xác định rõ các yêu cầu nghề nghiệp, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định, được áp dụng mà tối thiểu tương đương với Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

(k) Tóm tắt công việc đã thực hiện làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Trong trường hợp hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc hiểu rõ nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục thực hiện là cần thiết để hiểu được kết luận của kiểm toán viên. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc tóm tắt về công việc thực hiện phải chỉ ra rằng:

(i) Các thủ tục thực hiện trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn có sự khác biệt về nội dung, lịch trình, và phạm vi hẹp hơn so với một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(ii) Do đó, mức độ đảm bảo đạt được trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn là thấp hơn so với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(l) Kết luận của kiểm toán viên:

(m) Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu;

(n) Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo: Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo không được trước ngày kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để hình thành kết luận của kiểm toán viên, bao gồm bằng chứng thể hiện là bên chịu trách nhiệm khẳng định rằng họ đã thực hiện trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(o) *Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.*

h) Các loại kết luận:

- Kết luận chấp nhận toàn phần và kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần: Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần khi kiểm toán viên kết luận:

(a) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí được áp dụng; hoặc

(b) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, trên cơ sở các thủ tục đã thực hiện và bằng chứng đã thu thập, kiểm toán viên không nhận thấy có vấn đề nào khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí được áp dụng.

Nếu kiểm toán viên thấy cần phải:

(a) Thu hút sự chú ý của đối tượng sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để đối tượng sử dụng hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải bổ sung thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”; hoặc

(b) Trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để đối tượng sử dụng hiểu rõ hơn về hợp đồng dịch vụ, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải bổ sung thêm đoạn “Vấn đề khác”; và nếu pháp luật và các quy định không cấm việc này thì, kiểm toán viên phải trình bày một đoạn trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, với tiêu đề phù hợp, thể hiện rõ kết luận của kiểm toán viên không bị thay đổi bởi vấn đề đã nêu. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong các trường hợp sau:

(a) Kiểm toán viên xét đoán rằng có giới hạn phạm vi, và ảnh hưởng của vấn đề đó có thể là trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận;

(b) Kiểm toán viên xét đoán rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược.

+ Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ khi xét đoán thấy ảnh hưởng, hoặc ảnh hưởng có thể có của một vấn đề là không quá trọng yếu và lan tỏa đến mức phải đưa ra kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận. Kết luận này phải được diễn đạt là “ngoại trừ” ảnh hưởng, hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề liên quan tới việc ngoại trừ đó.

+ Nếu kiểm toán viên đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần do hạn chế phạm vi và đồng thời cũng phát hiện vấn đề làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, thì kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo dịch vụ đảm bảo một đoạn mô tả rõ hạn chế phạm vi và nguyên nhân dẫn đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu.

+ Trường hợp báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan đã xác định và mô tả thỏa đáng rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải:

(a) Đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược tham chiếu tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng; hoặc

(b) Nếu điều khoản của hợp đồng dịch vụ yêu cầu kết luận của kiểm toán viên phải diễn đạt tham chiếu tới báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan, thì kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần nhưng có thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, tham chiếu đến báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan, trong đó đã xác định và mô tả thỏa đáng rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu;

(c) Thực hiện các trách nhiệm trao đổi thông tin khác.

i) Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ: Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ *hợp đồng dịch vụ* một cách kịp thời để cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở hình thành báo cáo dịch vụ đảm bảo, để một kiểm toán viên khác có kinh nghiệm, không tham gia hợp đồng dịch vụ đảm bảo, có thể hiểu được.

2.2. CM số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai

a) Mục tiêu: Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ kiểm tra thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về việc:

(a) Liệu các giả định về ước tính tốt nhất được Ban Giám đốc sử dụng làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai không phải là không hợp lý và nếu sử dụng các giả định mang tính giả thuyết thì các giả định đó có nhất quán với mục đích cung cấp thông tin hay không;

(b) Liệu thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định hay không;

(c) Liệu thông tin tài chính tương lai có được trình bày một cách thích hợp và tất cả các giả định trọng yếu có được thuyết minh đầy đủ hay không, bao gồm việc trình bày rõ ràng đó là những giả định về ước tính tốt nhất hay giả định mang tính giả thuyết;

(d) Liệu thông tin tài chính tương lai có được lập trên cơ sở nhất quán với thông tin tài chính quá khứ và áp dụng các chính sách kế toán thích hợp hay không.

b) Mục đích lập thông tin tài chính tương lai: Thông tin tài chính tương lai có thể bao gồm báo cáo tài chính, một hoặc một số yếu tố của báo cáo tài chính và có thể được lập:

(a) Như công cụ quản lý nội bộ, ví dụ, để hỗ trợ việc đánh giá một khoản đầu tư vốn; hoặc

(b) Cho mục đích phát hành cho bên thứ ba.

c) Mức độ đảm bảo của kiểm toán viên về thông tin tài chính tương lai: Thông tin tài chính tương lai liên quan đến các sự kiện và hành động chưa xảy ra và có thể không xảy ra. Mặc dù có thể có các bằng chứng chứng minh cho các giả định được sử dụng làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai, nhưng các bằng chứng này thường hướng đến tương lai và do vậy, về bản chất, các bằng chứng này mang tính suy đoán, khác với các bằng chứng thường có trong cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ. Do đó, kiểm toán viên không đưa ra kết luận về việc liệu có đạt được những kết quả thể hiện trong thông tin tài chính tương lai hay không.

d) Chấp nhận hợp đồng dịch vụ: Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên cần xem xét các vấn đề sau:

- (1) Mục đích sử dụng thông tin;
- (2) Thông tin được phát hành rộng rãi hay bị giới hạn;

(3) Bản chất của các giả định là giả định về ước tính tốt nhất hay giả định mang tính giả thuyết;

(4) Thông tin bao gồm những yếu tố nào;

(5) Thông tin cho giai đoạn nào.

- Kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng hoặc phải rút khỏi hợp đồng khi nhận thấy các giả định không thực tế hoặc khi kiểm toán viên cho rằng các thông tin tài chính tương lai không phù hợp cho mục đích sử dụng.

- Kiểm toán viên phải thống nhất với đơn vị được kiểm tra (khách hàng) về các điều khoản trên hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai. Để đảm bảo lợi ích của cả hai bên, kiểm toán viên nên gửi hợp đồng tới đơn vị được kiểm tra (khách hàng) để tránh những hiểu nhầm có liên quan đến hợp đồng.

e) Hiểu biết về hoạt động kinh doanh: Kiểm toán viên phải có hiểu biết đầy đủ về hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm tra (khách hàng) để có thể đánh giá liệu đã xác định được tất cả các giả định quan trọng cần thiết để lập thông tin tài chính tương lai hay chưa.

f) Các thủ tục kiểm tra: Khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm tra, kiểm toán viên phải xem xét các vấn đề sau:

(a) Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu;

(b) Hiểu biết về đơn vị được kiểm tra (khách hàng) thông qua các hợp đồng dịch vụ trước đây;

(c) Năng lực của Ban Giám đốc đơn vị liên quan đến việc lập thông tin tài chính tương lai;

(d) Mức độ ảnh hưởng của các xét đoán của Ban Giám đốc đơn vị đối với thông tin tài chính tương lai;

(e) Tính đầy đủ và độ tin cậy của các dữ liệu cơ sở.

- Kiểm toán viên phải thu thập Thư giải trình của Ban Giám đốc đơn vị về mục đích sử dụng thông tin tài chính tương lai, tính đầy đủ của các giả định quan trọng và sự xác nhận của Ban Giám đốc đơn vị về trách nhiệm của họ đối với thông tin tài chính tương lai.

g) Trình bày và thuyết minh: Khi đánh giá việc trình bày và thuyết minh thông tin tài chính tương lai, ngoài việc phải xem xét các yêu cầu pháp luật và

các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp, kiểm toán viên còn phải xem xét liệu:

(a) Thông tin tài chính tương lai có được trình bày đầy đủ và không gây hiểu nhầm hay không;

(b) Chính sách kế toán có được trình bày rõ ràng trên phần thuyết minh thông tin tài chính tương lai hay không;

(c) Các giả định có được trình bày đầy đủ, thích hợp trên phần thuyết minh thông tin tài chính tương lai hay không. Các thuyết minh cần trình bày rõ ràng liệu các giả định của Ban Giám đốc đơn vị là giả định về ước tính tốt nhất hay là giả định mang tính giả thuyết. Khi các giả định được lập đối với những vấn đề trọng yếu và có mức độ không chắc chắn cao thì cần phải thuyết minh đầy đủ về sự không chắc chắn này và độ nhạy cảm của kết quả do sự không chắc chắn đó gây ra;

(d) Ngày lập thông tin tài chính tương lai có được trình bày hay không. Ban Giám đốc đơn vị cần xác nhận rằng các giả định là phù hợp tại ngày lập thông tin, cho dù các *thông tin làm cơ sở để lập các giả định này* có thể được tổng hợp trong cả một giai đoạn;

(e) Trường hợp thông tin tài chính tương lai được trình bày dưới dạng một *khoảng số liệu (ví dụ doanh thu có thể đạt được từ X đồng đến Y đồng)* thì căn cứ để xây dựng các số liệu trong khoảng đó có được trình bày rõ ràng và lựa chọn trên cơ sở không thiên lệch và không gây hiểu nhầm hay không;

(f) Bất kỳ sự thay đổi nào trong chính sách kế toán so với thông tin tài chính quá khứ gần nhất có được thuyết minh cùng với lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đến thông tin tài chính tương lai hay không.

h) Báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai: Báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai (*sau đây gọi tắt là “báo cáo kiểm tra”*) do kiểm toán viên lập phải bằng văn bản và bao gồm các yếu tố sau:

(a) *Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm tra: Báo cáo kiểm tra phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm tra của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh);*

(b) *Người nhận báo cáo kiểm tra: Báo cáo kiểm tra phải chỉ rõ người nhận báo cáo kiểm tra tùy theo từng hợp đồng dịch vụ. Người nhận báo cáo*

kiểm tra là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cố đồng, Ban quản trị hoặc Ban Giám đốc của đơn vị hoặc có thể là các nhà đầu tư tiềm năng, các cơ quan quản lý và các bên quan tâm khác... tùy thuộc vào mục đích của việc lập thông tin tài chính tương lai;

(c) *Mở đầu của báo cáo kiểm tra: Mở đầu của báo cáo kiểm tra phải nêu rõ:*

- (i) Tên thông tin tài chính tương lai được kiểm tra;
- (ii) Tên đơn vị lập thông tin tài chính tương lai;
- (iii) Giai đoạn lập thông tin tài chính tương lai;
- (iv) Ngày lập và số trang của thông tin tài chính tương lai được kiểm tra;
- (v) Tên gọi các thành phần của thông tin tài chính tương lai;

(d) *Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị: Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Trách nhiệm của Ban Giám đốc” (hay một thuật ngữ thích hợp khác)”. Báo cáo kiểm tra không nhất thiết phải đề cập một cách cụ thể là “Ban Giám đốc” mà sẽ sử dụng thuật ngữ thích hợp, tùy thuộc vào cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm tra, ví dụ “Ban quản lý dự án”, “Ban Giám hiệu”...; Đoạn này trong báo cáo kiểm tra mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày thông tin tài chính tương lai [trên cơ sở khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan], kể cả các giả định làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai đó. Trong một số trường hợp cần thiết, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm vào đoạn này các trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày thông tin tài chính tương lai theo quy định của pháp luật hoặc do bản chất của dự án, của đơn vị được kiểm tra hoặc theo các điều khoản đã thỏa thuận cụ thể trong hợp đồng giữa hai bên;*

(e) *Trình bày mục đích và/hoặc giới hạn đối tượng sử dụng thông tin tài chính tương lai (nếu có): Đối với trường hợp báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai dạng dự tính: thông tin tài chính tương lai được lập cho mục đích cụ thể [nêu rõ mục đích] và sử dụng các giả định bao gồm cả các giả định mang tính giả thuyết về các sự kiện trong tương lai chưa chắc chắn sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc đơn vị cũng chưa chắc chắn sẽ thực hiện thì báo cáo cần phải cảnh báo cho người đọc rằng thông tin tài chính tương lai không được sử dụng cho mục đích khác ngoài các mục đích đã được nêu trên báo cáo;*

(f) *Trách nhiệm của kiểm toán viên: Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Trách nhiệm của Kiểm toán viên”, trong đó nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là kiểm tra và đưa kết luận về thông tin tài chính tương lai dựa trên kết quả của cuộc kiểm tra; Báo cáo kiểm tra phải nêu rõ rằng công việc kiểm tra đã được tiến hành theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. Báo cáo kiểm tra cũng phải giải thích rằng các chuẩn mực và quy định đó yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được mức độ đảm bảo có giới hạn về việc thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan] hay không;*

(g) *Kết luận của kiểm toán viên: Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Kết luận của Kiểm toán viên” và phải nêu rõ về các nội dung sau đây:*

(i) *Kết luận đảm bảo dạng phủ định về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở không phải là không hợp lý cho thông tin tài chính tương lai hay không. Đoạn này phải nêu rõ trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, liệu có bất kỳ sự kiện nào để kiểm toán viên cho rằng các giả định không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai hay không;*

(ii) *Kết luận về việc liệu thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và có được trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan hay không;*

(iii) *Đoạn nhấn mạnh liên quan đến khả năng đạt được các kết quả mà thông tin tài chính tương lai phản ánh. Đoạn này phải nêu rõ kết quả thực tế có thể khác với thông tin tài chính tương lai do các sự kiện được dự kiến có thể không diễn ra như mong đợi và sự khác biệt có thể là trọng yếu. Tương tự, trường hợp thông tin tài chính tương lai được trình bày dưới dạng một khoảng số liệu, báo cáo có thể nêu rõ rằng không có sự đảm bảo nào về việc kết quả thực tế sẽ nằm trong khoảng đó;*

(h) Ngày lập báo cáo kiểm tra: Phải là ngày mà các thủ tục kiểm tra đã hoàn thành và phải là ngày cùng hoặc sau ngày lập thông tin tài chính tương lai;

(i) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán;

(j) Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu: Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn tại đoạn 69(m) và đoạn A183 của Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3000 - Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.

- Khi kiểm toán viên cho rằng việc trình bày và thuyết minh thông tin tài chính tương lai là không đầy đủ, kiểm toán viên phải đưa kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược trong báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai, hoặc rút khỏi hợp đồng nếu cần thiết. Ví dụ, thông tin tài chính tương lai có thể không trình bày đầy đủ các kết quả có thể mang tính nhạy cảm cao đối với các giả định.

- Khi kiểm toán viên cho rằng một hoặc một số giả định quan trọng không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dựa trên các giả định về ước tính tốt nhất, hoặc một hoặc một số giả định quan trọng không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho các thông tin tài chính tương lai dựa trên các giả định mang tính giả thuyết, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận trái ngược về thông tin tài chính tương lai, hoặc rút khỏi hợp đồng.

- Khi việc kiểm tra chịu ảnh hưởng của các điều kiện không cho phép áp dụng một hoặc một số thủ tục được cho là cần thiết trong một số hoàn cảnh cụ thể, thì kiểm toán viên phải rút khỏi hợp đồng hoặc từ chối đưa ra kết luận và mô tả về hạn chế phạm vi kiểm tra trên báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai.

2.3. CM số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch

a) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

- Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo được thực hiện theo Chuẩn mực này, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không có trách nhiệm tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước cho đơn vị; trách nhiệm đó thuộc về bên chịu trách nhiệm. Trách nhiệm duy nhất của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là báo cáo xem liệu bên chịu trách nhiệm đã tổng hợp thông tin tài chính theo quy

ước, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không.

b) Mục đích của thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch:

Mục đích của thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch là để minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu đến thông tin tài chính chưa điều chỉnh của đơn vị nếu giả định sự kiện đã xảy ra hoặc giao dịch đã được thực hiện tại một ngày trước đó được chọn cho mục đích minh họa. Điều này đạt được bằng cách ghi nhận các điều chỉnh theo quy ước vào thông tin tài chính chưa điều chỉnh. Do đó, thông tin tài chính theo quy ước không thể hiện tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh cũng như các luồng lưu chuyển tiền tệ thực tế của đơn vị.

c) Mục tiêu: Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

(a) Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu thông tin tài chính theo quy ước đã được bên chịu trách nhiệm tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

(b) Báo cáo phù hợp với những phát hiện của kiểm toán viên.

d) Chấp nhận hợp đồng dịch vụ: Trước khi đồng ý chấp nhận hợp đồng dịch vụ để báo cáo về việc liệu những thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải:

(a) Xác định rằng những người thực hiện hợp đồng dịch vụ một cách tổng thể có đủ trình độ và năng lực chuyên môn;

(b) Dựa trên hiểu biết ban đầu về hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và việc thảo luận với bên chịu trách nhiệm, xác định rằng các tiêu chí mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* dự kiến là sẽ áp dụng là phù hợp và các thông tin tài chính theo quy ước không có khả năng gây ra sự hiểu nhầm về mục đích sử dụng các thông tin tài chính đó;

(c) Đánh giá liệu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* có thể dẫn đạt ý kiến như đã được quy định bởi pháp luật và các quy định có liên quan, nếu có, dựa trên việc thực hiện các thủ tục được hướng dẫn trong Chuẩn mực này hay không;

(d) Khi nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc các

thông tin tài chính của bên bị mua hoặc của bên bị thoái vốn đã được kiểm toán, hoặc soát xét mà ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét không phải là chấp nhận toàn phần, hoặc có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, thì cần phải xem xét liệu pháp luật và các quy định có liên quan có cho phép sử dụng báo cáo của kiểm toán viên hoặc tham chiếu đến ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét đó hay không;

(e) Nếu các thông tin tài chính quá khứ của đơn vị chưa được kiểm toán hoặc soát xét, cần xem xét liệu kiểm toán viên có thể thu thập được đầy đủ hiểu biết về đơn vị, công việc kế toán, cách lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị để thực hiện hợp đồng dịch vụ hay không;

(f) Nếu một sự kiện hoặc giao dịch bao gồm giao dịch mua và thông tin tài chính quá khứ của bên bị mua chưa được kiểm toán hoặc soát xét, cần xem xét khả năng kiểm toán viên có thể thu thập đầy đủ hiểu biết về bên bị mua, công việc kế toán, cách lập và trình bày báo cáo tài chính của bên bị mua để thực hiện hợp đồng dịch vụ hay không;

(g) Yêu cầu bên chịu trách nhiệm cam kết về việc họ hiểu và thừa nhận trách nhiệm của mình đối với việc:

(i) Thuyết minh và trình bày đầy đủ về các tiêu chí được áp dụng cho các đối tượng sử dụng thông tin nếu các tiêu chí đó không được công bố rộng rãi;

(ii) Tổng hợp các thông tin tài chính theo quy ước trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng;

(iii) Cung cấp cho kiểm toán viên:

a. Quyền tiếp cận đối với tất cả các thông tin (kể cả thông tin về bên bị mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh, nếu cần thiết cho mục đích của hợp đồng dịch vụ) như sổ, tài liệu kế toán và tài liệu khác có liên quan đến việc đánh giá liệu thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

b. Những thông tin bổ sung mà kiểm toán viên có thể yêu cầu bên chịu trách nhiệm cung cấp cho mục đích của hợp đồng dịch vụ;

c. Quyền tiếp cận với các nhân sự trong đơn vị cũng như chuyên gia tư vấn của đơn vị mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng liên quan đến việc đánh giá liệu các thông tin tài chính theo quy ước có

được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

d. Quyền tiếp cận với các nhân sự phù hợp của bên bị mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh khi cần thiết cho mục đích của hợp đồng dịch vụ.

e) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ

- *Xác định sự phù hợp của các tiêu chí được áp dụng*: Kiểm toán viên phải xác định liệu các tiêu chí được áp dụng có phù hợp với quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực số 3000 hay không (xem quy định và hướng dẫn tại đoạn 24(b)(ii), A45 và đoạn 74 của Chuẩn mực số 3000) và phải đánh giá một cách cụ thể rằng:

(a) Thông tin tài chính chưa điều chỉnh được chiết xuất từ một nguồn thông tin phù hợp;

(b) Các điều chỉnh theo quy ước:

(i) Có thể trực tiếp quy cho một sự kiện hoặc giao dịch trực tiếp;

(ii) Được chứng minh bằng các bằng chứng thực tế;

(iii) Nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng của đơn vị và chính sách kế toán của đơn vị theo khuôn khổ đó;

(c) Cách trình bày và thuyết minh là đầy đủ và thích hợp giúp cho đối tượng sử dụng hiểu được các thông tin được công bố.

+ Ngoài ra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu các tiêu chí được áp dụng có:

(a) Nhất quán và không mâu thuẫn với pháp luật và các quy định có liên quan hay không;

(b) Khả năng gây ra hiểu nhầm về các thông tin tài chính theo quy ước hay không.

- **Mức trọng yếu**: Khi lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét mức trọng yếu để đánh giá liệu các thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không.

- **Tìm hiểu về cách thức bên chịu trách nhiệm tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ**

- Thu thập bằng chứng về sự phù hợp của nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa được điều chỉnh

+ Kiểm toán viên phải xác định liệu bên chịu trách nhiệm đã chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh từ một nguồn phù hợp hay chưa.

+ Nếu thông tin tài chính chưa điều chỉnh được chiết xuất từ một nguồn thông tin chưa được kiểm toán hoặc soát xét, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục nhằm đảm bảo rằng các nguồn thông tin đó là phù hợp.

+ Kiểm toán viên phải xác định liệu bên chịu trách nhiệm đã chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh một cách phù hợp từ nguồn thông tin đó hay chưa.

- Thu thập bằng chứng về sự phù hợp của các điều chỉnh theo quy ước:
Khi đánh giá liệu các điều chỉnh theo quy ước có phù hợp hay không, kiểm toán viên phải xác định liệu bên chịu trách nhiệm đã xác định các điều chỉnh theo quy ước cần thiết để minh họa ảnh hưởng của một sự kiện hoặc giao dịch tại ngày hoặc cho giai đoạn được minh họa hay chưa.

- Ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét về nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc thông tin tài chính của bên bị mua, bên bị thoái vốn không phải là chấp nhận toàn phần, hoặc có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”: Ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét về nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc các thông tin tài chính của bên bị mua, bên bị thoái vốn có thể không phải là chấp nhận toàn phần hoặc có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”. Trường hợp này, nếu pháp luật và các quy định có liên quan không cấm việc sử dụng các nguồn thông tin đó, kiểm toán viên phải đánh giá:

(a) Ảnh hưởng tiềm tàng đến việc liệu thông tin tài chính theo quy ước được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

(b) Các hành động phù hợp tiếp theo cần phải thực hiện;

(c) Liệu có bất cứ ảnh hưởng nào đến khả năng của kiểm toán viên thực hiện báo cáo theo các điều khoản hợp đồng dịch vụ, bao gồm cả ảnh hưởng đến báo cáo của kiểm toán viên.

- Nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc các điều chỉnh theo quy ước là không phù hợp: Trên cơ sở các thủ tục được thực hiện, nếu kiểm toán viên xác định rằng bên chịu trách nhiệm đã:

(a) Sử dụng nguồn không thích hợp để chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh; hoặc

(b) Bỏ sót một điều chỉnh theo quy ước mà đáng ra cần phải có, hoặc đưa ra một điều chỉnh không phù hợp với các tiêu chí được áp dụng, hoặc thực hiện một cách không thích hợp một điều chỉnh theo quy ước thì kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề đó với bên chịu trách nhiệm. Nếu kiểm toán viên không thể thống nhất với bên chịu trách nhiệm về cách thức giải quyết vấn đề, kiểm toán viên phải đánh giá những hành động tiếp theo phải thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).

- Thu thập bằng chứng về các tính toán trong các thông tin tài chính theo quy ước: Kiểm toán viên phải xác định liệu các tính toán trong các thông tin tài chính theo quy ước có chính xác về mặt số học hay không.

- Đánh giá việc trình bày các thông tin tài chính theo quy ước: Kiểm toán viên phải đánh giá việc trình bày các thông tin tài chính theo quy ước, bao gồm xem xét:

(a) Cách thức trình bày tổng thể và cấu trúc của các thông tin tài chính theo quy ước, bao gồm việc liệu các tiêu đề có được nêu rõ ràng để phân biệt với thông tin tài chính quá khứ hoặc thông tin tài chính khác hay không;

(b) Liệu các thông tin tài chính theo quy ước và các thuyết minh liên quan có minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch theo cách thức không gây hiểu nhầm hay không;

(c) Liệu các thông tin tài chính theo quy ước có được thuyết minh phù hợp để giúp cho người sử dụng có thể hiểu rõ các thông tin đó hay không;

(d) Liệu kiểm toán viên có biết về bất cứ sự kiện trọng yếu nào xảy ra sau ngày chiết xuất các thông tin tài chính chưa điều chỉnh, mà có thể cần phải tham chiếu đến, hoặc thuyết minh trong các thông tin tài chính theo quy ước hay không.

f) Giải trình bằng văn bản: Kiểm toán viên phải yêu cầu bên chịu trách nhiệm giải trình bằng văn bản về việc:

(a) Trong quá trình tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, bên chịu trách nhiệm đã xác định tất cả các điều chỉnh theo quy ước phù hợp cần thiết để minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch tại ngày hoặc cho giai đoạn được minh họa (xem hướng dẫn tại đoạn A45 Chuẩn mực này);

(b) Các thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng.

g) Hình thành ý kiến: Kiểm toán viên phải hình thành ý kiến liệu các thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp bởi bên chịu trách nhiệm, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không.

- **Ý kiến chấp nhận toàn phần:** Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần khi kết luận rằng thông tin tài chính theo quy ước đã được bên chịu trách nhiệm tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng.

- **Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần:** Pháp luật và các quy định có liên quan có thể không cho phép công bố bản cáo bạch có ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng. Trường hợp đó, nếu kiểm toán viên kết luận rằng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là phù hợp theo Chuẩn mực số 3000, thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề đó với bên chịu trách nhiệm và *đề nghị những sửa đổi cần thiết*. Nếu bên chịu trách nhiệm không đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên phải:

- (a) Ngừng phát hành báo cáo;
- (b) Rút khỏi hợp đồng dịch vụ; hoặc
- (c) Tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

- Pháp luật và các quy định có liên quan có thể cho phép công bố bản cáo bạch có ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng. Trường hợp đó, nếu kiểm toán viên xác định rằng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là phù hợp theo Chuẩn mực số 3000, thì kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực số 3000 liên quan đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem quy định tại đoạn 74 Chuẩn mực số 3000).

- *Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”:* Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể phải xem xét sự cần thiết phải lưu ý người sử dụng về một vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin tài chính theo quy ước hoặc trong các thuyết minh đính kèm. Đây là trường hợp khi, theo ý kiến của kiểm toán viên, vấn đề đó quan trọng và là cơ sở để người sử dụng thông tin hiểu rằng liệu thông tin tài

chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không. Trường hợp này, trong báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nếu kiểm toán viên đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về vấn đề đó và thấy không ảnh hưởng trọng yếu đến thông tin tài chính theo quy ước được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” đó chỉ dùng để lưu ý người đọc tới các thông tin được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin tài chính theo quy ước hoặc trong các thuyết minh đính kèm.

h) Báo cáo dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch: Báo cáo dịch vụ đảm bảo của kiểm toán viên phải bao gồm tối thiểu những yếu tố cơ bản sau:

(a) *Số hiệu và tiêu đề báo cáo:* Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải có số hiệu và tiêu đề chỉ rõ đây là báo cáo đảm bảo độc lập;

(b) *Người nhận báo cáo:* Theo thỏa thuận trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(c) *Đoạn mở đầu của báo cáo:*

(i) Thông tin tài chính theo quy ước;

(ii) Nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh, và các nguồn này đã được kiểm toán, soát xét và được công bố hay chưa;

(iii) Ngày kết thúc kỳ hoặc giai đoạn từ ngày ... đến ngày ... của thông tin tài chính theo quy ước;

(iv) Ngày lập thông tin tài chính theo quy ước;

(v) Tham chiếu đến các tiêu chí được áp dụng mà bên chịu trách nhiệm đã sử dụng để tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, và nguồn của các tiêu chí đó;

(d) *Đoạn “Trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm”:* Xác định rõ trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm trong việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng;

(e) *Đoạn “Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán”:* Xác định trách nhiệm của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* gồm:

(i) Trách nhiệm đưa ra ý kiến về việc liệu thông tin tài chính theo quy ước có được bên chịu trách nhiệm tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

(ii) Cho mục đích của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không có trách nhiệm phải sửa đổi, bổ sung hoặc phát hành lại báo cáo hoặc ý kiến về bất cứ thông tin tài chính quá khứ nào được sử dụng để tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán hoặc soát xét các thông tin tài chính được sử dụng để tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước;

(iii) Mục đích của thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch là chỉ để minh họa ảnh hưởng của một sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu đối với thông tin tài chính chưa điều chỉnh nếu giả định sự kiện đó đã xảy ra hoặc giao dịch đó đã được thực hiện tại một ngày trước đó được chọn cho mục đích minh họa. Do đó, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không cung cấp bất cứ sự đảm bảo nào đối với kết quả thực tế của sự kiện hoặc giao dịch tại ngày lập thông tin tài chính theo quy ước như đã trình bày;

(f) Xác nhận rằng hợp đồng dịch vụ đã được thực hiện theo Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3420 - Dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải lập kế hoạch và thực hiện những thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý về việc liệu bên chịu trách nhiệm đã tổng hợp các thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay chưa;

(g) Xác nhận rằng doanh nghiệp kiểm toán mà kiểm toán viên đang làm việc là thành viên áp dụng Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1; hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải chỉ rõ các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1;

(h) Xác nhận rằng kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* tuân thủ các quy định về tính độc lập và các quy định về đạo đức nghề nghiệp khác của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, hoặc các quy định nghề

ngành khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với các yêu cầu của phần A và phần B Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến các hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải chỉ rõ các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với các yêu cầu của phần A và phần B Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(i) Xác nhận rằng:

(i) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý (để báo cáo về việc liệu thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không) bao gồm việc thực hiện các thủ tục để đánh giá xem liệu các tiêu chí áp dụng được bên chịu trách nhiệm sử dụng để tổng hợp các thông tin tài chính theo quy ước, có cung cấp cơ sở hợp lý cho việc trình bày những ảnh hưởng đáng kể trực tiếp của sự kiện hoặc giao dịch, và để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về việc liệu:

(1) Các điều chỉnh theo quy ước có liên quan có phản ánh thích hợp sự ảnh hưởng đến các tiêu chí đó hay không;

(2) Các thông tin tài chính theo quy ước có phản ánh việc áp dụng đúng đắn các điều chỉnh đó đối với thông tin tài chính chưa điều chỉnh hay không;

(ii) Các thủ tục được lựa chọn phụ thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên, dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về đặc điểm của đơn vị, các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, và các hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(iii) Hợp đồng dịch vụ cũng bao gồm việc đánh giá cách thức trình bày tổng thể thông tin tài chính theo quy ước;

(j) *Ý kiến của kiểm toán viên:* Trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu khác, ý kiến của kiểm toán viên phải sử dụng một trong hai cách diễn đạt được coi là tương đương sau (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A56 Chuẩn mực này):

(i) Thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở [*các tiêu chí được áp dụng*]; hoặc

(ii) Thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp một cách đúng đắn trên cơ sở đã nêu;

(k) *Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu: Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý tại đoạn 69(m) và đoạn A183 của Chuẩn mực số 3000;*

(l) Ngày lập báo cáo;

(m) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.

3. Các dịch vụ liên quan (CM số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính; CM số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước).

3.1. CM số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

a) Mục tiêu của hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính: Mục tiêu của hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính là để *người hành nghề* thực hiện các thủ tục, về bản chất là thủ tục kiểm toán mà *người hành nghề*, đơn vị thuê dịch vụ (*hoặc đơn vị được kiểm tra nếu đơn vị thuê dịch vụ không phải là đơn vị được kiểm tra*) và bất kỳ bên thứ ba có trách nhiệm liên quan nào đã thỏa thuận và báo cáo về các phát hiện thực tế.

b) Nguyên tắc chung của hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

- Người hành nghề phải tuân thủ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

- Xác định các điều khoản của hợp đồng dịch vụ: *Người hành nghề* phải đảm bảo với đơn vị thuê dịch vụ và các bên khác nhận báo cáo về các phát hiện thực tế rằng các bên đều đã hiểu rõ về các thủ tục thỏa thuận trước và các điều kiện của hợp đồng dịch vụ.

- Trong một số trường hợp *người hành nghề* có thể không thảo luận được các thủ tục thỏa thuận trước với tất cả các bên sẽ nhận báo cáo (ví dụ, trường hợp các thủ tục thỏa thuận trước đã được thống nhất giữa cơ quan quản lý Nhà nước, đại diện cơ quan chuyên ngành và tổ chức nghề nghiệp). Trường hợp đó, *người hành nghề* cần thảo luận các thủ tục thỏa thuận trước với đại diện thích hợp của các bên và thực hiện bằng hình thức gửi thư, tài liệu trao đổi giữa các

bên hoặc/và gửi cho các bên hình thức dự kiến của báo cáo về các phát hiện thực tế sẽ được phát hành.

- Vì lợi ích của cả khách hàng và *người hành nghề*, *người hành nghề* phải gửi cho khách hàng hợp đồng dịch vụ trong đó ghi rõ các điều khoản chính, bao gồm xác nhận việc *người hành nghề* chấp nhận sự bổ nhiệm và tránh những hiểu lầm về mục tiêu, phạm vi dịch vụ, trách nhiệm của *người hành nghề* và hình thức dự kiến của báo cáo về các phát hiện thực tế sẽ phát hành.

c) Lập kế hoạch: *Người hành nghề* phải lập kế hoạch thực hiện công việc để hợp đồng dịch vụ được thực hiện một cách hiệu quả.

d) Tài liệu, hồ sơ: *Người hành nghề* phải thu thập, lưu trữ trong hồ sơ các tài liệu, thông tin cần thiết để làm cơ sở cho báo cáo về các phát hiện thực tế và làm bằng chứng cho thấy hợp đồng dịch vụ đã được thực hiện phù hợp với quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này cũng như các điều khoản của hợp đồng.

e) Các thủ tục và bằng chứng: *Người hành nghề* phải thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận trước và sử dụng các bằng chứng thu thập được làm cơ sở cho báo cáo về các phát hiện thực tế.

- Các phương pháp thu thập bằng chứng áp dụng trong một hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính có thể gồm:

- (1) Kiểm tra;
- (2) Quan sát;
- (3) Xác nhận từ bên ngoài;
- (4) Tính toán lại, so sánh và kiểm tra tính chính xác của các phép tính;
- (5) *Thủ tục phân tích*;
- (6) Phỏng vấn.

f) Báo cáo về các phát hiện thực tế: Báo cáo về các phát hiện thực tế cần mô tả đầy đủ chi tiết mục đích và các thủ tục thỏa thuận trước của hợp đồng để người đọc báo cáo có thể hiểu được nội dung và phạm vi công việc đã thực hiện.

- Báo cáo về các phát hiện thực tế gồm các yếu tố sau:

(a) Số hiệu và tiêu đề báo cáo (“Báo cáo về các phát hiện thực tế”);

(b) Bên nhận báo cáo (thông thường là khách hàng yêu cầu *người hành nghề* thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước);

(c) Xác định phạm vi thông tin tài chính hoặc phi tài chính có áp dụng các thủ tục thoả thuận trước;

(d) Nêu rõ các thủ tục đã thực hiện là các thủ tục đã thoả thuận với bên nhận báo cáo;

(e) Nêu rõ công việc đã thực hiện phù hợp với các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này và các chuẩn mực khác có liên quan, nếu có;

(f) Khi không "độc lập" với đơn vị thuê dịch vụ (*hoặc đơn vị được kiểm tra nếu đơn vị thuê dịch vụ không phải là đơn vị được kiểm tra*) thì người hành nghề cần nêu rõ;

(g) Xác định mục đích của các thủ tục thoả thuận trước đã thực hiện;

(h) Danh mục các thủ tục cụ thể đã thực hiện;

(i) Mô tả các phát hiện thực tế của người hành nghề bao gồm đầy đủ chi tiết các sai sót và các ngoại lệ đã phát hiện;

(j) Nêu rõ rằng các thủ tục đã được thực hiện không phải là các thủ tục của một cuộc kiểm toán hoặc soát xét và do đó người hành nghề không đưa ra bất kỳ sự đảm bảo nào;

(k) Nêu rõ nếu người hành nghề thực hiện thêm các thủ tục, thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thì sẽ có thể phát hiện và đưa vào báo cáo các kết quả khác;

l) Nêu rõ báo cáo về các phát hiện thực tế sẽ chỉ được gửi cho các bên đã cùng tham gia thoả thuận về các thủ tục được thực hiện;

m) Nêu rõ (nếu cần) báo cáo về các phát hiện thực tế chỉ liên quan đến các yếu tố, tài khoản, khoản mục hoặc thông tin tài chính hoặc phi tài chính xác định mà không liên quan đến toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị;

n) Ngày lập báo cáo về các phát hiện thực tế;

o) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

p) Chữ ký, họ và tên của người hành nghề và đóng dấu;

3.2. CM số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước

a) **Khái niệm:** *Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính:* Là việc người hành nghề áp dụng kỹ năng chuyên môn về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính để hỗ trợ Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày thông tin tài

chính của đơn vị theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và lập báo cáo dịch vụ tổng hợp theo quy định của Chuẩn mực này. Trong Chuẩn mực này, các thuật ngữ “dịch vụ tổng hợp”, “tổng hợp”, “đang tổng hợp” và “đã tổng hợp” được hiểu là dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính

- Dịch vụ tổng hợp không phải là dịch vụ đảm bảo nên không yêu cầu người hành nghề kiểm tra tính chính xác hoặc đầy đủ của thông tin do Ban Giám đốc đơn vị cung cấp để thực hiện tổng hợp thông tin và không yêu cầu thu thập bằng chứng làm cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán hoặc đưa ra kết luận soát xét về thông tin tài chính sau tổng hợp.

- Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về thông tin tài chính, cơ sở lập và trình bày thông tin tài chính. Trách nhiệm này bao gồm cả việc áp dụng các xét đoán cần thiết cho việc lập và trình bày thông tin tài chính, bao gồm việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp và xây dựng các ước tính kế toán hợp lý khi cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).

- Thông tin tài chính là đối tượng của dịch vụ tổng hợp có thể được yêu cầu tổng hợp cho nhiều mục đích khác nhau, bao gồm:

(a) Tuân thủ các yêu cầu về lập và trình bày báo cáo tài chính định kỳ, bắt buộc theo pháp luật và các quy định có liên quan; hoặc

(b) Cho các mục đích không liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính bắt buộc theo pháp luật và các quy định có liên quan, ví dụ:

(1) Cho Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị, được lập trên cơ sở phù hợp với mục đích cụ thể của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị (ví dụ, lập thông tin tài chính cho mục đích sử dụng nội bộ);

(2) Lập báo cáo tài chính định kỳ cho bên thứ ba theo hợp đồng hoặc thỏa thuận khác (ví dụ, báo cáo tài chính cung cấp cho tổ chức tài trợ theo yêu cầu của nhà tài trợ);

(3) Để thực hiện các giao dịch, như giao dịch liên quan tới việc thay đổi quyền sở hữu doanh nghiệp hoặc thay đổi cơ cấu tài chính (ví dụ, sáp nhập hoặc mua bán).

b) Mục tiêu: Mục tiêu của người hành nghề khi thực hiện dịch vụ tổng hợp tuân thủ theo Chuẩn mực này bao gồm:

(a) Áp dụng chuyên môn về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính để hỗ trợ Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày thông tin tài chính

theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, dựa trên thông tin do Ban Giám đốc đơn vị cung cấp;

(b) Lập báo cáo dịch vụ tổng hợp theo quy định của Chuẩn mực này.

c) Yêu cầu:

- *Tuân thủ các quy định có liên quan:* Người hành nghề phải tuân thủ từng quy định của Chuẩn mực này, trừ khi một quy định cụ thể nào đó không liên quan tới hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, ví dụ, một quy định nào đó không có trong hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính. Người hành nghề không được tuyên bố là đã tuân thủ Chuẩn mực này nếu người hành nghề không đảm bảo tuân thủ tất cả các quy định trong Chuẩn mực này liên quan tới dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

- *Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp:* Người hành nghề phải tuân thủ chuẩn mực và quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

- *Xét đoán chuyên môn:* Người hành nghề phải thực hiện các xét đoán chuyên môn khi thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

- *Kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ:* Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải chịu trách nhiệm về các vấn đề sau:

(a) Chất lượng tổng thể của từng hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính mà mình được giao phụ trách;

(b) Dịch vụ phải được tiến hành tuân thủ theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

d) Chấp nhận và duy trì hợp đồng dịch vụ

- *Duy trì quan hệ khách hàng, chấp nhận hợp đồng dịch vụ và thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ:* Người hành nghề không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ, trừ khi người hành nghề đã thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ với Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và bên thuê dịch vụ (*nếu bên thuê không phải là đơn vị sử dụng dịch vụ*).

+ Trước khi thực hiện dịch vụ, người hành nghề và bên thuê dịch vụ phải thống nhất các điều khoản trong hợp đồng dịch vụ hoặc hình thức thỏa thuận phù hợp khác bằng văn bản.

+ Hợp đồng dịch vụ nhiều kỳ: Đối với hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính nhiều kỳ, định kỳ người hành nghề phải đánh giá xem liệu hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ có làm phát sinh yêu cầu phải đánh giá việc

duy trì hợp đồng, hay yêu cầu sửa đổi, bổ sung điều khoản của hợp đồng dịch vụ đã giao kết hay không, và liệu có cần phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng dịch vụ với Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ hay không.

+ Trao đổi với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ: Trong quá trình thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, người hành nghề phải trao đổi kịp thời với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) về các vấn đề liên quan tới dịch vụ tổng hợp mà theo xét đoán chuyên môn của người hành nghề là quan trọng và cần thiết phải thông báo cho Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ.

đ) Thực hiện hợp đồng dịch vụ

- *Hiểu biết của người hành nghề*: Để có thể thực hiện hợp đồng dịch vụ tổng hợp, người hành nghề phải tìm hiểu một cách đầy đủ về các vấn đề sau:

(a) Ngành nghề kinh doanh và các hoạt động, bao gồm hệ thống kế toán và các ghi chép kế toán của đơn vị;

(b) Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cách thức áp dụng khuôn khổ đó trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

- *Tổng hợp thông tin tài chính*: Người hành nghề phải tổng hợp thông tin tài chính dựa trên các ghi chép, tài liệu, các giải thích và thông tin khác, kể cả các xét đoán quan trọng do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ cung cấp.

+ Người hành nghề phải trao đổi với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) về các xét đoán quan trọng của Ban Giám đốc với sự hỗ trợ của người hành nghề trong quá trình tổng hợp thông tin tài chính.

+ Trước khi hoàn thành hợp đồng dịch vụ tổng hợp, người hành nghề phải xem xét lại thông tin tài chính đã tổng hợp dựa trên sự hiểu biết của mình về ngành nghề kinh doanh và các hoạt động của đơn vị, và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

+ Trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ tổng hợp, nếu người hành nghề nhận thấy những ghi chép, tài liệu, các giải thích hoặc thông tin khác, kể cả các xét đoán quan trọng do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ cung cấp là không đầy đủ, không chính xác hoặc không thỏa đáng, người hành nghề phải thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và yêu cầu bổ sung hoặc sửa đổi thông tin.

+ Nếu người hành nghề không thể hoàn thành hợp đồng dịch vụ tổng hợp, do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ không cung cấp đầy đủ những ghi chép, tài liệu, các giải thích hoặc thông tin khác, kể cả các xét đoán quan trọng theo yêu cầu, thì người hành nghề phải rút khỏi hợp đồng dịch vụ và thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ lý do rút khỏi hợp đồng.

+ Trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ tổng hợp, người hành nghề phải đề xuất các điều chỉnh phù hợp với Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ, nếu nhận thấy các vấn đề sau đây:

(a) Thông tin tài chính được tổng hợp có tham chiếu đến hoặc mô tả không đầy đủ về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(b) Cần phải điều chỉnh thông tin tài chính được tổng hợp để thông tin tài chính không chứa đựng các sai sót trọng yếu;

(c) Thông tin tài chính được tổng hợp có thể gây hiểu nhầm.

+ Nếu Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ từ chối, hoặc không cam kết với người hành nghề thực hiện các điều chỉnh được đề xuất đối với thông tin tài chính được tổng hợp, người hành nghề phải rút khỏi hợp đồng dịch vụ và thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ lý do rút khỏi hợp đồng.

+ Nếu không thể chấm dứt hợp đồng dịch vụ, người hành nghề phải xác định mức độ trách nhiệm pháp lý và trách nhiệm nghề nghiệp của mình áp dụng trong từng hoàn cảnh cụ thể.

+ Người hành nghề phải yêu cầu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) xác nhận về trách nhiệm của họ đối với bản chính thức của thông tin tài chính được tổng hợp.

e) Tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ: Người hành nghề phải lưu trong tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính các tài liệu liên quan.

(a)

f) Báo cáo dịch vụ tổng hợp của người hành nghề: Mục đích quan trọng của báo cáo dịch vụ tổng hợp của người hành nghề là để trình bày rõ ràng về bản chất của dịch vụ tổng hợp, vai trò và trách nhiệm của người hành nghề trong hợp đồng dịch vụ. Báo cáo của người hành nghề không phải là phương tiện để trình bày ý kiến hoặc đưa ra kết luận về thông tin tài chính dưới bất kỳ

hình thức nào.

- Báo cáo của người hành nghề về dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính được phát hành dưới hình thức văn bản, và phải bao gồm các nội dung sau:

- (a) *Số hiệu và tiêu đề báo cáo;*
- (b) Người nhận báo cáo, theo các điều khoản của hợp đồng dịch vụ quy định;
- (c) Một đoạn nêu rõ rằng người hành nghề đã tổng hợp thông tin tài chính dựa trên thông tin, tài liệu do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ cung cấp;
- (d) Một đoạn nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) đối với dịch vụ tổng hợp và đối với thông tin tài chính;
- (e) Xác định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Nếu áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt thì phải mô tả hoặc tham chiếu đến tài liệu trình bày về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt đó trong thông tin tài chính;
- (f) Xác định thông tin tài chính, bao gồm tiêu đề của mỗi yếu tố của thông tin tài chính và ngày của thông tin tài chính hoặc kỳ mà thông tin tài chính có liên quan;
- (g) Nêu rõ trách nhiệm của người hành nghề trong việc tổng hợp thông tin tài chính, dịch vụ tổng hợp được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này, và người hành nghề đã tuân thủ theo các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- (h) Mô tả về sự tuân thủ của dịch vụ tổng hợp theo Chuẩn mực này;
- (i) Các giải thích về:
 - (i) Do dịch vụ tổng hợp không phải là dịch vụ đảm bảo, người hành nghề không được yêu cầu phải xác nhận tính chính xác hoặc đầy đủ của thông tin do Ban Giám đốc đơn vị cung cấp để tổng hợp;
 - (ii) Theo đó, người hành nghề không đưa ra ý kiến kiểm toán, soát xét hoặc kết luận về việc liệu thông tin tài chính có được lập tuân thủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

(j) Nếu thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, thì đoạn giải thích bao gồm:

(i) Mô tả mục đích lập thông tin tài chính, và đối tượng dự kiến sử dụng, nếu cần thiết, hoặc tham chiếu đến thuyết minh trong thông tin tài chính có trình bày thông tin này;

(ii) Đoạn lưu ý người đọc báo cáo về việc thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, và do đó, thông tin này có thể không phù hợp cho các mục đích khác;

(k) Ngày lập báo cáo dịch vụ tổng hợp của người hành nghề;

(l) Chữ ký, họ và tên của người hành nghề và đóng dấu.;

(m) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

PHẦN 3: THỰC HÀNH KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BCTC

1. Kiểm toán hàng tồn kho

1.1. Những yêu cầu cơ bản

a) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Hàng tồn kho là nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ; Là hàng hoá mua vào hoặc thành phẩm để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường; Hoặc là chi phí đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang...

- Việc xác định một tài sản là hàng tồn kho phụ thuộc vào hoạt động kinh doanh của đơn vị: Trong hoạt động thương mại, hàng tồn kho là hàng hóa; Trong hoạt động sản xuất, hàng tồn kho là nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm dở dang và thành phẩm; Trong hoạt động cung cấp dịch vụ, hàng tồn kho ngoài các vật liệu còn bao gồm cả chi phí dịch vụ dở dang. Đối với các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản, bất động sản hàng hóa được phân loại là hàng tồn kho.

- Hàng tồn kho chủ yếu được tính theo giá gốc. Giá gốc bao gồm chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí trực tiếp khác. 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 bằng cách lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Hàng tồn kho được trình bày trên Bảng CĐKT như một tài sản ngắn hạn và phải thuyết minh về chính sách kế toán, giá gốc hàng tồn kho được phân theo từng loại hàng tồn kho, các khoản dự phòng đã lập hoặc hoàn nhập, giá trị ghi sổ của hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản nợ phải trả.

b) Các yêu cầu của CMKt

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán hàng tồn kho phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) *Tính hiện hữu và quyền:* Hàng tồn kho là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) *Tính đầy đủ:* Tất cả hàng tồn kho là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) *Đánh giá và tính chính xác*: Hàng tồn kho được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu phải chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: Hàng tồn kho được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

c) Trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với BCTC thì KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho: Đoạn 04-08, A1-A16 CMKiT số 501. Xem thêm phần III.B.1/1.1 (a) tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 501 liên quan đến thủ tục trong trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với BCTC)

1.2. Các nội dung chủ yếu của kiểm toán hàng tồn kho

a) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Để thiết kế chương trình kiểm toán hàng tồn kho có hiệu quả, KTV cần hiểu biết và đánh giá đúng đắn về kiểm soát nội bộ liên quan, bao gồm chu trình mua hàng, bán hàng và ghi chép, bảo quản hàng tồn kho.

Thủ tục kiểm soát trực tiếp hàng tồn kho, bao gồm:

(1) Trong việc ghi chép hàng tồn kho

- Sự phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và bảo quản hàng tồn kho;

- Trách nhiệm xét duyệt nghiệp vụ nhập, xuất hàng trên các chứng từ thích hợp;

- Sổ kế toán phản ánh đầy đủ, chính xác và kịp thời (Thẻ kho, sổ chi tiết...).

(2) Trong việc bảo vệ hàng tồn kho

- Ngăn chặn sự tiếp cận trái phép hàng tồn kho;

- Tổ chức sắp xếp hàng tồn kho an toàn, ngăn nắp;

- Công tác kiểm kê được thực hiện đúng đắn và định kỳ.

(3) Trong việc đánh giá hàng tồn kho

- Lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành;

- Tổ chức và duy trì hệ thống kế toán giá thành thích hợp;
- Theo dõi và đánh giá hàng tồn kho chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời.

Để đánh giá sự hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát trên đối với hàng tồn kho, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc ghi chép, KTV chọn mẫu nghiệp vụ nhập, xuất hàng tồn kho trên sổ sách và đối chiếu với các chứng từ liên quan để bảo đảm chúng có cơ sở đúng đắn, được người có thẩm quyền xét duyệt và được ghi nhận thích hợp;

- Đối với việc bảo quản hàng tồn kho, KTV xem xét tình trạng bảo vệ tài sản, kiểm tra các tài liệu về công việc kiểm kê định kỳ và xử lý chênh lệch kiểm kê.

- Đối với việc đánh giá hàng tồn kho, KTV sẽ thực hiện bằng các thử nghiệm cơ bản.

b) Các thử nghiệm cơ bản đối với hàng tồn kho

(1) Thủ tục phân tích

Thủ tục phân tích được dùng để nhận dạng các biến động bất thường hoặc quan hệ bất hợp lý giữa các thông tin nhằm tìm hiểu nguyên nhân. Dưới đây là thủ tục phân tích thường được dùng đối với hàng tồn kho:

- Tính số vòng quay (hoặc số ngày lưu kho bình quân) hàng tồn kho và so sánh kỳ này với kỳ trước. Cần tính toán tỷ số trên cho toàn bộ hàng tồn kho và cho từng mặt hàng/nhóm mặt hàng của đơn vị;

- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh kỳ này với kỳ trước, với số liệu bình quân ngành. Tỷ lệ lãi gộp cũng cần tính toán cho toàn bộ sản phẩm và cho từng mặt hàng/nhóm mặt hàng của đơn vị;

- So sánh số tiền hàng tồn kho cuối kỳ với đầu kỳ, xem xét sự biến động về giá trị/số lượng của những mặt hàng chủ yếu;

- Đối với doanh nghiệp sản xuất, so sánh quan hệ giữa sản lượng sản xuất và sản lượng tiêu thụ kỳ này với kỳ trước. Đồng thời, cần so sánh chi phí sản xuất/giá thành giữa thực tế với định mức/giữa kỳ này với kỳ trước theo từng khoản mục giá thành (chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung);

- Ngoài ra, KTV có thể thực hiện những thủ tục phân tích khác tùy theo đặc thù của đơn vị, ví dụ, so sánh giữa khối lượng hàng hóa với khả năng bảo quản của kho, tỷ lệ phế phẩm thu hồi của đơn vị giữa kỳ này với kỳ trước, với số liệu bình quân ngành...

(2) Tham gia kiểm kê hàng tồn kho

(2.1) Vai trò của việc tham gia kiểm kê

Tham gia kiểm kê hàng tồn kho là một thử nghiệm cơ bản quan trọng đối với hàng tồn kho; nó cung cấp bằng chứng đầy đủ và thích hợp về sự hiện hữu của hàng tồn kho. CMKiT số 501 quy định:

- Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán là thiết lập các thủ tục kiểm kê và thực hiện kiểm kê hàng tồn kho ít nhất mỗi năm một lần làm cơ sở lập BCTC;

- Trách nhiệm KTV là phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách tham gia công việc kiểm kê hiện vật, trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được (Nếu hàng tồn kho được xác định là trọng yếu trong BCTC);

- Trường hợp KTV không thể tham gia kiểm kê, KTV phải xác định xem mình có thể thực hiện các thủ tục kiểm tra thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho, để tránh phải đưa ra ý kiến ngoại trừ vì phạm vi kiểm toán bị giới hạn.

(2.2) Thời điểm kiểm kê

Nhìn chung, theo quan điểm của KTV, thời điểm thích hợp nhất cho việc kiểm kê là đúng vào thời điểm kết thúc năm tài chính. Tuy nhiên, trong thực tế, việc kiểm kê có thể thực hiện trước hoặc sau thời điểm khóa sổ với những điều kiện nhất định. Khi đó, KTV thường xem xét những vấn đề sau:

- Khoảng cách giữa thời điểm kiểm kê và thời điểm khóa sổ. Khoảng cách này càng dài thì giá trị của bằng chứng thu thập được càng giảm;

- Kiểm soát nội bộ của đơn vị về hàng tồn kho có hữu hiệu không;

- Các ghi chép về nhập, xuất hàng tồn kho giữa hai thời điểm có đủ tin cậy không.

Trường hợp đơn vị được kiểm toán có chương trình kiểm kê định kỳ trong suốt năm thay vì kiểm kê tất cả hàng tồn kho vào thời điểm kết thúc niên độ, để thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp, KTV cần lưu ý những vấn đề sau:

- Chương trình kiểm kê của đơn vị phải đầy đủ và đáng tin cậy, bao gồm: Tất cả các kho/loại hàng đều phải được kiểm kê ít nhất một lần trong năm; các thủ tục kiểm kê phải được quy định và hướng dẫn đầy đủ, thích hợp; các khác biệt giữa thực tế và sổ sách cần được tìm hiểu và xử lý đúng đắn;

- Hệ thống sổ sách hàng tồn kho phải được cập nhật;

- KTV phải tham gia kiểm kê một hoặc một số lần trong năm và tham gia kiểm tra chênh lệch và việc xử lý chênh lệch kiểm kê;

- Các thủ tục kiểm toán bổ sung khi kết thúc niên độ là quan sát việc thực hiện thủ tục kiểm kê cuối năm, kiểm tra chọn mẫu, so sánh kết quả kiểm kê với sổ sách và xem xét việc xử lý chênh lệch kiểm kê.

(2.3) Các thủ tục kiểm toán

** Soát xét bảng chỉ dẫn kiểm kê của đơn vị*

KTV phải xem xét những vấn đề sau trong bảng chỉ dẫn kiểm kê của đơn vị:

- Người giám sát quá trình kiểm kê cần độc lập với các nghiệp vụ về hàng tồn kho;

- Hàng tồn kho cần được sắp xếp và đánh dấu thích hợp để phục vụ cho công tác kiểm kê;

- Việc nhập, xuất hàng trong lúc kiểm kê cần được hạn chế và kiểm soát chặt chẽ;

- Cần tách biệt rõ hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất, lỗi thời, hàng hóa của người khác (hàng nhận ký gửi, gia công...);

- Cần xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang;

- Phương pháp cân, đong, đo, đếm hợp lý;

- Biểu mẫu kiểm kê phải được đánh số liên tục, kiểm soát số phát ra và số thu hồi. Biểu mẫu này phải đầy đủ nội dung (vị trí, tên hàng, quy cách, đơn vị tính, số lượng, tình trạng, chênh lệch với thẻ kho...) và chữ ký;

- Các nghiệp vụ nhập, xuất hàng và lưu chuyển nội bộ cuối cùng trước khi kiểm kê phải được ghi nhận về số chứng từ.

** Các thủ tục chứng kiến kiểm kê*

Trong quá trình chứng kiến kiểm kê tại đơn vị, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Kiểm tra xem nhân viên đơn vị có thực hiện đúng như bản chỉ dẫn kiểm kê không;

- Xem xét các thủ tục tách biệt hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất, lỗi thời, hàng hóa của người khác;

- Xem xét sản phẩm dở dang có được kiểm kê và xác định mức độ hoàn thành không;

- Xem xét việc nhập, xuất hàng hoặc lưu chuyển nội bộ trong quá trình kiểm kê có được kiểm soát chặt chẽ không;

- Chọn mẫu một số mặt hàng để kiểm kê lại, đối chiếu giữa phiếu kiểm kê và tồn kho thực tế hoặc ngược lại. KTV thường ưu tiên chọn những mặt hàng có giá trị lớn để kiểm tra lại.

** Kiểm tra kết quả kiểm kê*

Sau khi chứng kiến kiểm kê, KTV cần kiểm tra kết quả kiểm kê như sau:

- Đối chiếu giữa bảng tổng hợp kiểm kê và các phiếu kiểm kê để bảo đảm tất cả các phiếu kiểm kê đều được đưa vào Bảng tổng hợp kiểm kê cũng như các khoản mục trên Bảng tổng hợp kiểm kê đều dựa trên Phiếu kiểm kê;

- Kiểm tra các trường hợp nhập, xuất hàng hoặc lưu chuyển nội bộ trong quá trình kiểm kê có được điều chỉnh thích hợp không, kiểm tra việc khóa sổ có thực hiện đúng đối với các nghiệp vụ nhập, xuất cuối cùng trước kiểm kê không;

- Kiểm tra việc áp đơn giá và tính toán trên Bảng tổng hợp kết quả kiểm kê;

- Xem xét những chênh lệch giữa sổ sách và thực tế có được giải thích và xử lý thích hợp không.

** Hàng tồn kho được giữ bởi bên thứ ba*

Đối với hàng hóa của đơn vị đang do bên thứ ba kiểm soát hoặc bảo quản (hàng gửi đi bán, hàng gửi đại lý...), KTV phải yêu cầu bên thứ ba xác nhận

trực tiếp về số lượng và tình trạng của hàng tồn kho mà bên thứ ba đang giữ hộ cho đơn vị. Tùy theo mức độ trọng yếu của số hàng tồn kho này, KTV cần phải xem xét các nhân tố sau:

- Tính chính trực và độc lập của bên thứ ba;
- Sự cần thiết phải trực tiếp tham gia kiểm kê hoặc để KTV hoặc công ty kiểm toán khác tham gia kiểm kê;
- Sự cần thiết phải có báo cáo của KTV khác về tính thích hợp của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của bên thứ ba để có thể đảm bảo công việc kiểm kê là đúng đắn và hàng tồn kho được giữ gìn cẩn thận;
- Sự cần thiết phải kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba giữ.

** Kiểm tra việc khóa sổ hàng tồn kho*

Kiểm tra việc khóa sổ đối với hàng tồn kho là một thủ tục kiểm toán quan trọng nhằm bảo đảm các nghiệp vụ liên quan được ghi chép đúng niên độ, bao gồm:

- Mua hàng: Xác định các hàng hóa đã thuộc quyền sở hữu đơn vị và nghĩa vụ đối với người bán đã phát sinh;
- Bán hàng: Xác định hàng hóa đã chuyển giao quyền sở hữu/kiểm soát cho người mua, doanh thu đã đủ điều kiện ghi nhận;
- Xuất nguyên liệu và nhập kho thành phẩm (đối với doanh nghiệp sản xuất).

. Các thủ tục kiểm toán

Trước khi kiểm kê, KTV cần tìm hiểu và bảo đảm rằng:

- Các chứng từ về nhập, xuất hàng tồn kho và lưu chuyển nội bộ phải được đánh số một cách liên tục;
- Những chứng từ nhập, xuất cuối cùng bao gồm cả đối với hàng hóa do bên thứ ba kiểm soát/bảo quản phải được ghi chú để theo dõi, xác định điểm phân cách niên độ sau này.

Trong khi kiểm kê, KTV cần quan sát cẩn thận và ghi chú lại các nghiệp vụ nhập, xuất xung quanh thời điểm khóa sổ.

Sau đó, KTV cần đối chiếu phiếu nhập kho và hóa đơn của người bán, phiếu giao hàng và hóa đơn của đơn vị, các chứng từ xuất nguyên vật liệu... xung quanh thời điểm khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ.

(3) Kiểm tra việc đánh giá hàng tồn kho

Việc đánh giá hàng tồn kho phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực kế toán số 2 - Hàng tồn kho. Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Xem xét chính sách đánh giá hàng tồn kho của đơn vị có tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và có nhất quán với niên độ trước không;

- Kiểm tra việc áp dụng và tính toán của đơn vị;

- Đối với sản phẩm dở dang và thành phẩm, KTV phải kiểm tra chi phí sản xuất/giá thành:

- + Chi phí nguyên vật liệu cần xem xét số lượng xuất dùng, đơn giá (kiểm tra giá mua vào trên hóa đơn và phương pháp tính giá).

- + Chi phí nhân công trực tiếp cần kiểm tra các chứng từ về chấm công, bảng thanh toán tiền lương...

- + Chi phí sản xuất chung cần kiểm tra để loại trừ các chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (do sử dụng không hết công suất), các chi phí quản lý doanh nghiệp hoặc chi phí bán hàng.

- Kiểm tra việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thông qua việc xem xét giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho. Hàng tồn kho cần lập dự phòng là những hàng tồn kho có giá trị thuần có thể thực hiện thấp hơn giá gốc, thông thường là các hàng hóa mất phẩm chất, lỗi thời hoặc bị giảm giá bán do cạnh tranh, do chính sách giảm giá. Trong một số trường hợp, tình huống này có thể xảy ra khi giá đầu vào tăng mà giá bán không thể tăng lên đủ bù đắp chi phí hoặc khi có những sai sót trong khâu mua hàng hoặc sản xuất. Các thủ tục thường dùng là:

- + Xem xét và kiểm tra cách thức đơn vị nhận dạng và tách biệt những hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời;

- + Kiểm tra các loại hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời đã phát hiện trong kiểm kê có được đơn vị lập dự phòng thích hợp không;

+ Kiểm tra sổ kế toán theo dõi hàng tồn kho để phát hiện các mặt hàng chậm lưu chuyển;

+ Xem xét giá bán của sản phẩm, hàng hóa sau ngày khóa sổ để phát hiện những mặt hàng giảm giá bán thấp hơn giá gốc;

+ Đối với sản phẩm dở dang, cần kiểm tra xem giá gốc trên sổ sách vào cuối niên độ cộng với chi phí chế biến phát sinh sau ngày khóa sổ có vượt khỏi giá bán cuối cùng của chúng không.

- *Kiểm tra việc trình bày hàng tồn kho*

KTV phải xem xét việc trình bày hàng tồn kho trên BCTC có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Những vấn đề cần lưu ý bao gồm:

+ *Công bố về chính sách kế toán đối với hàng tồn kho;*

+ *Phân loại hàng tồn kho trên Bản thuyết minh BCTC;*

+ *Các thuyết minh phù hợp khi có sử dụng phương pháp nhập sau xuất trước.*

2. Kiểm toán Nợ phải thu

2.1 Những yêu cầu cơ bản

a) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Nợ phải thu là số tiền có thể thu hồi của khách hàng hoặc các đối tượng khác. Nợ phải thu bao gồm các khoản phải thu của khách hàng, ứng trước cho người bán, phải thu nội bộ và các khoản phải thu khác.

- Nợ phải thu được trình bày theo giá trị ghi sổ trừ đi các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi. Dự phòng nợ phải thu khó đòi được lập cho các khoản phải thu quá hạn hoặc các khoản còn trong hạn nhưng khách nợ không còn khả năng thanh toán.

- Nợ phải thu được trình bày trên Bảng CĐKT dưới hai khoản mục: Phải thu ngắn hạn (thời gian thu hồi trong vòng một năm) và phải thu dài hạn (thời gian thu hồi trên một năm). Đối với các doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh dài hơn một năm, ngưỡng phân biệt nợ phải thu ngắn hạn và dài hạn là một chu kỳ kinh doanh.

b) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán Nợ phải thu phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) Tính hiện hữu và quyền: Nợ phải thu là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị;

(2) Tính đầy đủ: Tất cả Nợ phải thu là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo;

(3) Đánh giá và tính chính xác: Nợ phải thu được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác;

(4) Trình bày và công bố: Nợ phải thu được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Do khoản mục Nợ phải thu thường bị khai cao hơn thực tế làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC nên cơ sở dẫn liệu hiện hữu thường được quan tâm hơn. Vì vậy KTV phải gửi thư xác nhận nợ phải thu nếu Nợ phải thu được đánh giá là trọng yếu và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư xác nhận.

Ngoài ra, KTV cũng cần lưu tâm đến cơ sở dẫn liệu đánh giá, lý do là việc lập dự phòng để phản ánh nợ phải thu theo giá trị có thể thu hồi là một ước tính kế toán dựa nhiều vào xét đoán và có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

2.2. Những nội dung chủ yếu của kiểm toán Nợ phải thu khách hàng

a) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về kiểm soát nội bộ đối với chu trình bán hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các kiểm soát chủ yếu đối với chu trình bán hàng bao gồm:

Tiếp nhận đặt hàng và xét duyệt bán chịu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng xét duyệt bán chịu, lập hóa đơn, gửi hàng;

- Xét duyệt về hạn mức bán chịu cho khách hàng, về mọi sự thay đổi thông tin về khách hàng;

- Lệnh bán hàng chỉ được lập trên cơ sở đơn đặt hàng, phải được đánh số liên tục và chỉ lập cho các khách hàng không bị tồn đọng nợ.

Gửi hàng và lập hóa đơn

- Phiếu gửi hàng chỉ lập trên cơ sở lệnh bán hàng, phải được đánh số liên tục.;
- Kiểm tra hàng gửi đi về số lượng, chất lượng và các điều kiện khác;
- Hóa đơn được lập trên Lệnh bán hàng, Phiếu giao hàng, Bảng giá được duyệt. Hóa đơn phải được đánh số liên tục và được kiểm tra việc tính tiền trước khi gửi đi;
- Kiểm tra định kỳ để phát hiện những trường hợp có Phiếu gửi hàng mà chưa có hóa đơn.

Kế toán Nợ phải thu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng ghi chép doanh thu, theo dõi chi tiết Nợ phải thu khách hàng và lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng;
- Lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng định kỳ, kiểm tra và gửi đi;
- Đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và số dư chi tiết Nợ phải thu;
- Soát xét và theo dõi các khoản Nợ quá hạn;
- Xét duyệt thích hợp đối với các trường hợp xóa sổ Nợ phải thu khó đòi.

Để đánh giá các kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc tiếp nhận đơn đặt hàng và xét duyệt bán chịu, KTV kiểm tra danh sách khách hàng để xem xét từng khách hàng có đầy đủ thông tin không và có sự xét duyệt về hạn mức bán chịu không. KTV cũng chọn mẫu kiểm tra các Lệnh bán hàng có được đính kèm với đơn đặt hàng phù hợp không, có được lập phù hợp với danh sách khách hàng và hạn mức bán chịu không?

- Đối với việc gửi hàng và lập hóa đơn, KTV chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra chi tiết về số lượng, đơn giá, các khoản chiết khấu và việc tính tiền có chính xác không, đối chiếu với sổ sách về doanh thu, Nợ phải thu. KTV cũng cần lưu ý về việc đánh số liên tục của Phiếu gửi hàng và hóa đơn.

- Đối với kế toán Nợ phải thu, KTV cần chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số khách hàng; Kiểm tra việc đối chiếu chi tiết với tổng hợp, việc gửi thông báo nợ định kỳ cho khách hàng, việc xét duyệt xóa sổ các khoản Nợ khó đòi trong kỳ.

b) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu đối với Nợ phải thu

(1) Thủ tục phân tích

Các thủ tục phân tích thường áp dụng đối với Nợ phải thu khách hàng là:

- So sánh số dư Nợ phải thu phân tích theo tuổi Nợ của cuối kỳ so với đầu kỳ về tên các khách hàng chủ yếu, tỷ trọng của từng nhóm Nợ (trong hạn, quá hạn)...

- Tính số vòng quay Nợ phải thu (hoặc số ngày thu tiền bình quân), so sánh với số liệu kỳ trước, với chính sách bán chịu của đơn vị và số liệu bình quân ngành;

- Tính tỷ lệ dự phòng Nợ phải thu khó đòi trên doanh thu, trên số dư Nợ phải thu cuối kỳ và so sánh với kỳ trước.

(2) Gửi thư xác nhận

(2.1) Vai trò của gửi thư xác nhận

Gửi thư xác nhận đóng vai trò quan trọng trong việc thu thập bằng chứng về sự hiện hữu của nợ phải thu:

- Trường hợp các khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong BCTC và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì KTV phải lập kế hoạch yêu cầu khách nợ xác nhận trực tiếp các khoản phải thu hoặc các số liệu tạo thành số dư của khoản phải thu.

- Trường hợp KTV xét thấy các khách nợ sẽ không phúc đáp thư xác nhận các khoản phải thu thì phải dự kiến các thủ tục thay thế; thí dụ: Kiểm tra các tài liệu tạo thành số dư Nợ phải thu.

(2.2) Thời điểm gửi thư xác nhận

Thời điểm gửi thư xác nhận tốt nhất là ngay sau thời điểm kết thúc niên độ và khi đó, số dư được xác nhận chính là số liệu được trình bày trên BCTC. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, điều này không thể thực hiện được do vấn đề thời gian (thí dụ, KTV phải hoàn thành báo cáo kiểm toán trong một thời hạn nhất định). Khi đó, KTV có thể gửi thư xác nhận trước thời điểm kết thúc niên độ và phải kiểm tra những nghiệp vụ giữa thời điểm xác nhận và thời điểm kết thúc niên độ. Thông thường, cách làm này được chấp nhận khi kiểm soát nội bộ của đơn vị được đánh giá là hữu hiệu và khoảng cách giữa hai thời điểm không quá xa.

(2.3) Loại thư xác nhận

KTV cần lựa chọn loại thư xác nhận (khẳng định hay phủ định...) phù hợp với đặc điểm cụ thể của khách hàng và cuộc kiểm toán. Ưu, nhược điểm và trường hợp áp dụng của từng loại thư xác nhận đã được trình bày tại phần III.A.1.9 của tài liệu này.

(2.4) Chọn mẫu gửi thư xác nhận

Khi chọn mẫu để gửi thư xác nhận, KTV cần chú ý các khoản phải thu đặc biệt như chưa thanh toán, kéo dài qua nhiều kỳ, các khoản được xóa sổ trong kỳ hiện tại, ...

(2.5) Xem xét thư trả lời

KTV cần xem xét những trường hợp không nhận được thư trả lời hoặc thư trả lời không đồng ý.

- Nếu không nhận được thư trả lời, KTV sẽ gửi lại thư xác nhận thêm một vài lần nữa. Nếu vẫn không nhận được thư trả lời, KTV có thể sử dụng các thủ tục thay thế sau:

- + Kiểm tra việc thu tiền sau ngày khóa sổ;
- + Kiểm tra chứng từ của nghiệp vụ, bao gồm đơn đặt hàng, phiếu giao hàng, hóa đơn;

- Đối với thư trả lời không đồng ý, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân:

+ Trong một số trường hợp, có tranh chấp giữa đơn vị và khách nợ. KTV cần tìm hiểu nguyên nhân tranh chấp và lập dự phòng nếu xét thấy cần thiết;

+ Trong nhiều trường hợp, do vấn đề khóa sổ: Doanh thu đã được ghi nhận kỳ này nhưng nợ phải trả lại ghi nhận vào kỳ sau; Khách hàng chi tiền và ghi giảm nợ phải trả nhưng đơn vị lại ghi thu tiền vào năm sau... KTV cần xem xét để xác định chính xác thời điểm ghi nhận nghiệp vụ. Tuy nhiên, cần lưu ý gian lận có thể xảy ra khi doanh thu được ghi không hoặc tiền thu về bị nhân viên chiếm dụng vơ vào quỹ...;

+ Sai sót có thể phát sinh trong trường hợp ghi nhầm các nghiệp vụ bán hàng hoặc thanh toán nhầm từ khách nợ này sang khách nợ khác, nhầm lẫn trong ghi nhận số tiền hoặc bỏ sót, ghi trùng nghiệp vụ;

+ Ngoài ra, chênh lệch còn có thể phát sinh khi có sự cản trở số liệu (Ví dụ một khách nợ đồng thời cũng là nhà cung cấp). Khi đó, cần xem xét sự cản trở này có thích hợp hay không.

(2.6) Đánh giá kết quả xác nhận

Tất cả thư gửi xác nhận đều được ghi nhận và đánh giá. Các thư không trả lời hoặc trả lời không đồng ý đều phải theo dõi và đánh giá ảnh hưởng đến số dư Nợ phải thu. Những trường hợp chênh lệch do sai sót, gian lận cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung và tiến hành các điều chỉnh cần thiết.

(3) Kiểm tra lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi

Kiểm tra việc lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi nhằm bảo đảm nợ phải thu được trình bày theo giá trị thuần có thể thực hiện. Ngoài thủ tục phân tích, đòi hỏi KTV còn phải tiến hành các thử nghiệm chi tiết sau:

- Kiểm tra các khoản dự phòng mà đơn vị đã lập có cơ sở và đầy đủ chưa thông qua xem xét hồ sơ, trao đổi với những người liên quan;
- Xem xét các khoản nợ quá hạn, các khoản nợ có tranh chấp; đánh giá khả năng phải lập dự phòng cho các khoản này;
- Xem xét việc thanh toán tiền sau ngày khóa sổ.

(4) Kiểm tra việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng

Việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng có ảnh hưởng quan trọng đến Nợ phải thu của đơn vị. Do đó, KTV cần kiểm tra vấn đề này để bảo đảm các trường hợp đã đủ điều kiện ghi nhận doanh thu, phải được ghi nhận doanh thu (và Nợ phải thu) và ngược lại, các trường hợp chưa đủ điều kiện ghi nhận doanh thu thì chưa được phép ghi vào doanh thu (và Nợ phải thu).

Các thử nghiệm cơ bản thường dùng bao gồm:

- Trong quá trình kiểm kê hàng tồn kho, KTV ghi nhận số hiệu và nội dung các chứng từ gửi hàng cuối cùng trước khi kiểm kê để làm cơ sở cho việc đối chiếu sau này;
- Kiểm tra các phiếu giao hàng xung quanh ngày khóa sổ, xem xét các chứng từ liên quan (đơn đặt hàng, lệnh bán hàng, hóa đơn...) và đối chiếu với dữ liệu thu thập khi kiểm kê để xác định chính xác thời điểm ghi nhận doanh thu và Nợ phải thu;
- Rà soát các nghiệp vụ bán hàng gần thời điểm cuối kỳ có giá trị lớn.

(5) Kiểm tra việc trình bày nợ phải thu

KTV cần kiểm tra việc trình bày nợ phải thu có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Các vấn đề thường được quan tâm là:

- Chính sách kế toán đối với nợ phải thu, bao gồm cả việc lập dự phòng nợ phải thu khó đòi.

- Việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải thu với các khoản ứng trước của khách hàng.

- Việc phân loại nợ phải thu thành các khoản phải thu ngắn hạn và phải thu dài hạn.

3. Kiểm toán TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn

3.1. Kiểm toán TSCĐ hữu hình

a) Các yêu cầu cơ bản:

a.1/ Các yêu cầu cơ bản của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá quy định cho từng trường hợp. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận 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;

- Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị phải khấu hao 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 SXKD trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác;

- 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. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo;

- TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán. Số lãi, lỗ do thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ;

- TSCĐ hữu hình được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn theo 3 chỉ tiêu: Giá trị còn lại, nguyên giá và hao mòn lũy kế. Ngoài ra, còn phải thuyết minh về chính sách kế toán đối với TSCĐ hữu hình; Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng, giảm trong kỳ; Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố; Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang; Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng; nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình chờ thanh lý; Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

a.2/ Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) *Tính hiện hữu và quyền*: TSCĐ hữu hình là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) *Tính đầy đủ*: Tất cả TSCĐ hữu hình có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) *Đánh giá và tính chính xác*: TSCĐ hữu hình được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: TSCĐ hữu hình được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Ngoài ra, khi kiểm toán TSCĐ hữu hình, KTV phải thu thập các bằng chứng liên quan đến chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa và thu nhập khác có được từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ hữu hình.

Ngoài các cơ sở dẫn liệu đã nêu trên, KTV cần chú ý vào cơ sở dẫn liệu về quyền, lý do là một số TSCĐ, quyền sở hữu/kiểm soát không đồng nhất với sự hiện hữu.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán TSCĐ hữu hình

(1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

KTV cần quan tâm đến các kiểm soát sau liên quan đến TSCĐ hữu hình:

- Hệ thống sổ, thẻ chi tiết về TSCĐ và cách thức ghi chép, theo dõi;

- Các thủ tục về mua sắm, thanh lý TSCĐ;
- Việc bảo vệ TSCĐ hữu hình không bị thất thoát, hư hỏng;
- Chế độ khấu hao TSCĐ phải được rà soát lại hàng năm.

(2) Các thử nghiệm cơ bản đối với TSCĐ hữu hình

** Thủ tục phân tích*

KTV có thể tiến hành một số thủ tục phân tích sau đối với TSCĐ hữu hình:

- Xem xét Bảng kê tổng hợp số liệu về TSCĐ đầu kỳ, tăng, giảm trong kỳ và tồn cuối kỳ, bao gồm cả nguyên giá và khấu hao lũy kế, phân tích theo từng loại và ghi nhận các biến động bất thường trong kỳ;

- Tính tỷ lệ khấu hao bình quân và so sánh với kỳ trước;
- Ước tính chi phí khấu hao trong kỳ và so sánh với kỳ trước.

** Kiểm tra hệ thống sổ, thẻ chi tiết*

KTV cần đối chiếu số liệu tổng hợp với danh sách TSCĐ trên các sổ, thẻ chi tiết. Tìm hiểu các khác biệt (nếu có).

** Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình trong kỳ*

KTV xem xét các chứng từ mua sắm, xây dựng TSCĐ trong kỳ (Hóa đơn, biên bản giao nhận, biên bản nghiệm thu, quyết toán vốn đầu tư XD CB...), qua đó kiểm tra về sự phê duyệt của người có thẩm quyền, sự tiếp nhận và đưa vào sử dụng và giá trị tài sản, trong đó lưu ý những chi phí không đủ điều kiện ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ.

** Kiểm tra vật chất đối với TSCĐ hữu hình*

KTV xem xét trực tiếp các TSCĐ hữu hình, tập trung vào các tài sản có giá trị lớn và mới tăng lên trong kỳ. Những nội dung cần quan tâm là sự hiện hữu của tài sản, tài sản có được sử dụng không và tình trạng hiện tại của tài sản.

** Kiểm tra quyền sở hữu đối với TSCĐ*

KTV xem xét các chứng từ về quyền sở hữu (giấy chủ quyền, giấy đăng ký, các hóa đơn thuế...) và quyền kiểm soát (hợp đồng thuê tài chính). Ngoài ra, cần xem xét các biên bản, thỏa thuận pháp lý, hợp đồng vay để ghi nhận các tài sản đã thế chấp hoặc bị hạn chế.

** Kiểm tra khấu hao TSCĐ hữu hình*

Các thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ thường bao gồm:

- Xem xét chính sách khấu hao của đơn vị có phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành, với mức độ sử dụng tài sản của đơn vị;

- Xem xét phương pháp khấu hao có nhất quán với kỳ trước và nếu có thay đổi thì sự thay đổi này có phù hợp không và các công bố cần thiết trên có được thực hiện không;

- Kiểm tra mức khấu hao về sự đúng đắn của các dữ liệu dùng để tính toán (Thời gian sử dụng ước tính, giá trị thu hồi ước tính) và công thức tính toán;

- Kiểm tra việc tính toán và hạch toán chi phí khấu hao, lưu ý những TSCĐ mới đưa vào sử dụng có xác định đúng thời gian bắt đầu tính khấu hao không?

** Kiểm tra các nghiệp vụ giảm TSCĐ trong kỳ*

Đối với các nghiệp vụ ghi giảm TSCĐ, KTV cần quan tâm đến cả hai thủ nghiệp:

- Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ đã được ghi trên sổ kế toán nhằm bảo đảm các nghiệp vụ này có cơ sở và được xử lý đúng;

- Tìm kiếm các trường hợp TSCĐ đã thanh lý nhưng chưa được ghi sổ. Tình trạng này có thể được phát hiện khi kiểm tra vật chất đối với tài sản. Ngoài ra, KTV sẽ xem xét các khoản thu nhập khác có từ thanh lý tài sản, phỏng vấn về những tài sản không cần dùng khi đã mua sắm tài sản mới, thay đổi quy trình sản xuất...

3.2. Kiểm toán TSCĐ vô hình

a) Những yêu cầu cơ bản:

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Một nguồn lực vô hình chỉ có thể trở thành TSCĐ vô hình khi đáp ứng đồng thời các yếu tố sau: Tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai. Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả tiêu chuẩn ghi nhận tương tự như TSCĐ hữu hình.

- Lợi thế thương mại phát sinh nội bộ, các nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong

nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình. Toàn bộ chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận là TSCĐ vô hình mà được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Chi phí trong giai đoạn triển khai chỉ được ghi nhận vào TSCĐ vô hình khi thỏa mãn các tiêu chuẩn nhất định.

- TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi 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.

- Sau khi ghi nhận ban đầu, TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. 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. 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.

- Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất vào cuối mỗi năm tài chính và điều chỉnh theo qui định. Khi đó, 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.

- 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. Lãi lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định và ghi nhận tương tự TSCĐ hữu hình.

- TSCĐ vô hình được trình bày trên Bảng CĐKT và thuyết minh tương tự như TSCĐ hữu hình. Ngoài ra, đơn vị còn phải thuyết minh thêm về các TSCĐ vô hình có thời gian khấu hao trên 20 năm, các TSCĐ vô hình do Nhà nước cấp, các chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và triển khai đã được đưa vào chi phí trong kỳ.

a.2/ Các yêu cầu của CMKiT

Các yêu cầu của CMKiT đối với kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như đối với TSCĐ hữu hình..

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán TSCĐ vô hình

Phần lớn các thủ tục kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như TSCĐ hữu hình. Dưới đây là một số thủ tục kiểm toán cho một số TSCĐ vô hình đặc thù:

(1) Đối với bằng phát minh và nhãn hiệu đăng ký, KTV cần xác nhận với các cơ quan quản lý về sở hữu trí tuệ, kiểm tra việc thanh toán lệ phí gia hạn hàng năm.

(2) Đối với chi phí triển khai, KTV phải kiểm tra để bảo đảm chỉ những dự án thỏa mãn tiêu chuẩn mới được vốn hóa, các chi phí nghiên cứu và các chi phí triển khai không thỏa mãn tiêu chuẩn sẽ phải đưa vào chi phí trong kỳ hoặc phân bổ trong thời gian cho phép.

3.3. Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn

a) Những yêu cầu cơ bản

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Các khoản đầu tư dài hạn bao gồm: Đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết và đầu tư dài hạn khác. Đầu tư dài hạn có thể dưới hình thức mua chứng khoán, góp vốn vào doanh nghiệp khác hoặc cho vay dài hạn.

- Các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận theo giá gốc. Nếu doanh nghiệp nhận góp vốn bị lỗ hoặc giá thị trường của chứng khoán giảm hơn so với giá gốc cần phải lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn theo qui định.

- Tiền lãi được hưởng từ các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính khi được quyền nhận cổ tức hoặc lợi nhuận được chia. Các khoản lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi đơn vị mua khoản đầu tư phải trừ ra khỏi giá gốc khoản đầu tư khi nhận được lãi.

- Trên BCTC hợp nhất, các khoản đầu tư vào công ty liên kết và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn và phải thuyết minh về danh sách các công ty con, công ty liên kết, liên doanh quan trọng.

a.2/ Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) *Tính hiện hữu và quyền*: Các khoản đầu tư dài hạn là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) *Tính đầy đủ*: Tất cả các khoản đầu tư dài hạn là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) *Đánh giá và tính chính xác*: Các khoản đầu tư dài hạn được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

b) Những nội dung kiểm toán chủ yếu

(1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Các kiểm soát chủ yếu đối với các khoản đầu tư dài hạn bao gồm:

- Xét duyệt đối với hoạt động đầu tư dài hạn;
- Phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và chức năng bảo quản (đối với đầu tư vào các loại chứng khoán).

(2) Các thử nghiệm cơ bản đối với đầu tư dài hạn

** Kiểm tra sự có thực và quyền sở hữu*

- Kiểm tra các tài liệu chứng minh quyền của đơn vị (Chứng khoán, hợp đồng liên doanh..) trong đó chú ý tên của đơn vị, xác nhận của cơ quan có thẩm quyền...;

- Gửi thư xác nhận trong trường hợp chứng khoán được bên thứ ba giữ (Ngân hàng, công ty chứng khoán...);

- Xem xét các biên bản họp, hợp đồng thỏa thuận để tìm bằng chứng liên quan đến việc thế chấp, cầm cố.

** Kiểm tra các nghiệp vụ nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn trong kỳ*

- Kiểm tra hợp đồng, bản thỏa thuận... về việc nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn;

- Xem xét việc nhượng bán có được xét duyệt đúng thẩm quyền không;

- Kiểm tra việc tính toán và ghi chép thu nhập và lợi nhuận liên quan đến các hoạt động này.

** Kiểm tra về giá trị của các khoản đầu tư dài hạn*

Các khoản đầu tư dài hạn được phản ánh theo giá gốc, trong một số trường hợp có yêu cầu lập dự phòng giảm giá. Các thủ tục kiểm toán thường được thực hiện là:

- Kiểm tra chứng từ các nghiệp vụ mua chứng khoán, nhận chuyển nhượng quyền sở hữu vốn, góp vốn... và các chi phí liên quan để xác định giá gốc của khoản đầu tư. Đối với các hình thức đầu tư thông qua góp vốn, KTV cần đọc BCTC của bên nhận đầu tư để kiểm tra phần góp vốn của đơn vị được ghi nhận.

- Xem xét giá thị trường của chứng khoán (đối với đầu tư chứng khoán), đọc BCTC của bên nhận đầu tư (đối với đầu tư thông qua góp vốn) để xác định có cần thiết phải lập dự phòng cho các khoản đầu tư hay không.

** Xác định khả năng và ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần tiến hành các thủ tục để xác định xem đơn vị có khả năng và có ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn này không và phải thu thập các bản giải trình về khoản đầu tư dài hạn.

** Kiểm tra việc trình bày các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản đầu tư dài hạn thông qua việc xem xét các thông tin mới nhất về tình trạng của các khoản đầu tư. Mức độ ảnh hưởng của đơn vị đối với đơn vị nhận đầu tư có sự thay đổi do:

- Đơn vị mua thêm hay bán bớt cổ phần hoặc phần vốn góp của mình.

- Đơn vị nhận đầu tư tăng vốn nhưng đơn vị không góp thêm vốn hay mua thêm cổ phần.

- Các thỏa thuận khác.

Các thông tin trên có được qua việc thảo luận với Ban Giám đốc, đọc biên bản họp hội đồng quản trị, xem xét BCTC mới nhất của đơn vị nhận đầu tư... Khi có sự thay đổi, KTV cần xem xét đơn vị đã tiến hành xử lý các thay đổi có

phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành không.

4. Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu

4.1. Kiểm toán nợ phải trả

a) Những yêu cầu cơ bản

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- 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. Nợ phải trả được ghi nhận 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.

- Các khoản nợ phải trả thông thường bao gồm nợ phải trả người bán, người mua trả tiền trước, các khoản vay, các khoản phải trả Nhà nước, người lao động, phải trả nội bộ, chi phí phải trả và các khoản phải trả khác. Dự phòng cũng được ghi nhận như một khoản phải trả trên Bảng CĐKT khi thỏa mãn định nghĩa và các tiêu chuẩn của Nợ phải trả.

- Cần phân biệt Nợ phải trả và các khoản nợ tiềm tàng. Các khoản nợ tiềm tàng không được ghi nhận trên Bảng CĐKT vì tính chất không chắc chắn xảy ra của nó hoặc giá trị chưa thể xác định một cách đáng tin cậy.

- Nợ phải trả thường được ghi nhận theo số tiền phải trả, tuy nhiên trong một số trường hợp, có thể được ghi nhận theo giá trị hiện tại của các dòng tiền phải trả trong tương lai, thí dụ các khoản dự phòng mà ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu.

Trên Bảng CĐKT, Nợ phải trả được phân chia thành Nợ ngắn hạn và Nợ dài hạn.

a.2) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán Nợ phải trả phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) *Tính hiện hữu và nghĩa vụ:* Nợ phải trả là có thật và là nghĩa vụ của đơn vị.

(2) *Tính đầy đủ*: Tất cả Nợ phải trả là có thực và là nghĩa vụ của đơn vị đều được ghi chép và báo cáo.

(3) *Đánh giá và tính chính xác*: Nợ phải trả phải được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: Nợ phải trả được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Khác với tài sản, Nợ phải trả thường bị khai thiếu nên cơ sở dẫn liệu về sự đầy đủ rất quan trọng trong kiểm toán Nợ phải trả. Ngoài ra, khi kiểm toán Nợ phải trả, KTV phải lưu ý ảnh hưởng của các vụ kiện tụng, tranh chấp có thể làm phát sinh các khoản phải trả theo yêu cầu của CMKiT số 501.

b) Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với nợ phải trả người bán

(1) *Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ*

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về kiểm soát nội bộ đối với chu trình mua hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các kiểm soát chủ yếu đối với chu trình mua hàng bao gồm:

** Đặt hàng*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng đề nghị mua hàng và lập đơn đặt hàng;

- Đơn đặt hàng chỉ được lập trên cơ sở Phiếu đề nghị mua hàng, phải được đánh số liên tục và được người có thẩm quyền xét duyệt về số lượng, nhà cung cấp và các điều khoản khác.

** Nhận hàng và hóa đơn*

- Hàng nhận về phải được kiểm tra về số lượng, chất lượng và các điều kiện thỏa thuận khác theo hợp đồng;

- Phiếu nhập kho được đánh số trước liên tục và lập trên cơ sở hàng hóa đã được chấp nhận;

- Đối chiếu giữa phiếu nhập kho và đơn đặt hàng;

- Kiểm tra hóa đơn của nhà cung cấp về số lượng, đơn giá và tính toán, so sánh giữa hóa đơn với phiếu nhập kho và đơn đặt hàng.

** Kế toán Nợ phải trả*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng kế toán và xét duyệt thanh toán;
- Ghi chép kịp thời các nghiệp vụ mua hàng vào sổ kế toán;
- Duy trì hệ thống sổ chi tiết nhà cung cấp, đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và sổ dư chi tiết Nợ phải trả;
- Đối chiếu giữa thông báo nợ của nhà cung cấp và sổ chi tiết.

Để đánh giá các kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc nhận hàng và hóa đơn, chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra phiếu nhập kho và đơn đặt hàng đính kèm về số lượng, đơn giá; kiểm tra việc tính toán trên hóa đơn; Theo dõi việc ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết;
- Đối với kế toán Nợ phải trả, chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số nhà cung cấp trên sổ chi tiết; Đối chiếu chi tiết với tổng hợp, kiểm tra việc tính toán;
- Ngoài ra, KTV cần lưu ý kiểm tra sự liên tục của số hiệu chứng từ (Đơn đặt hàng, phiếu nhập...)

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

** Thủ tục phân tích*

- So sánh Nợ phải trả cuối kỳ so với đầu kỳ của toàn bộ khoản phải trả người bán và của những nhà cung cấp chủ yếu;
- Xem xét sự biến động của hàng mua trong kỳ qua các tháng;
- Tính tỷ số giữa số dư nợ phải trả và tổng giá trị mua hàng trong kỳ, so sánh với kỳ trước;
- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh với kỳ trước.

** Lập bảng kê chi tiết các khoản phải trả*

Bảng kê chi tiết Nợ phải trả được lập từ sổ chi tiết Nợ phải trả của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái và Nhật ký mua hàng.

** Đối chiếu sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp*

KTV chọn mẫu các khoản phải trả để đối chiếu giữa sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp cùng các chứng từ liên quan. Việc chọn mẫu không chỉ quan tâm đến các khoản có số dư lớn mà còn phải chú ý đến các số dư bằng không hoặc số dư âm, nhất là đối với các nhà cung cấp chủ yếu của đơn vị. Điều

này xuất phát từ vai trò quan trọng của cơ sở dẫn liệu đầy đủ trong kiểm toán Nợ phải trả.

** Gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp*

Thủ tục gửi thư xác nhận trong kiểm toán Nợ phải trả không đóng vai trò quan trọng như đối với Nợ phải thu vì các bằng chứng, tài liệu đối với Nợ phải trả (Thông báo nợ, hóa đơn của nhà cung cấp) có độ tin cậy khá cao. Tuy nhiên, KTV cần gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp, nếu:

- Thông báo nợ của nhà cung cấp không có hoặc không đầy đủ;
- Kiểm soát nội bộ của đơn vị là yếu kém;
- Có nghi vấn về khả năng đơn vị khai khống các khoản phải trả;
- Việc phân tích cho thấy số dư Nợ phải trả tăng cao một cách bất thường.

Về cách thức gửi thư, xác nhận nợ phải trả cũng tương tự như đối với nợ phải thu.

** Kiểm tra sự đầy đủ của Nợ phải trả*

Để kiểm tra các khoản phải trả đã được phản ánh đầy đủ, ngoài việc kiểm tra việc khóa sổ đối với nghiệp vụ mua hàng (Đã trình bày trong kiểm toán hàng tồn kho), KTV cần lưu ý thêm việc ghi nhận dồn tích các khoản chi phí phải trả:

- Kiểm tra các khoản thanh toán sau ngày khóa sổ để phát hiện các chi phí của niên độ hiện tại nhưng chỉ ghi nhận vào niên độ sau khi thanh toán;
- Kiểm tra các chi phí mang tính chất định kỳ như tiền điện, nước, thuê tài sản...

** Kiểm tra việc trình bày nợ phải trả*

Bao gồm việc xem xét vấn đề phân loại nợ phải trả thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn trên Bảng cân đối kế toán cũng như việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải trả và các khoản ứng trước tiền cho người bán.

c) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản vay

(1) Tìm hiểu kiểm soát nội bộ đối với các khoản vay

KTV cần tìm hiểu các thủ tục xét duyệt đối với các khoản vay cũng như việc ghi chép và tính lãi vay. Các thử nghiệm kiểm soát có thể được tiến hành trên các thủ tục trên nếu KTV quyết định dựa vào các kiểm soát này.

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

* Thủ tục phân tích

- So sánh Nợ vay cuối kỳ so với đầu kỳ;
- Ước tính chi phí lãi vay và so sánh với số liệu theo báo cáo;

* Lập bảng kê chi tiết các khoản vay

Bảng kê chi tiết các khoản vay được lập từ sổ chi tiết Nợ vay của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái.

* Gửi thư xác nhận đến các chủ nợ

Các xác nhận gửi đến chủ nợ (ngân hàng, các tổ chức khác và cá nhân) cần bao gồm các thông tin về ngày vay, thời hạn trả, lãi suất, số dư cuối kỳ và các thông tin khác (thí dụ tài sản thế chấp).

* Kiểm tra chứng từ gốc của các khoản vay

KTV kiểm tra các chứng từ nhận tiền, chứng từ tính lãi và chứng từ thanh toán trên cơ sở chọn mẫu qua đó thu thập bằng chứng về sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản vay.

* Kiểm tra chi phí đi vay

Thủ tục phân tích ở bước trước có thể thu thập bằng chứng về chi phí đi vay là hợp lý trên tổng thể. Ngoài ra, KTV sẽ tiến hành việc chọn mẫu để kiểm tra chi tiết chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ.

* Kiểm tra việc tuân thủ hợp đồng vay

Các hợp đồng vay dài hạn có thể bao gồm các điều khoản đòi hỏi doanh nghiệp phải tuân thủ các quy định nhất định; thí dụ phải duy trì vốn lưu động thuần ở một mức nhất định. Trong trường hợp này, nếu doanh nghiệp vi phạm sẽ dẫn đến những chế tài có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đến tình hình tài chính. Vì vậy, khi biết được doanh nghiệp có các điều kiện phải tuân thủ tương tự như trên, KTV phải xem xét doanh nghiệp có vi phạm hay không và tiến hành các thủ tục thích hợp.

* Kiểm tra việc trình bày BCTC

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản vay có phù hợp với các yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không, các khoản vay dài hạn đến hạn trả trong niên độ tới cần được trình bày bên phần nợ ngắn hạn trên Bảng cân đối kế toán.

* Các thủ tục trong trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu

Doanh nghiệp có thể huy động vốn qua việc phát hành trái phiếu. Trong trường hợp này, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Xem xét các hồ sơ pháp lý liên quan đến việc phát hành trái phiếu, qua đó đánh giá chúng có tuân thủ các quy định hiện hành và có được phê duyệt bởi người có thẩm quyền không.

- Kiểm tra việc ghi nhận nợ phải trả và các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu. KTV cũng lưu ý việc phương pháp phân bổ chiết khấu, phụ trội phù hợp với chuẩn mực kế toán và được áp dụng nhất quán.

- Gửi thư xác nhận người được ủy thác về các thông tin liên quan đến trái phiếu như số lượng trái phiếu đang lưu hành, mệnh giá và ngày đáo hạn...

d) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản phải trả khác

(1) Kiểm tra dự phòng phải trả

Dự phòng phải trả là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn đồng thời 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.

- Đối với các khoản dự phòng phải trả mà doanh nghiệp đã lập, KTV cần tiến hành các thủ tục kiểm toán sau:

- Sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản dự phòng qua việc xem xét các điều kiện trên có được thoả mãn không.

- Việc đánh giá các khoản dự phòng có phù hợp với các quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.

- Việc trình bày các khoản dự phòng; thí dụ các khoản bồi hoàn của bên thứ ba không được bù trừ vào các khoản dự phòng mà phải trình bày như một tài sản riêng biệt.

Tuy nhiên, vấn đề quan trọng hơn là KTV phải phát hiện các khoản dự phòng phải trả chưa được ghi nhận. KTV cần có hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng để đánh giá khả năng của các nghĩa vụ này; thí dụ các chính sách bảo hành của doanh nghiệp, chủ trương tái cơ cấu doanh nghiệp, các cam kết hay nghĩa vụ khác đối với nhà cung cấp, người lao động... Riêng đối với các nghĩa vụ phát sinh từ các vụ kiện tụng, tranh chấp, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;
- Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị;
- Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật;
- Sử dụng mọi thông tin có liên quan đến các vụ kiện tụng, tranh chấp.

Khi các vụ kiện tụng, tranh chấp đã được xác định hoặc khi KTV nghi ngờ có kiện tụng, tranh chấp thì phải yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị trực tiếp cung cấp thông tin. Bằng cách này, KTV sẽ thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các vụ việc và mức thiệt hại làm ảnh hưởng đến BCTC của đơn vị. Thư yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị cung cấp thông tin về các vụ kiện tụng, tranh chấp phải do đơn vị được kiểm toán ký và do KTV gửi đi, gồm các nội dung sau:

- Danh sách các vụ kiện tụng, tranh chấp;
- Đánh giá của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về hậu quả của các vụ kiện tụng, tranh chấp và ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính của vụ việc đó, kể cả các chi phí pháp lý có liên quan;
- Yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị xác nhận tính hợp lý trong các đánh giá của Giám đốc và cung cấp cho KTV các thông tin bổ sung.

(2) Kiểm tra thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện bao gồm:

- Tìm hiểu về những quy định chung về thuế, chú trọng các điều khoản có liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.
- Tìm hiểu về hệ thống KSNB liên quan đến thuế của doanh nghiệp, bao gồm việc theo dõi và quyết toán thuế.

- Thực hiện thủ tục phân tích đối với nghĩa vụ thuế phát sinh trong kỳ thông qua việc so sánh kỳ này với kỳ trước, với sự thay đổi quy mô kinh doanh trong kỳ.

- Kiểm tra việc tính toán nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp, chú ý các nghiệp vụ “nhạy cảm” về thuế như các khoản chi thiếu chứng từ hợp lệ,...

- Kiểm tra việc phản ánh các nghĩa vụ thuế trên các tài khoản và báo cáo liên quan.

Một số thủ tục kiểm toán khác liên quan đến việc kiểm tra thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại sẽ được trình bày trong phần 5 - Kiểm toán các khoản mục khác.

(3) Kiểm tra chi phí phải trả

Chi phí phải trả là một ước tính kế toán nên KTV sẽ tiếp cận với khoản mục này dựa trên các quy định của CMKiT Việt Nam số 540 – Kiểm toán các ước tính kế toán, trong đó phương pháp chủ yếu là kiểm tra quá trình thực hiện sự ước tính của đơn vị. Các thủ tục thường bao gồm:

- Thu thập thông tin về các khoản chi phí phải trả và quy trình hạch toán cũng như sử dụng các khoản trích trước này của doanh nghiệp.

- Tìm hiểu cơ sở của các ước tính, kiểm tra sự chuẩn xác của các dữ liệu và tính hợp lý của các giả định.

- Kiểm tra việc tính toán và phê duyệt của người có thẩm quyền đối với các chi phí phải trả.

- Xem xét các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Vì dụ:

Trong quá trình kiểm toán BCTC của công ty cổ phần Vạn Thắng cho năm tài chính kết thúc ngày 31.12.20x7, KTV ghi nhận các tình huống sau:

(1) Trong năm 20x7, công ty đã vi phạm hợp đồng về cung cấp dịch vụ cho khách hàng X. Ngày 15.2.20x8, khách hàng đã khởi kiện công ty với số tiền đòi bồi thường là 600 triệu đồng. Vào một ngày trước ngày ký BCTC, hai bên đã đạt được một thỏa thuận là công ty sẽ bồi thường cho khách hàng X 400 triệu. Kế toán công ty ghi nhận nghĩa vụ phải trả số tiền bồi thường trên vào năm 20x8 và chỉ thuyết minh về nghĩa vụ trên như một khoản Nợ tiềm tàng trên BCTC năm 20x7.

(2) Trong năm 20x7, công ty bán được 1.000 sản phẩm X với doanh thu 1.200 triệu đồng với cam kết bảo hành 1 năm. Chi phí bảo hành bình quân của 1 sản phẩm X phải chi trong năm 20x8 ước tính một cách đáng tin cậy là 100.000 đồng. Tuy nhiên, công ty chỉ lập dự phòng ở mức 5% doanh thu để phù hợp với mức khống chế của cơ quan thuế.

(3) Vào tháng 12.20x7, công ty công bố kế hoạch đóng cửa một nhà máy cơ khí tại Nam Định do tái cơ cấu lại công ty. Thiết bị sẽ được chuyển về một công ty con mới thành lập chuyên về cơ điện nằm ở Đà Nẵng. Công ty sẽ phải chi một khoản tiền bồi thường khá lớn cho người lao động do chấm dứt hợp đồng trước thời hạn. Ngoài ra, công ty còn đối mặt với một số vụ kiện do không thực hiện những cam kết với địa phương và một số đối tác. Chi phí vận chuyển và lắp đặt nhà máy mới cũng khá lớn do có một số thiết bị thuộc loại siêu trọng. Công ty đã không phản ánh về sự kiện này trên BCTC.

Yêu cầu:

Anh/chị hãy nêu và giải thích sai sót của doanh nghiệp trong mỗi tình huống. Theo anh/chị, thủ tục kiểm toán nào sẽ thích hợp để phát hiện các sai sót trên

Trả lời:

Câu 1:

Nghĩa vụ này sẽ được trình bày như một khoản dự phòng phải trả, Công ty phải lập dự phòng phải trả và không thuyết minh về Nợ tiềm tàng.

Giải thích:

- Đây là một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ và chắc chắn doanh nghiệp phải thanh toán bằng nguồn lực của mình. Nếu số tiền chưa được xác định một cách đáng tin cậy, khoản nợ này sẽ được trình bày như một khoản Nợ tiềm tàng trên Bản thuyết minh BCTC, còn nếu giá trị được xác định một cách đáng tin cậy nó sẽ được ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả.

- Trước ngày ký BCTC, số tiền đã xác định qua thỏa thuận giữa 2 bên. Thỏa thuận này là một sự kiện sau ngày khóa sổ cung cấp bằng chứng về một tình trạng đã tồn tại vào ngày khóa sổ nên cần phải điều chỉnh lại BCTC.

Câu 2:

- Nếu có thể ước tính được chi phí bảo hành một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp phải lập dự phòng theo số liệu này. Chênh lệch giữa số liệu này với mức không chế của thuế sẽ được ghi nhận như một khoản tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

Câu 3:

- Chi phí tái cơ cấu đòi hỏi phải xét đoán về điều kiện ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả hay nợ tiềm tàng.

- Các vụ kiện tụng làm xuất hiện khả năng ghi nhận các khoản nợ tiềm tàng, đòi hỏi phải có những thuyết minh thích hợp trên BCTC.

Các thủ tục cần thiết để phát hiện các sai sót trên:

- Hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng: Chính sách bảo hành sản phẩm, chủ trương tái cơ cấu...

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;

- Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị;

- Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật; sự gia tăng bất thường của các chi phí tư vấn có thể chỉ ra doanh nghiệp đang đối mặt với các vụ kiện quan trọng.

4.2. Kiểm toán vốn chủ sở hữu

a) Những yêu cầu cơ bản

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- 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 (-) đi nợ phải trả;

- Vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng CĐKT, gồm: Vốn của các nhà đầu tư, Thặng dư vốn cổ phần; Lợi nhuận giữ lại; Các quỹ; Lợi nhuận chưa phân phối; Chênh lệch tỷ giá hối đoái và chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Ngoài ra, trên Bản thuyết minh BCTC, phải trình bày về sự biến động của từng loại vốn chủ sở hữu; Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu; Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu; Cổ tức; cổ phiếu; Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu; Mục đích trích lập quỹ đầu tư phát triển và quỹ khác; Lãi lỗ được hạch toán thẳng vào vốn chủ sở hữu.

a.2) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán vốn chủ sở hữu phải thỏa mãn các mục tiêu kiểm toán sau:

- Vốn chủ sở hữu phải được phân loại, ghi chép đúng đắn và đúng yêu cầu của pháp luật.

- Các nghiệp vụ liên quan đến vốn chủ sở hữu phải được xét duyệt bởi người có thẩm quyền.

- Việc phân phối lợi nhuận và sử dụng các quỹ phải phù hợp với mục đích được cho phép.

- Vốn chủ sở hữu được thuyết minh đầy đủ theo yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán vốn chủ sở hữu

Các thủ nghiệm cơ bản thường được thực hiện bao gồm:

(1) Phân tích các tài khoản vốn chủ sở hữu

Bảng phân tích được lập cho từng loại vốn chủ sở hữu, bao gồm số dư đầu kỳ, phát sinh trong kỳ và số dư cuối kỳ. KTV kiểm tra việc tính toán và đối chiếu với Sổ Cái.

(2) Kiểm tra chứng từ gốc của các nghiệp vụ tăng, giảm vốn chủ sở hữu trong kỳ

Việc kiểm tra nhằm mục đích xem xét tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ; Sự phê duyệt của người có thẩm quyền và việc hạch toán phù hợp với yêu cầu của các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành.

(3) Các thủ tục kiểm toán vốn cổ phần

Đối với công ty cổ phần, những thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Đánh giá về kiểm soát nội bộ đối với vốn cổ phần bao gồm việc xem xét sự kiểm soát của Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị đối với các nghiệp vụ về vốn cổ phần (phát hành, mua lại...), việc sử dụng các dịch vụ độc lập (lưu ký, chuyển nhượng cổ phần, thanh toán cổ tức), việc kiểm soát đối với sổ cổ phiếu và sổ đăng ký cổ đông;

- Xem xét điều lệ công ty, các biên bản họp Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị nhằm thu thập bằng chứng rằng các nghiệp vụ liên quan đến vốn cổ phần được thực hiện phù hợp luật pháp và quyết định của người có thẩm quyền;

- Phân tích các nghiệp vụ tăng giảm vốn cổ phần, kiểm tra các chứng từ liên quan, kiểm tra số dư đầu kỳ, việc tính toán và rút số dư cuối kỳ;

- Gửi thư xác nhận đến các ngân hàng, các công ty được ủy thác làm dịch vụ độc lập;

- Đối với các công ty không sử dụng dịch vụ độc lập nói trên, KTV phải kiểm tra đối chiếu giữa sổ kế toán với các sổ theo dõi vốn cổ phần.

5. Kiểm toán các khoản mục khác

5.1 Kiểm toán tiền

Tiền được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản ngắn hạn, bao gồm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển. Các cơ sở dẫn liệu áp dụng cho tiền cũng như các tài sản khác bao gồm tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ, đánh giá, tính chính xác, trong đó tính hiện hữu thường được các KTV xem là quan trọng nhất.

Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với tiền bao gồm:

(1) Xem xét kiểm soát nội bộ đối với tiền

Kiểm soát nội bộ đối với tiền rất quan trọng, những yếu kém trong kiểm soát nội bộ đối với tiền không chỉ ảnh hưởng đến số dư tiền mà còn đe dọa sai lệch đối với nhiều khoản mục khác trên BCTC. KTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến các nghiệp vụ thu, chi và bảo quản tiền để điều chỉnh thủ tục và phạm vi kiểm toán thích hợp.

(2) Gửi thư xác nhận đến ngân hàng

- Trước hết, KTV lập bảng phân tích số dư tiền gửi ngân hàng theo các tài khoản mà đơn vị mở ở các ngân hàng khác nhau, đối chiếu với các sổ chi tiết và kiểm tra tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái;

- Gửi thư xác nhận đến tất cả các ngân hàng mà đơn vị có giao dịch, kể cả các trường hợp có số dư bằng không hoặc đã đóng tài khoản trong năm tài chính;

- Thư xác nhận không chỉ bao gồm số dư tiền gửi mà còn bao gồm các khoản vay và các giao dịch khác với ngân hàng;

- Nghiên cứu cẩn thận thư xác nhận và đối chiếu với sổ kế toán của đơn vị. Kiểm tra bảng tổng hợp tiền gửi ngân hàng.

(3) Kiểm kê tiền mặt tồn quỹ

Tiền mặt tồn quỹ phải được kiểm kê đồng thời tại tất cả các quỹ với sự có mặt của thủ quỹ và phải lập biên bản kiểm kê. Trước khi kiểm kê, phải hoàn tất các sổ sách theo dõi về tiền. Xem xét các chênh lệch và cách xử lý chênh lệch.

(4) Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền

- Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền nhằm ngăn chặn khả năng trì hoãn việc khóa sổ các nghiệp vụ thu, chi tiền sang niên độ sau;

- Đối với tiền mặt, mục tiêu này có thể đạt được khi kiểm kê tiền mặt vào thời điểm kết thúc niên độ;

- Đối với tiền gửi ngân hàng/tiền đang chuyển, KTV phải kiểm tra các nghiệp vụ sau ngày khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ. Thí dụ, một séc nộp vào ngân hàng phải được ghi nhận vào một thời gian hợp lý sau ngày kết thúc niên độ.

5.2. Kiểm toán các khoản đầu tư ngắn hạn

Các khoản đầu tư ngắn hạn bao gồm đầu tư chứng khoán ngắn hạn và các khoản đầu tư ngắn hạn khác. Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu của các khoản đầu tư ngắn hạn như tính hiện hữu, quyền, tính đầy đủ, đánh giá, tính chính xác, trình bày và công bố, tương tự như đối với các khoản đầu tư dài hạn, do đó, các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán không khác biệt đáng kể. Vấn đề cần quan tâm thêm trong kiểm tra các khoản đầu tư ngắn hạn là xác định các khoản này có đủ tiêu chuẩn để xếp vào một khoản mục ngắn hạn hay không. Điều này phụ thuộc vào:

- Thời hạn thu hồi của các trái phiếu, kỳ phiếu hoặc chứng khoán nợ khác;
- Mục đích đầu tư của các chứng khoán vốn là giữ thay tiền hoặc dưới hình thức chứng khoán thương mại;
- Khả năng chuyển đổi thành tiền của các khoản đầu tư ngắn hạn.

Ngoài ra, đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thỏa mãn tiêu chuẩn tương đương tiền cần được trình bày tách khỏi khoản mục Đầu tư ngắn hạn và trình bày vào khoản mục Tiền và tương đương tiền.

5.3 Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hoãn lại phát sinh khi có chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại liên quan đến cả Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Chi phí thuế TNDN hoãn lại) và Bảng cân đối kế toán (Tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và Thuế thu nhập hoãn lại phải trả). Việc kiểm tra thuế TNDN hoãn lại bao gồm các thủ tục chủ yếu sau:

- Tìm hiểu về đặc điểm hoạt động và chính sách kế toán của doanh nghiệp để đánh giá khả năng phát sinh thuế TNDN hoãn lại. Các vấn đề thường làm phát sinh thuế TNDN hoãn lại như khấu hao, ghi nhận doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, lập dự phòng giảm giá tài sản và dự phòng phải trả, chuyển lỗ...

- Tìm hiểu quy trình xác định thuế TNDN hoãn lại của doanh nghiệp.

- Xem xét tờ khai quyết toán thuế TNDN của doanh nghiệp để xác định các khoản chênh lệch tạm thời.

- Kiểm tra các khoản thuế TNDN hoãn lại kỳ trước được hoàn nhập trong kỳ này.

- Xem xét việc đánh giá tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cuối kỳ. Trong nhiều trường hợp, tài sản thuế TNDN hoãn lại không được ghi nhận nếu không đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Kiểm tra việc trình bày thuế TNDN hoãn lại, bao gồm việc xem xét sự bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cũng như công bố các thông tin bổ sung trên Bản thuyết minh BCTC.

PHẦN 1: TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

1. Khái niệm, bản chất kiểm toán
2. Phân loại kiểm toán
3. Kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề
4. Hình thức tổ chức của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam
5. Điều kiện cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán
6. Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán
7. Các trường hợp DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam không được thực hiện kiểm toán
8. Kiểm toán bắt buộc
9. Kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng
10. Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán
11. Quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập
12. Quyền và nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài ở Việt Nam

II. KHUÔN KHỔ VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO *(Thông tư số 69/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ Tài chính)*

III. CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN *(Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài chính)*

PHẦN A- QUY ĐỊNH CHUNG VÀ CÁC NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC CƠ BẢN

PHẦN B - ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ

PHẦN 2: CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

1. Các vấn đề chung

1.1. Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện kiểm toán theo CMKiT Việt Nam (CMKiT 200)

1.2. Hợp đồng kiểm toán (Điều 42 Luật Kiểm toán độc lập và CMKiT 210)

1.3. Trách nhiệm của KTV và DNKT liên quan đến gian lận (CMKiT 240)

1.4. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (CMKiT 250)

1.5. Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1) và kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC (CMKiT 220)

2. Lập kế hoạch kiểm toán

2.1. Lập kế hoạch kiểm toán (CMKiT 300)

2.2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị (CMKiT 315)

2.3. Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (CMKiT 320)

2.4. Biện pháp xử lý của KTV đối với rủi ro đánh giá (CMKiT 330)

2.5. Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài (CMKiT 402)

3. Thực hiện kiểm toán

3.1. Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (CMKiT 450)

3.2. Bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500 và CMKiT 315)

3.3. Lấy mẫu kiểm toán (CMKiT 530)

3.4. Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục, sự kiện đặc biệt (CMKiT 501)

3.5. Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ (CMKiT 510)

3.6. Thủ tục phân tích (CMKiT 520)

3.7. Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan (CMKiT 540)

3.8. Các bên liên quan (CMKiT 550)

3.9. Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC (CMKiT 560)

3.10. Hoạt động liên tục (CMKiT 570)

3.11. Giải trình bằng văn bản (CMKiT 580)

3.12. Thông tin xác nhận từ bên ngoài (CMKiT 505)

3.13. Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn và sử dụng công việc của KTV đơn vị thành viên (CMKiT 600)

3.14. Sử dụng công việc của DNKT nội bộ (CMKiT 610)

3.15. Sử dụng công việc của chuyên gia (CMKiT 620)

3.16. Thực hiện kiểm toán các khoản mục chủ yếu của BCTC

4. Kết thúc kiểm toán

4.1 Báo cáo kiểm toán về BCTC (CMKiT 700, 705, 706)

4.2. Thông tin so sánh – Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh (CMKiT 710)

4.3. Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán (CMKiT 720)

4.4. Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với BQT đơn vị được kiểm toán (CMKiT 260)

4.5. Trao đổi về những khiếm khuyết trong KSNB với BQT và BGD đơn vị được kiểm toán (CMKiT 265)

4.6. Hồ sơ kiểm toán (Điều 49 Luật Kiểm toán độc lập, Mục 6 Chương 2 ND 17/2012/ND-CP và CMKiT số 230)

II. CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VỚI CÁC NỘI DUNG ĐẶC BIỆT

1. Kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt (CMKiT 800)

2. Kiểm toán BCTC riêng lẻ và các yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của BCTC (CMKiT 805)

3. Dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt (CMKiT 810)

III. CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VỚI CÁC DỊCH VỤ ĐẢM BẢO KHÁC

1. Dịch vụ soát xét BCTC thông tin tài chính quá khứ

1.1. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ

1.2. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện

2. Dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác

2.1. CM số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác

2.2. CM số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai

2.3. CM số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch

3. Các dịch vụ liên quan

3.1. CM số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

3.2. CM số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước

PHẦN 3: THỰC HÀNH KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BCTC

1. Kiểm toán hàng tồn kho
2. Kiểm toán Nợ phải thu
3. Kiểm toán TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn
4. Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu
5. Kiểm toán các khoản mục khác

HỆ THỐNG VĂN BẢN PHÁP LUẬT VỀ KIỂM TOÁN

(Tra cứu tại website www.vacpa.org.vn mục Hội viên -> Công cụ hỗ trợ hội viên -> Ebook 1.7)

A. Hệ thống 37 CMKiT ban hành theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 6/12/2012:

1. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1- Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1).

2. CMKiT số 200 - Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện kiểm toán theo CMKiT Việt Nam.

3. CMKiT số 210- Hợp đồng kiểm toán.

4. CMKiT số 220- Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC.

5. CMKiT số 230- Tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

6. CMKiT số 240- Trách nhiệm của KTV liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán BCTC.

7. CMKiT số 250- Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán BCTC.

8. CMKiT số 260- Trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

9. CMKiT số 265- Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

10. CMKiT số 300- Lập kế hoạch kiểm toán BCTC.

11. CMKiT số 315- Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị.

12. CMKiT số 320- Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

13. CMKiT số 330- Biện pháp xử lý của KTV đối với rủi ro đã đánh giá.

14. CMKiT số 402- Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài.

15. CMKiT số 450- Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán.
16. CMKiT số 500- Bảng chứng kiểm toán.
17. CMKiT số 501- Bảng chứng kiểm toán đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt.
18. CMKiT số 505- Thông tin xác nhận từ bên ngoài.
19. CMKiT số 510- Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ.
20. CMKiT số 520- Thủ tục phân tích
21. CMKiT số 530- Lấy mẫu kiểm toán.
22. CMKiT số 540- Kiểm toán các ước tính kế toán (bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan).
23. CMKiT số 550- Các bên liên quan.
24. CMKiT số 560- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.
25. CMKiT số 570- Hoạt động liên tục.
26. CMKiT số 580- Giải trình bằng văn bản.
27. CMKiT số 600- Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn (kể cả công việc của KTV đơn vị thành viên).
28. CMKiT số 610- Sử dụng công việc của KTV nội bộ.
29. CMKiT số 620- Sử dụng công việc của chuyên gia.
30. CMKiT số 700- Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về BCTC.
31. CMKiT số 705- Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
32. CMKiT số 706- Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về BCTC.
33. CMKiT số 710- Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh.

34. CMKiT số 720- Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã được kiểm toán.

35. CMKiT số 800- Lưu ý khi kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt.

36. CMKiT số 805- Lưu ý khi kiểm toán BCTC riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC.

37. CMKiT số 810- Dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt.

B. 10 chuẩn mực ban hành đợt 2 ban hành kèm theo 6 Thông tư của Bộ Tài chính năm 2015:

1. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ.

2. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện.

3. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.

4. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai.

5. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch.

6. CMKiT Việt Nam số 1000 – Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành.

7. Chuẩn mực Việt Nam về các dịch vụ liên quan số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

8. Chuẩn mực Việt Nam về các dịch vụ liên quan số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.;

9. Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

10. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

C. Danh mục hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán

- Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/3/2011 của Quốc hội.

- Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 của Chính phủ về quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kiểm toán độc lập.

- Nghị định 105/2013/NĐ-CP Quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập.

- Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán.

- Thông tư 39/2011/TT-NHNN ngày 15/12/2011 của Ngân hàng Nhà nước Quy định về kiểm toán độc lập đối với tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài.

- Thông tư 129/2012/TT-BTC ngày 9/8/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định về việc thi và cấp Chứng chỉ KTV và Chứng chỉ hành nghề kế toán.

- Thông tư 150/2012/TT-BTC ngày 12/9/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho KTV đăng ký hành nghề.

- Thông tư 56/2015/TT-BTC ngày 23/04/2015 sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư 150/2012/TT-BTC ngày 12/9/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho KTV đăng ký hành nghề.

- Thông tư 202/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Hướng dẫn về đăng ký, quản lý và công khai danh sách KTV hành nghề kiểm toán.

- Thông tư 203/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Về trình tự, thủ tục cấp, quản lý, sử dụng Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

- Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 6/12/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Ban hành hệ thống CMKiT Việt Nam.

- Thông tư 78/2013/TT-BTC ngày 7/6/2013 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Hướng dẫn chế độ thu, nộp và quản lý lệ phí cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán và lệ phí cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kế toán.

- Thông tư 183/2013/TT-BTC ngày 4/12/2013 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng.

- Thông tư 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- Thông tư số 65/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét;
- Thông tư số 66/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác;
- Thông tư số 67/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 1000 – Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành;
- Thông tư số 68/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan;
- Thông tư số 69/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo;
- Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

* *

I. TỔNG QUAN VỀ PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH NÂNG CAO	384
1.1. Mục tiêu và nội dung phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp	384
1.1.1. Mục tiêu phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp:	384
1.1.2. Nội dung phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp	388
1.2. Phương pháp phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp.....	389
1.2.1. Phương pháp so sánh	389
1.2.2. Phương pháp phân chia (chi tiết).....	391
1.2.3. Phương pháp liên hệ, đối chiếu.....	392
1.2.4. Phương pháp phân tích nhân tố:.....	392
1.2.5. Phương pháp dự đoán	400
1.3. Tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp.....	403
1.3.1. Ý nghĩa của tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp.....	403
1.3.2. Nội dung tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp	403
1.4. Cơ sở dữ liệu phục vụ phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp	407
1.4.1. Hệ thống báo cáo tài chính	407
1.4.2. Cơ sở dữ liệu khác.....	418
II. NỘI DUNG PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP.....	421
2.1. Phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp.....	421
2.1.1. Mục đích phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp	421
2.1.2. Hệ thống chỉ tiêu phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp..	422
2.1.3. Phương pháp phân tích khái quát tình hình tài chính	431
2.2. Phân tích tình hình huy động và sử dụng vốn của doanh nghiệp	435
2.1.1. Mục đích phân tích và nội dung phân tích	435
2.2.4. Phân tích mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn	456
2.3. Phân tích tình hình tài trợ và bảo đảm vốn cho hoạt động kinh doanh... 	460
2.3.1. Khái niệm và nội dung phân tích	460
2.3.2. Phân tích tình hình bảo đảm vốn theo quan điểm luân chuyển vốn	461

2.3.3. Phân tích tình hình bảo đảm vốn theo tính ổn định của nguồn tài trợ	465
2.4. Phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán	470
2.4.1. Mục đích phân tích	470
2.4.2. Phân tích tình hình công nợ	471
2.4.3 Phân tích khả năng thanh toán của doanh nghiệp.....	482
2.5. Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ.....	487
2.5.1. Ý nghĩa phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ.....	487
2.5.2. Phân tích khả năng tạo tiền.....	489
2.5.3. Phân tích tình hình lưu chuyển tiền tệ.....	492
2.6. Phân tích tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.....	497
2.6.1. Phân tích đánh giá chung kết quả kinh doanh của doanh nghiệp	498
2.6.2. Phân tích lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	502
2.7. Phân tích hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn.....	505
2.7.1. Ý nghĩa và chỉ tiêu phân tích	505
2.7.2. Phân tích Hiệu suất sử dụng vốn	509
2.7.3. Phân tích khả năng sinh lời của vốn	522
2.7.4. Phân tích Suất hao phí vốn	528
2.8. Phân tích rủi ro tài chính và dự báo nhu cầu tài chính	534
2.8.1. Ý nghĩa phân tích rủi ro tài chính và dự báo nhu cầu tài chính	534
2.8.2. Nhận diện rủi ro tài chính	535
2.8.3. Đo lường rủi ro tài chính	538
2.8.4. Dự báo nhu cầu tài chính	540
BẢNG THUẬT NGỮ TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP	544

Chuyên đề 6

PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH NÂNG CAO

* Khái quát nội dung chuyên đề 6: Chuyên đề Phân tích hoạt động tài chính nâng cao nhằm trang bị cho người học kiến thức tổng hợp và toàn diện về phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp, giúp người học nắm vững các hoạt động tài chính của doanh nghiệp, đọc hiểu các báo cáo tài chính doanh nghiệp, xác định được các chỉ tiêu đo lường mối quan hệ tài chính phát sinh trong hoạt động tài chính của doanh nghiệp, hiểu và biết cách sử dụng các phương pháp phân tích hoạt động tài chính, thực hiện quy trình phân tích một cách khoa học để đánh giá đúng đắn thực trạng hoạt động tài chính doanh nghiệp, chỉ rõ các nhân tố tác động và nguyên nhân ảnh hưởng đến hoạt động tài chính doanh nghiệp, đề xuất các giải pháp nhằm đảm bảo cho doanh nghiệp cải thiện tình hình tài chính, lành mạnh hóa các quan hệ tài chính, phát triển một cách bền vững, cung cấp thông tin thích hợp phục vụ cho quá trình ra quyết định của các chủ thể quản lý – những đối tượng có lợi ích liên quan đến doanh nghiệp. Do đó, nội dung của chuyên đề này bao gồm:

1. Các vấn đề cơ bản về phân tích hoạt động tài chính nâng cao
2. Phân tích hoạt động tài chính của doanh nghiệp
 - 2.1. Phân tích khái quát tài chính doanh nghiệp;
 - 2.2. Phân tích cơ cấu và sự biến động của tài sản, nguồn vốn;
 - 2.3. Phân tích tình hình tài trợ và mức độ đảm bảo vốn;
 - 2.4. Phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán;
 - 2.5. Phân tích mức độ tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ;
 - 2.6. Phân tích tình hình và kết quả kinh doanh
 - 2.7. Phân tích hiệu quả sử dụng vốn kinh doanh;

2.8. Phân tích rủi ro tài chính và dự báo nhu cầu tài chính.

* Các văn bản pháp lý có liên quan đến Phân tích hoạt động tài chính nâng cao, học viên cần nghiên cứu và nắm vững quy định pháp lý về kế toán DN, quản lý tài chính DN được quy định trong các văn bản có liên quan như:

Luật doanh nghiệp năm 2014;

Luật Kế toán

Chế độ kế toán DN theo Thông tư 200/2014/TT-BTC; TT133/2016/TT-BTC

Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính

Quy định pháp lý về quản lý, sử dụng và trích khấu hao đối với TSCĐ;

Quy định về việc trích lập dự phòng;

Quy định về công khai tài chính của các Công ty niêm yết

Quy định về đầu tư vốn nhà nước vào doanh nghiệp và quản lý, sử dụng vốn, tài sản tại doanh nghiệp;

Quy định về hướng dẫn xử lý tài chính và xác định giá trị doanh nghiệp khi thực hiện chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần.

I. TỔNG QUAN VỀ PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH NÂNG CAO

1.1. Mục tiêu và nội dung phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

1.1.1. Mục tiêu phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp:

Khái niệm: Phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp là quá trình vận dụng tổng thể các phương pháp phân tích khoa học để đánh giá tài chính của doanh nghiệp, giúp cho các chủ thể quản lý có lợi ích gắn với doanh nghiệp nắm được thực trạng tài chính và an ninh tài chính của doanh nghiệp, dự đoán được chính xác tài chính của doanh nghiệp trong tương lai cũng như những rủi ro tài chính mà doanh nghiệp có thể gặp phải; qua đó, đề ra các quyết định phù hợp với lợi ích của họ.

Các chủ thể có lợi ích gắn với doanh nghiệp và các đối tượng có liên quan đều quan tâm đến hoạt động tài chính của doanh nghiệp có nhu cầu sử dụng thông tin kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Mỗi đối tượng quan tâm theo góc độ và với mục tiêu

khác nhau. Các đối tượng quan tâm đến tình hình tài chính của doanh nghiệp bao gồm:

- Các nhà quản lý doanh nghiệp
- Nhà đầu tư (kể cả Các cổ đông hiện tại và tương lai)
- Những cung cấp tín dụng cho doanh nghiệp như: Ngân hàng, tổ chức tài chính, người mua trái phiếu của doanh nghiệp, các doanh nghiệp khác...
- Những người hưởng lương trong doanh nghiệp
- Cơ quan quản lý Nhà nước;
- Nhà phân tích tài chính;
- ...

Các đối tượng sử dụng thông tin tài chính khác nhau sẽ đưa ra các quyết định với mục đích khác nhau. Vì vậy, phân tích hoạt động tài chính đối với mỗi đối tượng khác nhau sẽ đáp ứng các mục tiêu khác nhau. Cụ thể :

a) Phân tích hoạt động tài chính đối với nhà quản lý doanh nghiệp:

Là người trực tiếp quản lý, điều hành doanh nghiệp, nhà quản lý hiểu rõ nhất tài chính doanh nghiệp, do đó họ có nhiều thông tin phục vụ cho việc phân tích. Phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp đối với nhà quản lý nhằm đáp ứng những mục tiêu sau:

- Tạo ra những chu kỳ đều đặn để đánh giá hiệu quả hoạt động quản lý doanh nghiệp trong giai đoạn đã qua, việc thực hiện các nguyên tắc quản lý tài chính, khả năng sinh lời, khả năng thanh toán và rủi ro tài chính trong hoạt động của doanh nghiệp...;
- Đảm bảo cho các quyết định của Ban giám đốc về đầu tư, tài trợ, phân phối lợi nhuận... phù hợp với tình hình thực tế của doanh nghiệp

- Cung cấp thông tin cần thiết cho những dự đoán tài chính;
- Cung cấp các căn cứ để kiểm tra, kiểm soát hoạt động, quản lý trong doanh nghiệp.

Phân tích hoạt động tài chính làm rõ điều quan trọng của dự đoán tài chính, mà dự đoán là nền tảng của hoạt động quản lý, làm sáng tỏ, không chỉ chính sách tài chính mà còn làm rõ các chính sách chung trong doanh nghiệp.

b) Phân tích hoạt động tài chính đối với các nhà đầu tư:

Các nhà đầu tư là những người giao vốn của mình cho doanh nghiệp quản lý sử dụng, được hưởng lợi và cũng chịu rủi ro. Đó là những cổ đông, các cá nhân, các đơn vị, doanh nghiệp khác. Các đối tượng này quan tâm trực tiếp đến những tính toán về giá trị của doanh nghiệp. Thu nhập của các nhà đầu tư là cổ tức được chia và thặng dư giá trị của vốn. Hai yếu tố này phần lớn chịu ảnh hưởng của lợi nhuận thu được của doanh nghiệp. Trong thực tế, các nhà đầu tư thường quan tâm đến khả năng sinh lời của doanh nghiệp. Câu hỏi chủ yếu phải làm rõ là: Sức sinh lời bình quân vốn kinh doanh, sức sinh lời vốn cổ phần.... của doanh nghiệp là bao nhiêu? Giá của cổ phiếu trên thị trường so với mệnh giá, so với giá trị ghi sổ như thế nào? Các dự án đầu tư dài hạn của doanh nghiệp dựa trên cơ sở nào? Tính trung thực, khách quan của các báo cáo tài chính đã công khai.... Nếu họ không có kiến thức chuyên sâu để đánh giá hoạt động tài chính của doanh nghiệp thì nhà đầu tư phải dựa vào những nhà phân tích hoạt động tài chính chuyên nghiệp cung cấp thông tin cần thiết cho các quyết định của họ.

Như vậy, phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp đối với nhà đầu tư là để đánh giá doanh nghiệp và ước đoán giá trị cổ phiếu, khả năng sinh lời, phân tích rủi ro trong kinh doanh...dựa vào việc nghiên cứu các báo cáo tài chính, nghiên cứu các thông tin kinh tế, tài chính, những cuộc tiếp xúc trực tiếp với ban quản lý doanh nghiệp, đặt hàng các nhà phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp...để làm rõ triển

vọng phát triển của doanh nghiệp và đánh giá các cổ phiếu trên thị trường tài chính....nhằm ra quyết định đầu tư có hiệu quả nhất

c) Phân tích hoạt động tài chính đối với các nhà cung cấp tín dụng:

Các nhà cung cấp tín dụng là những người cho doanh nghiệp vay vốn để đáp ứng nhu cầu vốn cho hoạt động sản xuất - kinh doanh. Khi cho vay, họ phải biết chắc được khả năng hoàn trả tiền vay. Thu nhập của họ là lãi suất tiền cho vay. Do đó, phân tích hoạt động tài chính đối với người cho vay là xác định khả năng hoàn trả nợ của khách hàng. Tuy nhiên, phân tích đối với những khoản cho vay dài hạn và những khoản cho vay ngắn hạn có những nét khác nhau.

Đối với những khoản cho vay ngắn hạn, nhà cung cấp tín dụng ngắn hạn đặc biệt quan tâm đến khả năng thanh toán ngay của doanh nghiệp. Nói khác đi là khả năng ứng phó của doanh nghiệp khi nợ vay đến hạn trả. Đối với các khoản cho vay dài hạn, nhà cung cấp tín dụng dài hạn phải thẩm định tài chính các dự án đầu tư, quản lý được quá trình giải ngân sử dụng vốn cho từng dự án đầu tư để đảm bảo khả năng hoàn trả nợ thông qua thu nhập và khả năng sinh lời của doanh nghiệp cũng như kiểm soát dòng tiền của các dự án đầu tư của doanh nghiệp.

d) Phân tích hoạt động tài chính đối với những người hưởng lương trong doanh nghiệp:

Người hưởng lương trong doanh nghiệp là người lao động của doanh nghiệp, có nguồn thu nhập chính từ tiền lương được trả. Bên cạnh thu nhập từ tiền lương, một số lao động còn có một phần vốn góp nhất định trong doanh nghiệp. Vì vậy, ngoài phần thu nhập từ tiền lương được trả họ còn có tiền lãi được chia. Cả hai khoản thu nhập này phụ thuộc vào kết quả hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp cũng như chính sách đãi ngộ, cơ hội thăng tiến trong sử dụng lao động của doanh nghiệp. Do vậy, phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp giúp họ định hướng việc làm ổn

định và yên tâm dốc sức vào hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp theo công việc được phân công.

+ Đối với các cơ quan quản lý nhà nước

Đây là các cơ quan đại diện cho quyền lực và lợi ích của Nhân dân như: Bộ Tài chính (Cục Tài chính doanh nghiệp, cơ quan Thuế, cơ quan tài chính các cấp, cơ quan Hải quan), Quản lý thị trường..... thực hiện nhiệm vụ quản lý, giám sát nền kinh tế, doanh nghiệp là đối tượng quản lý, mọi diễn biến, hoạt động của doanh nghiệp đều được phản ánh qua các dòng di chuyển của các nguồn lực tài chính từ bên ngoài vào doanh nghiệp và từ doanh nghiệp ra thị trường nên phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp cần cung cấp thông tin về tình hình quản lý, sử dụng và bảo toàn vốn của nhà nước tại các doanh nghiệp, giám sát việc thực hiện các nghĩa vụ của doanh nghiệp đối với nhà nước, kiểm tra việc chấp hành luật pháp của doanh nghiệp.. nhằm giúp các nhà quản lý của các cơ quan này thực hiện nhiệm vụ do Nhà nước giao một cách hiệu quả hơn

+ Các bên có liên quan khác

Thuộc nhóm này có các nhà cung cấp, khách hàng, các đối thủ cạnh tranh, các cơ quan truyền thông đại chúng ... cũng rất quan tâm đến tài chính của doanh nghiệp với những mục tiêu cụ thể.

Tóm lại: Phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp là công cụ hữu ích được dùng để xác định giá trị kinh tế, để đánh giá mặt mạnh, mặt yếu của doanh nghiệp, tìm ra nguyên nhân khách quan và chủ quan, giúp cho từng chủ thể quản lý có cơ sở cần thiết để lựa chọn và đưa ra được những quyết định phù hợp với mục đích mà họ quan tâm.

1.1.2. Nội dung phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

Phân tích hoạt động tài chính của doanh nghiệp bao hàm nhiều nội dung khác nhau tùy thuộc vào mục đích phân tích. Tuy nhiên, về cơ bản, khi phân tích hoạt động

tài chính của một doanh nghiệp, các nhà phân tích thường chú trọng đến các nội dung chủ yếu sau:

- Phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp
- Phân tích tình hình huy động và sử dụng vốn của doanh nghiệp (phân tích kết cấu và sự biến động của tài sản, nguồn vốn)
- Phân tích tình hình tài trợ và mức độ đảm bảo vốn cho hoạt động kinh doanh
- Phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán;
- Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ;
- Phân tích tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;
- Phân tích hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn;
- Phân tích rủi ro tài chính và dự báo nhu cầu tài chính.

1.2. Phương pháp phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

Để tiến hành phân tích hoạt động tài chính của một doanh nghiệp, các nhà phân tích thường kết hợp sử dụng các phương pháp mang tính nghiệp vụ - kỹ thuật khác nhau như phương pháp so sánh, phương pháp loại trừ, phương pháp dự báo, phương pháp Dupont... Mỗi một phương pháp có những tác dụng khác nhau và được sử dụng trong từng nội dung phân tích khác nhau. Cụ thể:

1.2.1. Phương pháp so sánh

So sánh là phương pháp được sử dụng rộng rãi, phổ biến trong phân tích kinh tế nói chung và phân tích hoạt động tài chính nói riêng. Mục đích của so sánh là làm rõ sự khác biệt hay những đặc trưng riêng có và tìm ra xu hướng, quy luật biến động của đối tượng nghiên cứu; từ đó, giúp cho các chủ thể quan tâm có căn cứ để đề ra quyết định lựa chọn. Khi sử dụng phương pháp so sánh, các nhà phân tích cần chú ý một số vấn đề sau đây:

- + *Điều kiện so sánh được của chỉ tiêu:*

Chỉ tiêu nghiên cứu muốn so sánh được phải đảm bảo thống nhất về nội dung kinh tế, thống nhất về phương pháp tính toán, thống nhất về thời gian và đơn vị đo lường.

+ *Gốc so sánh:*

Gốc so sánh được lựa chọn có thể là gốc về không gian hay thời gian, tùy thuộc vào mục đích phân tích. Về không gian, có thể so sánh đơn vị này với đơn vị khác, bộ phận này với bộ phận khác, khu vực này với khu vực khác... Việc so sánh về không gian thường được sử dụng khi cần xác định vị trí hiện tại của doanh nghiệp so với đối thủ cạnh tranh, so với số bình quân ngành, bình quân khu vực... Cần lưu ý rằng, khi so sánh về mặt không gian, điểm gốc và điểm phân tích có thể đổi chỗ cho nhau mà không ảnh hưởng đến kết luận phân tích. Về thời gian, gốc so sánh được lựa chọn là các kỳ đã qua (kỳ trước, năm trước) hay kế hoạch, dự toán.... Cụ thể:

- Khi xác định xu hướng và tốc độ phát triển của chỉ tiêu phân tích, gốc so sánh được xác định là trị số của chỉ tiêu phân tích ở kỳ trước hoặc hàng loạt kỳ trước (năm trước). Lúc này sẽ so sánh trị số chỉ tiêu giữa kỳ phân tích với trị số chỉ tiêu ở các kỳ gốc khác nhau;

- Khi đánh giá tình hình thực hiện mục tiêu, nhiệm vụ đặt ra, gốc so sánh là trị số kế hoạch của chỉ tiêu phân tích. Khi đó, tiến hành so sánh giữa trị số thực tế với trị số kế hoạch của chỉ tiêu nghiên cứu.

- Khi đánh giá vị thế của doanh nghiệp trong ngành, đánh giá năng lực cạnh tranh thường so sánh chỉ tiêu thực hiện của doanh nghiệp với bình quân chung của ngành hoặc so với chỉ tiêu thực hiện của đối thủ cạnh tranh

+ *Các dạng so sánh:*

Các dạng so sánh thường được sử dụng trong phân tích là so sánh bằng số tuyệt đối, so sánh bằng số tương đối

So sánh bằng số tuyệt đối: phản ánh qui mô của chỉ tiêu nghiên cứu nên khi so sánh bằng số tuyệt đối, các nhà phân tích sẽ thấy rõ được sự biến động về qui mô của chỉ tiêu nghiên cứu giữa kỳ (điểm) phân tích với kỳ (điểm) gốc.

So sánh bằng số tương đối: Khác với số tuyệt đối, khi so sánh bằng số tương đối, các nhà quản lý sẽ nắm được kết cấu, mối quan hệ, tốc độ phát triển, xu hướng biến động, quy luật biến động của các chỉ tiêu kinh tế. Trong phân tích tài chính, các nhà phân tích thường sử dụng các loại số tương đối sau:

- *Số tương đối động thái:* Dùng để phản ánh nhịp độ biến động hay tốc độ biến động của chỉ tiêu và thường dùng dưới dạng số tương đối định gốc [cố định kỳ gốc: y_i/y_0 ($i = 1, n$)] và số tương đối liên hoàn [thay đổi kỳ gốc: $y_{(i+1)}/y_i$ ($i = 1, n$)].

- *Số tương đối điều chỉnh:* Số tương đối điều chỉnh phản ánh mức độ, xu hướng biến động của mỗi chỉ tiêu khi điều chỉnh một số nhân tố nhất định trong từng chỉ tiêu phân tích về cùng một thời kỳ nhằm đưa phạm vi so sánh hẹp hơn, giảm được sự khập khiễng của phương pháp so sánh. Ví dụ: khi đánh giá sự biến động của doanh thu bán hàng điều chỉnh theo số lượng tiêu thụ thực tế, đánh giá xu hướng biến động của giá trị sản lượng tính theo giá cố định của 1 năm nào đó...

1.2.2. Phương pháp phân chia (chi tiết)

Phương pháp này được sử dụng để phân chia quá trình và kết quả chung thành những bộ phận cụ thể theo các tiêu chí nhất định để thấy rõ hơn quá trình hình thành và cấu thành của kết quả đó theo những khía cạnh khác nhau phù hợp với mục tiêu quan tâm của từng chủ thể quản lý trong từng thời kỳ. Trong phân tích, người ta thường chi tiết quá trình phát sinh và kết quả đạt được của hoạt động tài chính doanh nghiệp thông qua những chỉ tiêu kinh tế theo những tiêu thức sau:

- Chi tiết theo yếu tố cấu thành của chỉ tiêu nghiên cứu: chi tiết chỉ tiêu nghiên cứu thành các bộ phận cấu thành nên bản thân chỉ tiêu đó;

- Chi tiết theo thời gian phát sinh quá trình và kết quả kinh tế: chia nhỏ quá trình và kết quả theo trình tự thời gian phát sinh và phát triển;

- Chi tiết theo không gian phát sinh của hiện tượng và kết quả kinh tế: chia nhỏ quá trình và kết quả theo địa điểm phát sinh và phát triển của chỉ tiêu nghiên cứu.

1.2.3. Phương pháp liên hệ, đối chiếu

Liên hệ, đối chiếu là phương pháp phân tích sử dụng để nghiên cứu, xem xét mối liên hệ kinh tế giữa các sự kiện và hiện tượng kinh tế, đồng thời xem xét tính cân đối của các chỉ tiêu kinh tế trong quá trình hoạt động. Sử dụng phương pháp này cần chú ý đến các mối liên hệ mang tính nội tại, ổn định, chung nhất và được lặp đi lặp lại, các liên hệ ngược, liên hệ xuôi, tính cân đối tổng thể, cân đối từng phần... Vì vậy, cần thu thập được thông tin đầy đủ và thích hợp về các khía cạnh liên quan đến các luồng chuyển dịch giá trị, sự vận động của các nguồn lực trong doanh nghiệp và mối quan hệ kinh tế của doanh nghiệp với các bên có liên quan.

1.2.4. Phương pháp phân tích nhân tố:

Phân tích nhân tố là phương pháp được sử dụng để nghiên cứu, xem xét các chỉ tiêu kinh tế tài chính trong mối quan hệ với các nhân tố ảnh hưởng thông qua việc xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố và phân tích thực chất ảnh hưởng của các nhân tố đến chỉ tiêu phân tích.

a/ Phương pháp Dupont

Phương pháp phân tích hoạt động tài chính Dupont được phát minh bởi F. Donaldson Brown, một kỹ sư điện người Mỹ là nhà quản lý tài chính của công ty hóa học khổng lồ Dupont. Khi Dupont mua lại 23% cổ phiếu của tập đoàn General Motors (GM) vào những năm đầu của thập kỷ 70 của thế kỷ trước, giao cho Brown tái cấu trúc lại tình hình tài chính của nhà sản xuất xe hơi này, ông đưa ra hệ thống hoạch định và kiểm soát tài chính, trong đó phương pháp Dupont được áp dụng để nghiên cứu các chỉ số tài chính cơ bản của GM. Theo Alfred Sloan, nguyên chủ tịch của GM, phần lớn thành công của GM về sau này có sự đóng góp không nhỏ từ hệ thống hoạch định và kiểm soát tài chính của Brown, kể từ đó đã đưa phương pháp Dupont trở nên

phổ biến trong các tập đoàn lớn tại Mỹ, đến nay phương pháp Dupont được sử dụng cực kỳ rộng rãi trong việc phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

Nội dung của phương pháp phân tích Dupont:

Phương pháp Dupont dựa trên cơ sở kiểm soát các chỉ tiêu phân tích hoạt động tài chính phức tạp. Mỗi chỉ tiêu phản ánh mối quan hệ tài chính dưới dạng các tỷ số, khi tỷ số tài chính tăng hay giảm tùy thuộc vào mẫu số và tử số của tỷ số đó. Mặt khác, mỗi tỷ số tài chính còn ảnh hưởng bởi các quan hệ tài chính của doanh nghiệp với các bên có liên quan và quan hệ nội tại của các hoạt động tài chính mà nó phản ánh. Chính vì vậy, việc thiết lập quan hệ của mỗi tỷ số tài chính với những nhân tố ảnh hưởng đến nó theo một trình tự logic, chặt chẽ và nhìn rõ ràng hơn các hoạt động tài chính của doanh nghiệp để có cách thức tác động vào từng nhân tố một cách hợp lý và hiệu quả nhất

Các bước thực hiện

- Thu nhập số liệu từ các báo cáo tài chính
- Tính toán (sử dụng bảng tính)
- Giải thích sự thay đổi của ROA, ROE....
- Nếu kết luận xem xét không chân thực , kiểm tra số liệu và tính toán lại

Ưu điểm của phương pháp Dupont

- Tính đơn giản. Đây là một công cụ rất tốt để cung cấp cho chủ thể quản lý kiến thức căn bản về giải pháp tác động tích cực đến hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp

- Có thể dễ dàng kết nối với các chính sách tài chính của doanh nghiệp
- Có thể được sử dụng để thuyết phục cấp quản lý thấy rõ hơn thực trạng tài chính của doanh nghiệp, cân nhắc việc tìm cách thôn tính công ty khác hay đầu tư mở rộng quy mô hoạt động của doanh nghiệp.... nhằm tăng thêm doanh thu và hưởng lợi

thể nhờ quy mô, bù đắp khả năng sinh lợi yếu kém hay nên thực hiện những bước cải tổ cơ bản trong hệ thống quản lý, quy trình hoạt động của doanh nghiệp nhằm chuyên nghiệp công tác lập và thực thi các chính sách tài chính, chiến lược sản xuất và tiêu thụ sản phẩm....

Hạn chế của phương pháp Dupont

Phụ thuộc vào mức độ tin cậy của số liệu đầu vào trên các báo cáo tài chính của doanh nghiệp nên ảnh hưởng bởi các phương pháp và giả định của kế toán doanh nghiệp.

Ví dụ: Dưới góc độ nhà đầu tư một trong những chỉ tiêu quan trọng nhất là hệ số lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu (ROE).

$$\text{ROE} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Vốn chủ sở hữu bình quân}}$$

Do vốn chủ sở hữu là một phần của tổng nguồn vốn hình thành nên tài sản nên tách tỷ số trên thành 2 nhân tố ảnh hưởng:

$$\text{ROE} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Tài sản bình quân}} \times \frac{\text{Tài sản bình quân}}{\text{Vốn chủ bình quân}}$$

$$\text{ROE} = \text{ROA} \times \text{Hệ số tài sản trên vốn chủ}$$

Ta thấy ROE phụ thuộc vào hệ số sinh lời ròng của tài sản (ROA) và hệ số tài sản trên vốn chủ

$$\text{Hệ số tài sản trên vốn chủ} = \frac{\text{Vốn chủ SH bình quân}}{\text{Vốn chủ SH bình quân}} + \frac{\text{Nợ phải trả bình quân}}{\text{Vốn chủ SH bình quân}}$$

$$= 1 + \text{Đòn bẩy tài chính}$$

$$\text{ROA} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Doanh thu}}$$

Doanh thu

Tổng tài sản bình
quân

= ROS x Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh

Mà hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh lại phụ thuộc vào 2 nhân tố:

Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh = $\frac{\text{Doanh thu}}{\text{Tài sản ngắn hạn bq}}$ X $\frac{\text{Tài sản ngắn hạn bq}}{\text{Tổng tài sản bình quân}}$

= Số vòng luân chuyển tài sản ngắn hạn x Hệ số đầu tư ngắn hạn

ROE= ROS x Hệ số đầu tư ngắn hạn x Số vòng luân chuyển tài sản ngắn hạn x (1+ Đòn bẩy tài chính)

Trên cơ sở nhận biết 4 nhân tố ảnh hưởng đến ROE, doanh nghiệp có thể áp dụng một số biện pháp làm tăng ROE như sau:

- Tác động tới đòn bẩy tài chính của doanh nghiệp thông qua điều chỉnh cơ cấu nguồn vốn giữa tỷ lệ nợ vay và vốn chủ sở hữu trong phù hợp với điều kiện cụ thể về tài chính doanh nghiệp cũng như bối cảnh của thị trường vốn;

- Tác động tới cơ cấu phân bổ vốn thông qua điều chỉnh tỷ lệ vốn đầu tư ngắn hạn và vốn đầu tư dài hạn phù hợp với đặc điểm ngành nghề kinh doanh, chu kỳ phát triển của doanh nghiệp;

- Tăng hiệu suất sử dụng tài sản ngắn hạn, thông qua việc phát triển thị trường để doanh thu thuần và quản trị vốn lưu động hợp lý, hiệu quả;

- Nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ, giảm tỷ suất chi phí trong doanh thu để tăng khả năng sinh lời hoạt động của doanh nghiệp.

Tóm lại, Phân tích tình hình tài chính dựa vào mô hình Dupont có ý nghĩa rất lớn đối với quản trị tài chính doanh nghiệp, đánh giá được hiệu quả kinh doanh một cách sâu sắc và toàn diện, đánh giá đầy đủ và khách quan những nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Từ đó, đề ra được hệ thống các biện pháp cụ thể nhằm tăng cường công tác cải tiến tổ chức quản lý và điều hành hoạt động tài chính doanh nghiệp, góp phần không ngừng nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp ở các kỳ tiếp theo.

b) Xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố: là phương pháp được sử dụng để xác định xu hướng và mức độ ảnh hưởng cụ thể của từng nhân tố đến sự biến động của từng chỉ tiêu nghiên cứu. Có nhiều phương pháp xác định ảnh hưởng của các nhân tố, sử dụng phương pháp nào tùy thuộc vào mối quan hệ giữa chỉ tiêu phân tích với các nhân tố ảnh hưởng. Các phương pháp xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của từng chỉ tiêu còn gọi là phương pháp loại trừ bởi vì để nghiên cứu ảnh hưởng của một nhân tố phải loại trừ ảnh hưởng của nhân tố khác. Đặc điểm của phương pháp này là luôn đặt đối tượng phân tích vào các giả định khác nhau. Tùy thuộc vào mối quan hệ giữa chỉ tiêu phân tích với các nhân tố ảnh hưởng mà sử dụng phương pháp thay thế liên hoàn, phương pháp số chênh lệch hay phương pháp cân đối

- Phương pháp thay thế liên hoàn là phương pháp xác định ảnh hưởng của từng nhân tố bằng cách thay thế lần lượt và liên tiếp các nhân tố từ giá trị kỳ gốc sang kỳ phân tích để xác định trị số của chỉ tiêu khi nhân tố đó thay đổi. Sau đó, so sánh trị số của chỉ tiêu vừa tính được với trị số của chỉ tiêu chưa có biến đổi của nhân tố cần xác định sẽ tính được mức độ ảnh hưởng của nhân tố đó. Đặc điểm và điều kiện áp dụng phương pháp thay thế liên hoàn như sau:

- Xác định chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu;

- Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu;
- Mỗi quan hệ giữa chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu với các nhân tố ảnh hưởng thể hiện dưới dạng tích số hoặc thương số;
- Sắp xếp các nhân tố ảnh hưởng và xác định ảnh hưởng của chúng đến chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu theo thứ tự nhân tố số lượng được xác định trước rồi mới đến nhân tố chất lượng; trường hợp có nhiều nhân tố số lượng hoặc nhiều nhân tố chất lượng thì xác định nhân tố nguyên nhân trước, nhân tố kết quả sau;
- Thay thế giá trị của từng nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu một cách lần lượt. Cần lưu ý là có bao nhiêu nhân tố thì thay thế bấy nhiêu lần và nhân tố nào đã thay thế thì được giữ nguyên giá trị đã thay thế (kỳ phân tích) cho đến lần thay thế cuối cùng, nhân tố nào chưa thay thế vẫn giữ nguyên giá trị ở kỳ gốc;
- Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố và so với số biến động của chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc để kiểm tra quá trình tính toán.

Phương pháp thay thế liên hoàn có thể được khái quát như sau:

Chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu là Q và Q chịu ảnh hưởng của các nhân tố a, b, c, d . Các nhân tố này có quan hệ với Q và được sắp xếp theo thứ tự từ nhân tố số lượng sang nhân tố chất lượng, chẳng hạn $Q = abcd$. Nếu dùng chỉ số 0 để chỉ giá trị của các nhân tố ở kỳ gốc và chỉ số 1 để chỉ giá trị của các nhân tố ở kỳ phân tích thì $Q_1 = a_1b_1c_1d_1$ và $Q_0 = a_0b_0c_0d_0$. Gọi ảnh hưởng của các nhân tố a, b, c, d đến sự biến động giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc của chỉ tiêu Q (ký hiệu là ΔQ) lần lượt là $\Delta a, \Delta b, \Delta c, \Delta d$, với giả định các nhân tố biến đổi lần lượt từ a đến d , ta có:

$$\Delta Q = Q_1 - Q_0 = \Delta a + \Delta b + \Delta c + \Delta d.$$

Trong đó:

$$\Delta a = a_1 b_0 c_0 d_0 - a_0 b_0 c_0 d_0.$$

$$\Delta b = a_1 b_1 c_0 d_0 - a_1 b_0 c_0 d_0.$$

$$\Delta c = a_1 b_1 c_1 d_0 - a_1 b_1 c_0 d_0.$$

$$\Delta d = a_1 b_1 c_1 d_1 - a_1 b_1 c_1 d_0.$$

Phương pháp số chênh lệch là phương pháp cũng được dùng để xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu. Điều kiện, nội dung và trình tự vận dụng của phương pháp số chênh lệch cũng giống như phương pháp thay thế liên hoàn, chỉ khác nhau ở chỗ để xác định mức độ ảnh hưởng của nhân tố nào thì trực tiếp dùng số chênh lệch về giá trị kỳ phân tích so với kỳ gốc của nhân tố đó (thực chất là thay thế liên hoàn rút gọn áp dụng trong trường hợp chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu có quan hệ tích số với các nhân tố ảnh hưởng). Dạng tổng quát của số chênh lệch như sau:

$$\Delta Q = Q_1 - Q_0 = \Delta a + \Delta b + \Delta c + \Delta d.$$

Trong đó:

$$\Delta a = (a_1 - a_0) b_0 c_0 d_0.$$

$$\Delta b = (b_1 - b_0) a_1 c_0 d_0.$$

$$\Delta c = (c_1 - c_0) a_1 b_1 d_0.$$

$$\Delta d = (d_1 - d_0) a_1 b_1 c_1.$$

Phương pháp cân đối: Phương pháp cân đối là phương pháp được sử dụng để xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu nếu chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu có quan hệ với nhân tố ảnh hưởng dưới dạng tổng hoặc hiệu. Xác định mức độ ảnh hưởng nhân tố nào đó đến chỉ tiêu phân tích, bằng phương pháp cân đối người ta xác định chênh lệch giữa thực tế với kỳ gốc của nhân tố ấy. Tuy nhiên cần để ý đến quan hệ thuận, nghịch giữa nhân tố ảnh hưởng với chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu (thực chất là hình thức rút gọn của

phương pháp thay thế liên hoàn khi các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu phân tích có quan hệ dạng tổng, hiệu)

Phương pháp cân đối có thể khái quát như sau:

Chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu là M chịu ảnh hưởng của nhân tố a,b,c thể hiện qua công thức: $M = a + b - c$

Nếu dùng chỉ số 0 để chỉ giá trị của các nhân tố ở kỳ gốc và chỉ số 1 để chỉ giá trị của các nhân tố ở kỳ phân tích thì $M_1 = a_1 + b_1 - c_1$ và $M_0 = a_0 + b_0 - c_0$. Gọi ảnh hưởng của các nhân tố a, b, c đến sự biến động giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc của chỉ tiêu M (ký hiệu là ΔM) lần lượt là Δa , Δb , Δc ta có:

$$\Delta M = M_1 - M_0 = \Delta a + \Delta b + \Delta c$$

Trong đó:

$$\text{Mức độ ảnh hưởng của nhân tố a: } \Delta a = a_1 - a_0$$

$$\text{Mức độ ảnh hưởng của nhân tố b: } \Delta b = b_1 - b_0$$

$$\text{Mức độ ảnh hưởng của nhân tố c: } \Delta c = - (c_1 - c_0)$$

c) Phân tích thực chất của các nhân tố

Sau khi xác định được mức độ ảnh hưởng của các nhân tố, để có đánh giá và dự đoán hợp lý, trên cơ sở đó đưa ra các quyết định và cách thức thực hiện các quyết định cần tiến hành phân tích tính chất ảnh hưởng của các nhân tố. Việc phân tích được thực hiện thông qua chỉ rõ và giải quyết các vấn đề như: chỉ rõ mức độ ảnh hưởng, xác định tính chất chủ quan, khách quan của từng nhân tố ảnh hưởng, quan điểm, cơ sở đưa ra ý kiến đánh giá và dự đoán cụ thể của nhà phân tích về vấn đề phân tích, đồng thời xác định ý nghĩa của nhân tố tác động đến chỉ tiêu đang nghiên cứu, xem xét nhằm cung cấp cơ sở cho các quyết định điều chỉnh hoạt động tài chính doanh nghiệp của chủ thể quản lý.

1.2.5. Phương pháp dự đoán

Phương pháp dự đoán được sử dụng để dự báo tài chính doanh nghiệp. Có nhiều phương pháp khác nhau để dự đoán các chỉ tiêu kinh tế tài chính trong tương lai; trong đó, phương pháp hồi quy được sử dụng khá phổ biến. Theo phương pháp này, các nhà phân tích sử dụng số liệu quá khứ, dữ liệu đã diễn ra theo thời gian hoặc diễn ra tại cùng một thời điểm để thiết lập mối quan hệ giữa các hiện tượng và sự kiện có liên quan. Thuật ngữ toán gọi là sự nghiên cứu mức độ tác động của một hay nhiều biến độc lập (biến giải thích) đến một biến số gọi là biến phụ thuộc (biến kết quả). Mối quan hệ này được biểu diễn dưới dạng phương trình gọi là phương trình hồi quy. Dựa vào phương trình hồi quy người ta có thể giải thích kết quả đã diễn ra, ước tính và dự báo những sự kiện sẽ xảy ra trong tương lai. Phương pháp hồi quy thường được sử dụng dưới dạng hồi quy đơn, hồi quy bội để đánh giá và dự báo kết quả tài chính của doanh nghiệp.

Phương pháp hồi quy đơn (hay hồi quy đơn biến) là phương pháp được dùng để xem xét mối quan hệ giữa một chỉ tiêu phản ánh kết quả vận động của một hiện tượng kinh tế (gọi là biến phụ thuộc) với chỉ tiêu phản ánh nguyên nhân (gọi là biến độc lập). Phương trình hồi quy đơn có dạng: $Y = a + bx$

Trong đó:

- Y là biến phụ thuộc; x là biến độc lập;
- a là tung độ gốc (nút chặn trên đồ thị); b là hệ số góc (độ dốc hay độ nghiêng của đường biểu diễn Y trên đồ thị).

Trong phương pháp hồi quy đơn, với mục đích là giải thích hoặc dự báo một chỉ tiêu cần nghiên cứu, nên việc quan trọng nhất là tìm ra giá trị của a, b. Trên cơ sở đó, xây dựng phương trình hồi quy tuyến tính để ước lượng các giá trị của Y ứng với mỗi giá trị của x.

Để xác định giá trị thông số a và b người ta sử dụng các phương pháp như phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp bình phương tối thiểu hoặc sử dụng phần mềm Excel trên máy vi tính. Chẳng hạn, theo phương pháp cực đại, cực tiểu, giá trị các thông số a, b được xác định như sau:

$$b = \frac{Y_{\max} - Y_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}$$

$$a = Y - bx \text{ hoặc } a = \bar{Y} - b\bar{X}$$

Với phương pháp bình phương tối thiểu, các thông số a, b được xác định theo công thức:

$$b = \frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2}$$

hay

$$b = \frac{\sum_{i=1}^n X_i Y_i - n\bar{X}\bar{Y}}{\sum_{i=1}^n X_i^2 - n\bar{X}^2}$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X}$$

Phương pháp hồi quy bội (hồi quy đa biến là phương pháp được sử dụng để phân tích mối quan hệ giữa nhiều biến độc lập với một biến phụ thuộc (một chỉ tiêu kết quả với nhiều chỉ tiêu nguyên nhân). Trong thực tế, có nhiều mô hình phân tích sử dụng hồi quy đa biến, như phân tích và dự báo doanh thu của doanh nghiệp kinh doanh nhiều mặt hàng, phân tích tổng chi phí với nhiều nguyên nhân tác động...

Một chỉ tiêu kinh tế chịu sự tác động cùng lúc của nhiều nhân tố cả thuận chiều lẫn ngược chiều, như doanh thu phụ thuộc vào số lượng hàng bán, kết cấu hàng bán, giá cả hàng hoá, thu nhập bình quân xã hội, mùa vụ, thời tiết, quảng cáo giới thiệu...

Mặt khác, giữa các nhân tố cũng có mối quan hệ nội tại. Vì vậy, phân tích hồi quy vừa kiểm định giả thiết về nhân tố tác động và mức độ ảnh hưởng, vừa định lượng các quan hệ kinh tế giữa chúng. Từ đó có cơ sở cho phân tích dự báo và có quyết định phù hợp, có hiệu quả trong việc thực hiện mục tiêu mong muốn của các đối tượng.

Phương trình hồi quy đa biến tổng quát dưới dạng tuyến tính là:

$$Y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_ix_i + \dots + b_nx_n + e$$

Trong đó:

Y: biến phụ thuộc (chỉ tiêu phản ánh đối tượng nghiên cứu) và được hiểu là ước lượng (Y);

b_0 là tung độ gốc; b_i các độ dốc của phương trình theo các biến x_i ;

x_i các biến độc lập (nhân tố ảnh hưởng); e các sai số

Mục tiêu của phương pháp hồi quy đa biến là dựa vào các dữ liệu lịch sử về các biến Y_i và X_i , dùng thuật toán để tìm các thông số b_0 và b_i xây dựng phương trình hồi quy để dự báo cho ước lượng trung bình của biến Y.

1.2.7. Các phương pháp phân tích khác

Ngoài các phương pháp được sử dụng nêu trên, để thực hiện chức năng của mình, phân tích hoạt động tài chính còn có thể sử dụng kết hợp với các phương pháp khác, như: phương pháp thang điểm, phương pháp kinh nghiệm, phương pháp quy hoạch tuyến tính, phương pháp sử dụng mô hình kinh tế lượng, phương pháp dựa vào ý kiến của các chuyên gia... Mỗi một phương pháp được sử dụng tùy thuộc vào mục đích phân tích và dữ liệu phân tích.

1.3. Tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

1.3.1. Ý nghĩa của tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

Tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp là việc thiết lập trình tự các bước công việc cần tiến hành trong quá trình phân tích phù hợp với từng loại phân tích, phù hợp với từng doanh nghiệp.

Để phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp thực sự phát huy tác dụng trong quá trình ra quyết định, phân tích hoạt động tài chính phải được tổ chức khoa học, hợp lý, phù hợp với đặc điểm kinh doanh, cơ chế hoạt động, cơ chế quản lý kinh tế, tài chính của doanh nghiệp và phù hợp với mục tiêu quan tâm của từng chủ thể quản lý. Do mỗi chủ thể quản lý quan tâm đến doanh nghiệp với những mục đích khác nhau, mỗi doanh nghiệp có đặc điểm và điều kiện hoạt động kinh doanh khác nhau, nên tổ chức phân tích hoạt động tài chính đối với mỗi đối tượng, ở từng doanh nghiệp cũng có những nét riêng.

Tổ chức phân tích hoạt động tài chính có thể nằm ở một bộ phận riêng biệt đặt dưới sự kiểm soát trực tiếp của ban quản lý điều hành cấp cao và làm tham mưu cho ban quản lý điều hành cấp cao. Khi đó quá trình phân tích được thực hiện đối với toàn bộ hoạt động tài chính từ tổ chức, phân phối và sử dụng vốn, từ chính sách huy động, chính sách đầu tư đến chính sách phân phối lợi nhuận.

Tổ chức phân tích hoạt động tài chính được thực hiện ở nhiều bộ phận độc lập căn cứ vào chức năng quản lý nhằm cung cấp thông tin cho các bộ phận theo sự phân quyền, trách nhiệm và ra quyết định đối với hoạt động tài chính trong phạm vi được giao.

1.3.2. Nội dung tổ chức phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

Để phân tích hoạt động tài chính trong doanh nghiệp thực sự phát huy tác dụng trong quá trình ra quyết định, phân tích hoạt động tài chính phải được tổ chức khoa học, hợp lý, phù hợp đặc điểm kinh doanh, cơ chế hoạt động, cơ chế quản lý kinh tế tài chính của doanh nghiệp và phù hợp với mục tiêu quan tâm của từng đối tượng.

Mỗi chủ thể quản lý quan tâm đến doanh nghiệp theo những mục đích khác nhau, nên việc phân tích đối với mỗi chủ thể cũng có những nét riêng, khó xác định khuôn mẫu trong việc tổ chức phân tích cho tất cả các chủ thể quản lý, tất cả các doanh nghiệp. Song, nói chung, tổ chức phân tích hoạt động tài chính thường được tiến hành qua các giai đoạn sau:

a) Giai đoạn chuẩn bị phân tích là một khâu quan trọng, ảnh hưởng nhiều đến chất lượng, thời hạn và tác dụng của phân tích tài chính. Công tác chuẩn bị bao gồm việc xây dựng chương trình (kế hoạch) phân tích và thu thập, xử lý tài liệu phân tích.

Kế hoạch phân tích phải xác định rõ nội dung phân tích (toàn bộ hoạt động tài chính hay chỉ một số vấn đề cụ thể), phạm vi phân tích (toàn đơn vị hay một vài bộ phận), thời gian tiến hành phân tích (kể cả thời gian chuẩn bị), phân công trách nhiệm cho các cá nhân, bộ phận và xác định hình thức hội nghị phân tích (Ban giám đốc hay toàn thể người lao động). Đặc biệt, trong kế hoạch phân tích phải xác định rõ loại hình phân tích được lựa chọn. Tùy thuộc vào cách thức tiếp cận, có thể kể ra một số loại hình phân tích chủ yếu sau:

Dựa vào phạm vi phân tích, phân tích hoạt động tài chính được chia thành phân tích toàn bộ (phân tích toàn diện) và phân tích bộ phận (phân tích chuyên đề). Phân tích toàn bộ là việc phân tích toàn bộ hoạt động tài chính trên tất cả các khía cạnh nhằm làm rõ các mặt của tài chính trong mối quan hệ nhân quả giữa chúng cũng như dưới tác động của các nguyên nhân, nhân tố bên ngoài. Phân tích bộ phận hay là phân tích chuyên đề là việc tập trung vào một hay một vài khía cạnh cụ thể, trong phạm vi nào đó trong hoạt động tài chính.

Dựa vào thời điểm tiến hành phân tích tài chính, phân tích hoạt động tài chính được chia thành phân tích dự đoán, phân tích thực hiện và phân tích hiện hành. Phân tích dự đoán (phân tích trước, phân tích dự báo) là việc phân tích hướng vào dự đoán các hiện tượng có thể xảy ra, các mục tiêu có thể đạt được trong tương lai. Phân tích thực hiện (phân tích đánh giá, phân tích quá khứ) là việc phân tích tình hình đã và

đang diễn ra trong quá trình tiến hành các hoạt động tài chính nhằm đánh giá thực hiện, kiểm tra thường xuyên trên cơ sở đó điều chỉnh những sai lệch, phát hiện nguyên nhân giúp nhận thức được tình hình thực hiện làm căn cứ đưa ra các quyết định. Phân tích hiện hành là việc phân tích các nghiệp vụ hay kết quả thuộc hoạt động tài chính đang diễn ra nhằm xác minh tính đúng đắn của các kế hoạch hay dự toán tài chính để có biện pháp điều chỉnh kịp thời những bất hợp lý trong các dự toán, kế hoạch tài chính.

Dựa vào thời điểm lập báo cáo phân tích, phân tích hoạt động tài chính được chia thành phân tích thường xuyên và phân tích định kỳ. Phân tích thường xuyên được đặt ngay trong quá trình thực hiện, kết quả phân tích là tài liệu để điều chỉnh các hoạt động một cách thường xuyên. Phân tích định kỳ được đặt ra sau mỗi kỳ hoạt động, thường được thực hiện sau khi kết thúc hoạt động. Kết quả phân tích của từng kỳ là cơ sở để xây dựng mục tiêu và ra quyết định cho kỳ sau.

Bên cạnh việc lập kế hoạch phân tích, cần phải tiến hành sưu tầm và kiểm tra tài liệu, bảo đảm yêu cầu đủ, không thiếu, không thừa. Nếu thiếu, kết luận phân tích sẽ không xác đáng, nếu thừa sẽ lãng phí thời gian, công sức và tiền của. Tùy theo yêu cầu, nội dung, phạm vi và nhiệm vụ từng đợt phân tích cụ thể để tiến hành thu thập, lựa chọn, xử lý tài liệu. Tài liệu phục vụ cho việc phân tích bao gồm toàn bộ hệ thống báo cáo tài chính liên quan, kể cả các báo cáo kế hoạch, dự toán, định mức, các biên bản kiểm tra, xử lý có liên quan... Các tài liệu trên cần được kiểm tra tính chính xác, tính hợp pháp, kiểm tra các điều kiện có thể so sánh được rồi mới sử dụng để tiến hành phân tích.

b) Giai đoạn thực hiện phân tích được thực hiện theo trình tự sau:

- *Đánh giá chung (khái quát) tình hình:*

Dựa vào chỉ tiêu phân tích đã xác định theo từng nội dung phân tích, các nhà phân tích sử dụng phương pháp so sánh để xác định đối tượng phân tích cụ thể, có thể

so sánh tổng thể kết hợp với việc so sánh trên từng bộ phận cấu thành của chỉ tiêu ở kỳ phân tích với kỳ gốc từ đó đánh giá chung tài chính của doanh nghiệp, xu hướng phát triển và mối quan hệ biện chứng giữa các hoạt động kinh doanh với nhau,

- Xác định nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến đối tượng phân tích:

Hoạt động tài chính của doanh nghiệp chịu ảnh hưởng của rất nhiều nguyên nhân, có những nguyên nhân mà nhà phân tích có thể xác định được mức độ ảnh hưởng và có những nguyên nhân không thể xác định được mức độ ảnh hưởng của chúng đến sự biến động của đối tượng nghiên cứu. Những nguyên nhân mà các nhà phân tích có thể tính toán được, lượng hóa được mức độ ảnh hưởng đến đối tượng nghiên cứu gọi là nhân tố. Vì thế, sau khi đã định lượng nhân tố cần thiết ảnh hưởng đến đối tượng nghiên cứu bằng phương pháp thích hợp (thay thế liên hoàn, số chênh lệch, số cân đối...) để phân tích thực chất ảnh hưởng của từng nhân tố đến sự thay đổi của đối tượng nghiên cứu nhằm làm rõ các quá trình, hiện tượng tài chính của doanh nghiệp.

- Tổng hợp kết quả phân tích, rút ra nhận xét, kết luận về chất lượng, hiệu quả hoạt động tài chính của doanh nghiệp:

Trên cơ sở kết quả tính toán, xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của chỉ tiêu nghiên cứu, các nhà phân tích cần tiến hành liên hệ, tổng hợp mức độ biến động của các nhân tố đến đối tượng nghiên cứu cụ thể nhằm khắc phục tính rời rạc, tản mạn. Từ đó, rút ra các nhận xét, chỉ rõ những tồn tại, nguyên nhân dẫn đến thiếu sót, sai lầm; đồng thời, vạch ra các tiềm năng chưa được khai thác, sử dụng để có các quyết định phù hợp với mục tiêu đặt ra.

c) Giai đoạn kết thúc phân tích:

Kết thúc phân tích là giai đoạn cuối cùng của quá trình phân tích. Trong giai đoạn này, các nhà phân tích cần tiến hành lập báo cáo phân tích, báo cáo kết quả phân

tích trước những chủ thể quản lý (Ban Giám đốc, các nhà đầu tư, cổ đông...) và hoàn chỉnh hồ sơ phân tích.

1.4. Cơ sở dữ liệu phục vụ phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp

1.4.1. Hệ thống báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính là những báo cáo tổng hợp nhất về tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh, tình hình lưu chuyển tiền tệ trong mỗi thời kỳ cụ thể của doanh nghiệp. Báo cáo tài chính cung cấp các thông tin kinh tế - tài chính chủ yếu cho người sử dụng thông tin kế toán trong việc đánh giá, phân tích và dự đoán tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Báo cáo tài chính được sử dụng như nguồn dữ liệu chính khi phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp.

Khác với hệ thống báo cáo kế toán quản trị - là những báo cáo liên quan đến việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp - Báo cáo tài chính là những báo cáo dùng để công khai tình hình tài chính doanh nghiệp cho các bên có liên quan bên ngoài doanh nghiệp. Người sử dụng thông tin của báo cáo tài chính quan tâm đến việc xem xét, đánh giá hoạt động tài chính của doanh nghiệp để có quyết định thích ứng (đầu tư, cho vay, rút vốn, liên doanh, xác định thuế và các khoản nghĩa vụ khác). Thông thường, người sử dụng thông tin trên Báo cáo tài chính là những người làm công tác phân tích hoạt động tài chính ở các cơ quan Nhà nước (cơ quan chủ quản, ngân hàng, thống kê, tài chính...), nhà đầu tư, nhân viên thuế, các cổ đông, các trái chủ, chủ nợ...

Báo cáo tài chính doanh nghiệp có ý nghĩa to lớn không những đối với các cơ quan, đơn vị và cá nhân bên ngoài doanh nghiệp mà còn có ý nghĩa trong việc chỉ đạo, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Báo cáo tài chính rất hữu ích đối với việc quản trị doanh nghiệp và đồng thời là nguồn thông tin tài chính chủ yếu đối với những người ngoài doanh nghiệp. Báo cáo tài chính không những cho biết tình hình tài chính của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo mà còn cho thấy kết quả hoạt động mà doanh nghiệp đạt được trong hoàn cảnh đó. Bằng việc xem

xét, phân tích báo cáo tài chính, người sử dụng thông tin có thể đánh giá chính xác sức mạnh tài chính, khả năng sinh lãi và triển vọng của doanh nghiệp. Do đó, Báo cáo tài chính của doanh nghiệp là mối quan tâm của nhiều nhóm người khác nhau như Ban giám đốc, Hội đồng quản trị, các nhà đầu tư, các cổ đông, các chủ nợ, các khách hàng chính, những người cho vay, các nhân viên ngân hàng, các nhà quản lý, các nhà bảo hiểm, các đại lý... kể cả các cơ quan Chính phủ và bản thân người lao động. Mỗi nhóm người có những nhu cầu thông tin khác nhau và do vậy, mỗi nhóm có xu hướng tập trung vào những khía cạnh riêng trong bức tranh tài chính của một doanh nghiệp. Mặc dầu mục đích của họ khác nhau nhưng thường liên quan với nhau, do vậy, họ thường sử dụng các công cụ và kỹ thuật cơ bản giống nhau để phân tích, xem xét Báo cáo tài chính. Có thể khái quát vai trò của Báo cáo tài chính trên các điểm sau:

- Báo cáo tài chính cung cấp chỉ tiêu kinh tế - tài chính cần thiết giúp cho việc kiểm tra một cách toàn diện và có hệ thống tình hình sản xuất, kinh doanh, tình hình thực hiện các chỉ tiêu kinh tế - tài chính chủ yếu của doanh nghiệp, tình hình chấp hành các chế độ kinh tế - tài chính của doanh nghiệp.

- Báo cáo tài chính cung cấp số liệu cần thiết để tiến hành phân tích hoạt động kinh tế - tài chính của doanh nghiệp, để nhận biết tình hình kinh doanh, tình hình kinh tế - tài chính nhằm đánh giá quá trình hoạt động, kết quả kinh doanh cũng như xu hướng vận động của doanh nghiệp để từ đó đưa ra các kết luận đúng đắn và có hiệu quả. Đồng thời, Báo cáo tài chính cung cấp những thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu về thực trạng tài chính của doanh nghiệp trong kỳ hoạt động đã qua, giúp cho việc kiểm tra, giám sát tình hình sử dụng vốn và khả năng huy động nguồn vốn vào sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

- Báo cáo tài chính cung cấp tài liệu tham khảo phục vụ cho việc lập kế hoạch sản xuất, kinh doanh, kế hoạch đầu tư mở rộng hay thu hẹp phạm vi hoạt động của doanh nghiệp...

- Báo cáo tài chính cung cấp thông tin cho các chủ doanh nghiệp, Hội đồng Quản trị, Ban giám đốc... về tiềm lực của doanh nghiệp, tình hình công nợ, tình hình thu chi tài chính, khả năng tài chính, khả năng thanh toán, kết quả kinh doanh... để có quyết định về những công việc cần phải tiến hành, phương pháp tiến hành và kết quả có thể đạt được...

- Báo cáo tài chính cung cấp thông tin cho các nhà đầu tư, các chủ nợ, ngân hàng, đại lý và các đối tác kinh doanh về thực trạng tài chính, thực trạng sản xuất, kinh doanh, triển vọng thu nhập, khả năng thanh toán, nhu cầu về vốn của doanh nghiệp... để quyết định hướng đầu tư, quy mô đầu tư, quyết định liên doanh, cho vay hay thu hồi vốn...

- Báo cáo tài chính cung cấp thông tin cho các cơ quan chức năng, cơ quan quản lý Nhà nước để kiểm soát tình hình kinh doanh của doanh nghiệp có đúng chính sách chế độ, đúng luật pháp không, để thu thuế và ra những quyết định cho những vấn đề xã hội...

- Báo cáo tài chính cung cấp các chỉ tiêu, các số liệu đáng tin cậy để tính ra các chỉ tiêu kinh tế khác nhằm đánh giá hiệu quả sử dụng vốn, hiệu quả của quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

- Báo cáo tài chính là căn cứ quan trọng trong việc phân tích, nghiên cứu, phát hiện những khả năng tiềm tàng và là căn cứ quan trọng để ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc đầu tư vào doanh nghiệp của chủ sở hữu, các nhà đầu tư, các chủ nợ hiện tại và tương lai của doanh nghiệp.

- Báo cáo tài chính còn là căn cứ quan trọng để xây dựng các kế hoạch, kinh tế - kỹ thuật, tài chính của doanh nghiệp, là những căn cứ khoa học để đề ra hệ thống các biện pháp xác thực nhằm tăng cường quản trị doanh nghiệp, không ngừng nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, nâng cao hiệu quả sản xuất, kinh doanh, tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Theo Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22 / 12 /2014 của Bộ Tài chính, hệ thống báo cáo tài chính áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước ở Việt Nam bao gồm 4 biểu mẫu báo cáo sau:

- Bảng cân đối kế toán (Mẫu số B01 - DN);
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu số B02 - DN);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03 - DN);
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu số B09 - DN).

Theo Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành - Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22 / 12 /2014 của Bộ Tài chính, quy định về báo cáo tài chính giữa niên độ bao gồm 4 biểu mẫu báo cáo theo 2 dạng : dạng đầy đủ và dạng tóm lược cụ thể như sau:

Dạng đầy đủ theo mẫu

- Bảng cân đối kế toán (Mẫu số B01a - DN);
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu số B02a - DN);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03a - DN);
- Thuyết minh báo cáo tài chính chọn lọc (Mẫu số B09a - DN).

Dạng tóm lược theo mẫu

- Bảng cân đối kế toán (Mẫu số B01b - DN);
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu số B02b - DN);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03b - DN);
- Thuyết minh báo cáo tài chính chọn lọc (Mẫu số B09b - DN).

Với các tập đoàn kinh tế, tổng công ty sử dụng Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, quy định về hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn công ty Mẹ - Con gồm:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất	Mẫu số B01 - DN/HN
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất	Mẫu số B02 - DN/HN
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất	Mẫu số B03 - DN/HN
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất	Mẫu số B09 - DN/HN

Theo Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất có các điểm khác biệt so với báo cáo tài chính của các doanh nghiệp thông thường. Cụ thể:

** Bổ sung các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất (Mẫu số B01-DN/HN)*

- Bổ sung chỉ tiêu VI “Lợi thế thương mại”- Mã số 269 trong phần “Tài sản” để phản ánh lợi thế thương mại phát sinh trong giao dịch hợp nhất kinh doanh;
- Bổ sung 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.

** 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.

** Bổ sung các thông tin phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất*

(1) Bổ sung vào sau phần I “Đặc điểm hoạt động của Tập đoàn” các thông tin cần trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất theo yêu cầu của các Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”, Chuẩn mực số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” và Chuẩn mực số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”, bao gồm:

- Tổng số các Công ty con:

+ Số lượng các Công ty con được hợp nhất:

+ Số lượng các Công ty con không được hợp nhất:.....

- Danh sách các Công ty con quan trọng được hợp nhất:

+ Công ty A:

. Tên công ty:.....

. Địa chỉ:.....

. Tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ:.....

. Quyền biểu quyết của Công ty mẹ:.....

+ Công ty B:

. Tên công ty:.....

. Địa chỉ:.....

. Tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ:.....

. Quyền biểu quyết của Công ty mẹ:.....

...

- Các Công ty con bị loại khỏi quá trình hợp nhất (Giải thích rõ lý do).

- Danh sách các Công ty liên kết quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

+ Công ty liên kết A:

. Địa chỉ trụ sở chính:.....

. Tỷ lệ phần sở hữu:.....

. Tỷ lệ quyền biểu quyết:.....

+ Công ty liên kết B:

. Địa chỉ trụ sở chính:.....

. Tỷ lệ phần sở hữu:.....

. Tỷ lệ quyền biểu quyết:.....

+ Công ty liên kết C:

...

- Danh sách các Công ty liên kết ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

+ Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát A:

. Địa chỉ trụ sở chính:.....

. Tỷ lệ phần sở hữu:.....

. Tỷ lệ quyền biểu quyết:.....

+ Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát B:

. Địa chỉ trụ sở chính:.....

. Tỷ lệ phần sở hữu:.....

. Tỷ lệ quyền biểu quyết:.....

+ Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát C:

...

- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Những sự kiện ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động kinh doanh của Tập đoàn trong năm báo cáo.

Với doanh nghiệp nhỏ và vừa, gồm công ty trách nhiệm hữu hạn (trừ công ty trách nhiệm hữu hạn 1 thành viên được chuyển từ doanh nghiệp nhà nước), công ty cổ phần (trừ công ty chứng khoán cổ phần và công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán), công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân và hợp tác xã (trừ hợp tác xã nông nghiệp và hợp tác xã tín dụng nhân dân) áp dụng hệ thống Báo cáo tài chính ban hành theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và thông tư 138/2011/TT-BTC ngày 04/10/2011 hướng dẫn sửa đổi, bổ xung chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa theo quyết định 48/QĐ-BTC ngày 14/09/2006. Ngày 26/08/2016, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 133/2016/TT-BTC thay thế Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 của Bộ TC và có hiệu lực áp dụng cho năm tài chính bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017

Về cơ bản, hệ thống BCTC này cũng tương tự như hệ thống báo cáo theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, tuy nhiên, số lượng báo cáo và nội dung cũng có những khác biệt nhất định. Về số lượng, các doanh nghiệp vừa và nhỏ phải lập các báo cáo tài chính sau:

- | | |
|---|------------------|
| 1. Bảng Cân đối kế toán | - Mẫu số B01-DNN |
| 2. Bảng Cân đối tài khoản | - Mẫu số F01-DNN |
| 3. Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh | - Mẫu số B02-DNN |

4. Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ - Mẫu số B03-DNN
5. Bản Thuyết minh báo cáo tài chính - Mẫu số B09-DNN

Đối với các hợp tác xã, báo cáo tài chính bao gồm:

1. Bảng Cân đối Tài khoản - Mẫu số B01-DNN/HTX
2. Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh - Mẫu số B02-DNN
3. Bản Thuyết minh báo cáo tài chính - Mẫu số B09-DNN/HTX

Một số sửa đổi, bổ sung một số chỉ tiêu trên báo cáo tài chính các DNNVV cụ thể như sau:

*** *Bảng Cân đối kế toán (Mẫu số B01-DNN)***

- Đổi mã số chỉ tiêu “Nợ dài hạn” - Mã số 320 trên Bảng cân đối kế toán thành mã số 330 trên Bảng cân đối kế toán.

- Đổi mã số chỉ tiêu “Vay và nợ dài hạn” - Mã số 321 trên Bảng cân đối kế toán thành mã số 331 trên Bảng cân đối kế toán.

- Đổi mã số chỉ tiêu “Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm” - Mã số 322 trên Bảng cân đối kế toán thành mã số 332 trên Bảng cân đối kế toán.

- Đổi mã số chỉ tiêu “Phải trả, phải nộp dài hạn khác” - Mã số 328 trên Bảng cân đối kế toán thành mã số 338 trên Bảng cân đối kế toán.

- Đổi mã số chỉ tiêu “Dự phòng phải trả dài hạn” - Mã số 329 trên Bảng cân đối kế toán thành mã số 339 trên Bảng cân đối kế toán.

- Đổi mã số chỉ tiêu “Quỹ khen thưởng, phúc lợi” - Mã số 430 trên Bảng Cân đối kế toán thành Mã số 323 trên Bảng Cân đối kế toán. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu “Quỹ khen thưởng, phúc lợi” là số dư Có của tài khoản 353 - “Quỹ khen thưởng, phúc lợi” trên Sổ Cái hoặc Nhật ký Sổ Cái.

- Sửa đổi chỉ tiêu “Người mua trả tiền trước” - Mã số 313 trên Bảng Cân đối kế toán. Chỉ tiêu người mua trả tiền trước phản ánh tổng số tiền người mua ứng trước để mua tài sản, hàng hoá, bất động sản đầu tư, dịch vụ tại thời điểm báo cáo. Chỉ tiêu này không phản ánh các khoản doanh thu chưa thực hiện (gồm cả doanh thu nhận trước). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu “Người mua trả tiền trước” là số dư Có chi tiết của tài khoản 131 – “Phải thu của khách hàng” mở cho từng khách hàng trên sổ kế toán chi tiết TK 131.

- Bổ sung chỉ tiêu “Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ” - Mã số 157 trên Bảng cân đối kế toán. 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 Tài khoản 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ trên sổ kế toán chi tiết TK 171.

- Bổ sung chỉ tiêu “Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ” - Mã số 327 trên Bảng cân đối kế toán. 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 “Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ” là số dư có của Tài khoản 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ trên sổ kế toán chi tiết TK 171.

- Bổ sung chỉ tiêu “Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn” - Mã số 328 trên Bảng Cân đối kế toán. Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu “Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn” là số dư Có của tài khoản 3387 - “Doanh thu chưa thực hiện” trên sổ kế toán chi tiết TK 3387 (Số doanh thu chưa thực hiện có thời hạn chuyển thành doanh thu thực hiện trong vòng 12 tháng tới).

- Đổi mã số chỉ tiêu “Dự phòng phải trả ngắn hạn” - Mã số 319 trên Bảng Cân đối kế toán thành mã số 329.

- Bổ sung chỉ tiêu “Doanh thu chưa thực hiện dài hạn” - Mã số 334 trên Bảng Cân đối kế toán. Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh thu chưa thực hiện dài hạn tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu “Doanh thu chưa thực hiện dài hạn” là số dư Có của tài khoản 3387 - “Doanh thu chưa thực hiện” trên sổ kế toán chi tiết TK 3387 (Số doanh thu chưa thực hiện có thời hạn chuyển thành doanh thu thực hiện trên 12 tháng hoặc bằng tổng số dư có TK 3387 - “Doanh thu chưa thực hiện” trừ (-) số doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn phản ánh ở chỉ tiêu 328).

- Bổ sung chỉ tiêu “Quỹ phát triển khoa học và công nghệ” - Mã số 336 trên Bảng Cân đối kế toán. Chỉ tiêu này phản ánh Quỹ phát triển khoa học và công nghệ chưa sử dụng tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu “Quỹ phát triển khoa học và công nghệ” là số dư Có của tài khoản 356 - “Quỹ phát triển khoa học và công nghệ” trên Sổ kế toán tài khoản 356.

*** Sửa đổi, bổ sung một số chỉ tiêu trên Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03-DNN)**

- Tiền thu bán trái phiếu Chính phủ theo hợp đồng mua, bán lại (Repo) được phản ánh vào chỉ tiêu “Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được” (Mã số 33);

- Tiền thanh toán mua/mua lại trái phiếu Chính phủ theo hợp đồng mua, bán lại (Repo) được phản ánh vào chỉ tiêu “Tiền chi trả nợ gốc vay” (Mã số 34).

sửa đổi, bổ sung Thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu số B09-DNN) điểm (1) và (2) khoản 5 Mục III - như sau:

(1) Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn:	Cuối năm		Đầu năm	
	Số lượng	Giá trị	Số lượng	Giá trị
- Cổ phiếu đầu tư ngắn hạn (chi tiết cho từng loại cổ phiếu)	-	-	-	-
- Trái phiếu đầu tư ngắn hạn (chi tiết cho từng loại trái phiếu)	-	-	-	-

- Đầu tư ngắn hạn khác		-		-
- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn		-		-
(2) Các khoản đầu tư tài chính dài hạn:				
- Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh (Chi tiết cho từng công ty liên kết, cơ sở liên doanh)	-	-	-	-
- Đầu tư dài hạn khác				
- Đầu tư cổ phiếu	-	-	-	-
- Đầu tư trái phiếu	-	-	-	-
- Đầu tư tín phiếu, kỳ phiếu		-		-
- Cho vay dài hạn		-		-”

Kết cấu và nội dung phản ánh trên hệ thống báo cáo tài chính doanh nghiệp đã được trình bày trong Chuyên đề 4 “Kế toán tài chính, kế toán quản trị”.

Ngoài ra, để phục vụ yêu cầu quản lý, chỉ đạo, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh, các doanh nghiệp có thể lập thêm các báo cáo tài chính chi tiết khác.

1.4.2. Cơ sở dữ liệu khác

Sự tồn tại, phát triển cũng như quá trình suy thoái của doanh nghiệp phụ thuộc vào nhiều yếu tố: Có yếu tố bên trong và yếu tố bên ngoài; Có yếu tố chủ quan và yếu tố khách quan. Điều đó tùy thuộc vào tiêu thức phân loại các yếu tố ảnh hưởng.

- Các yếu tố bên trong:

Các yếu tố bên trong là những yếu tố thuộc về đặc điểm tổ chức quản lý và kinh doanh của doanh nghiệp như; loại hình, quy mô doanh nghiệp, đặc điểm bộ máy quản lý, trình độ quản lý; ngành nghề, sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đăng ký kinh doanh; quy trình công nghệ; năng lực của lao động, năng lực cạnh tranh...

- Các yếu tố bên ngoài:

Các yếu tố bên ngoài là những yếu tố mang tính khách quan như: môi trường kinh doanh, chế độ chính trị xã hội; tăng trưởng kinh tế của nền kinh tế; tiến bộ khoa học kỹ thuật; chính sách tài chính tiền tệ; chính sách thuế...

Phân tích hoạt động tài chính nhằm phục vụ cho những dự đoán tài chính, dự đoán kết quả tương lai của doanh nghiệp, trên cơ sở đó mà đưa ra được những quyết định phù hợp. Như vậy, không chỉ giới hạn ở việc nghiên cứu những báo cáo tài chính mà phải tập hợp đầy đủ các thông tin liên quan đến tình hình tài chính của doanh nghiệp, như các thông tin chung về kinh tế, tiền tệ, thuế khoá, các thông tin về ngành kinh tế của doanh nghiệp, các thông tin về pháp lý, về kinh tế đối với doanh nghiệp. Cụ thể là:

+ *Các thông tin chung:*

Thông tin chung là những thông tin về tình hình kinh tế chính trị, môi trường pháp lý, kinh tế có liên quan đến cơ hội kinh tế, cơ hội đầu tư, cơ hội về kỹ thuật công nghệ... Sự suy thoái hoặc tăng trưởng của nền kinh tế có tác động mạnh mẽ đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Những thông tin về các cuộc thăm dò thị trường, triển vọng phát triển trong sản xuất, kinh doanh và dịch vụ thương mại... ảnh hưởng lớn đến chiến lược và sách lược kinh doanh trong từng thời kỳ.

+ *Các thông tin theo ngành kinh tế:*

Thông tin theo ngành kinh tế là những thông tin mà kết quả hoạt động của doanh nghiệp mang tính chất của ngành kinh tế như đặc điểm của ngành kinh tế liên quan đến thực thể của sản phẩm, tiến trình kỹ thuật cần tiến hành, cơ cấu sản xuất có tác động đến khả năng sinh lời, vòng quay vốn, nhịp độ phát triển của các chu kỳ kinh tế, độ lớn của thị trường và triển vọng phát triển...

+ *Các thông tin của bản thân doanh nghiệp:*

Thông tin về bản thân doanh nghiệp là những thông tin về chiến lược, sách lược kinh doanh của doanh nghiệp trong từng thời kỳ, thông tin về tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, tình hình tạo lập, phân phối và sử dụng vốn, tình hình và khả năng thanh toán... Những thông tin này được thể hiện qua những giải trình của

các nhà quản lý, qua Báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, báo cáo thống kê, hạch toán nghiệp vụ...

Bên cạnh hệ thống báo cáo tài chính, khi Phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp, các nhà phân tích còn kết hợp sử dụng nhiều nguồn dữ liệu khác nhau như: Báo cáo quản trị, báo cáo chi tiết, các tài liệu kế toán, tài liệu thống kê, bảng công khai một số chỉ tiêu tài chính... Đây là những nguồn dữ liệu quan trọng giúp cho các nhà phân tích xem xét, đánh giá được các mặt khác nhau trong hoạt động tài chính một cách đầy đủ, chính xác. Tuy nhiên, phần lớn nguồn dữ liệu này chỉ được sử dụng trong nội bộ (trừ các chỉ tiêu tài chính công khai).

Trong các dữ liệu khác sử dụng để phân tích hoạt động tài chính doanh nghiệp, có thể nói, hệ thống báo cáo kế toán quản trị được sử dụng nhiều nhất. Không giống như hệ thống báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị là những báo cáo nhằm phản ánh chi tiết hơn tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản theo từng đối tượng cụ thể, tình hình và kết quả từng hoạt động sản xuất, kinh doanh... Báo cáo kế toán quản trị cung cấp thông tin chi tiết theo từng đối tượng quản lý cụ thể phục vụ cho nhu cầu quản lý, chỉ đạo, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

Đối với việc công khai tài chính, theo Điều 32, Điều 33 Luật Kế toán năm 2003, các doanh nghiệp có trách nhiệm phải công khai báo cáo tài chính năm trong thời hạn một trăm hai mươi ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Riêng công ty tư nhân và công ty hợp danh phải công khai BCTC năm trong thời hạn 60 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Nội dung công khai báo cáo tài chính của đơn vị kế toán trong hoạt động kinh doanh bao gồm các thông tin liên quan đến tình hình tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu; kết quả hoạt động kinh doanh; tình hình trích lập và sử dụng các quỹ; tình hình thu nhập của người lao động. Việc công khai báo cáo tài chính được thực hiện theo các hình thức như: Phát hành ấn phẩm; thông báo bằng văn bản; niêm yết và các hình thức khác theo quy định của pháp luật. Căn cứ vào Bảng công khai một số chỉ tiêu tài chính theo quy định, các nhà phân tích sẽ tiến hành

phân tích, xem xét và đưa ra nhận định về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh... của doanh nghiệp.

Các thông tin khác liên quan cần thu thập phục vụ phân tích hoạt động tài chính của doanh nghiệp rất phong phú và đa dạng. Một số thông tin được công khai, một số thông tin chỉ dành cho những người có lợi ích gắn liền với sự sống còn của doanh nghiệp. Có những thông tin được báo chí hoặc các tổ chức tài chính công bố, có những thông tin chỉ trong nội bộ doanh nghiệp được biết.

Tuy nhiên, cũng cần thấy rằng: Những thông tin thu thập được không phải tất cả đều được lượng hóa cụ thể, mà có những tài liệu không thể biểu hiện bằng số lượng cụ thể, nó chỉ được thể hiện thông qua sự miêu tả đời sống kinh tế của doanh nghiệp. Do vậy, để phân tích hoạt động tài chính phát huy hiệu quả trong quản lý, chỉ đạo điều hành doanh nghiệp thì cơ sở dữ liệu cần thiết phục vụ cho quá trình phân tích phải được thu thập đầy đủ và thích hợp. Tính đầy đủ thể hiện thước đo số lượng của thông tin, tính thích hợp phản ánh chất lượng thông tin thu thập hay là độ chính xác, trung thực và hợp lý của những thông tin dữ liệu đầu vào của phân tích.

II. NỘI DUNG PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

2.1. Phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp

2.2.1. Mục đích phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp

Phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp nhằm đánh giá khái quát quy mô tài chính, thực trạng và sức mạnh tài chính của doanh nghiệp, biết được mức độ độc lập về mặt tài chính cũng như những khó khăn về tài chính mà doanh nghiệp đang phải đương đầu. Qua đó, các chủ thể quản lý có thể đề ra các quyết định phù hợp với mục tiêu quan tâm của mình.

Việc đánh giá khái quát tình hình tài chính sẽ giúp cho các chủ thể quản lý có những nhìn nhận chung nhất về quy mô tài chính cũng như các chính sách tài chính và năng lực tài chính của doanh nghiệp qua đó có thể đưa ra các quyết định hiệu quả, kịp thời và phù hợp với tình hình thực tế tại doanh nghiệp từ đó đưa ra những định

hướng cho DN trong tương lai nhằm nâng cao năng lực tài chính và tăng năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp.

Phân tích khái quát tình hình tài chính của doanh nghiệp nhằm mục đích đưa ra những nhận định sơ bộ, ban đầu về thực trạng quy mô tài chính, cấu trúc tài chính cũng như năng lực tài chính của doanh nghiệp. Qua đó, các nhà quản lý nắm được thực trạng về tài chính, an ninh tài chính của doanh nghiệp.

2.1.2. Hệ thống chỉ tiêu phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp

Hệ thống chỉ tiêu phân tích hoạt động tài chính của doanh nghiệp phải phản ánh được quy mô tài chính, cấu trúc tài chính, chính sách huy động vốn, chính sách đầu tư, hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn. Do vậy để phân tích khái quát tình hình tài chính của doanh nghiệp, người ta thường sử dụng các chỉ tiêu sau:

(1) Tổng nguồn vốn: Tổng nguồn vốn phản ánh khả năng tổ chức, huy động vốn của doanh nghiệp. Tổng nguồn vốn tăng hay giảm giữa kỳ phân tích với kỳ gốc thể hiện quy mô nguồn vốn huy động giữa kỳ phân tích đã tăng (giảm) so với kỳ gốc. Nguồn vốn của doanh nghiệp phản ánh nguồn gốc, xuất xứ hình thành tổng tài sản doanh nghiệp hiện đang quản lý và sử dụng vào hoạt động kinh doanh. Chỉ tiêu "Tổng nguồn vốn" được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán, phần "Nguồn vốn" Mã số 440.

(2) Tổng luân chuyển thuần (LCT)

LCT = Doanh thu thuần bán hàng và cung cấp dịch vụ (MS10) + Doanh thu tài chính (MS21) + Thu nhập khác (MS31).

Tổng luân chuyển thuần phản ánh quy mô giá trị sản phẩm, lao vụ, dịch vụ và các giao dịch khác mà doanh nghiệp đã thực hiện đáp ứng các nhu cầu khác nhau của thị trường, cung cấp cơ sở phản ánh phạm vi hoạt động, tính chất ngành nghề kinh doanh, cơ sở để xác định tốc độ luân chuyển vốn kinh doanh và trình độ quản trị hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Thông thường, khi doanh nghiệp không có hoạt

động tài chính và các hoạt động khác thì theo thông lệ chỉ tiêu này chính là doanh thu (Revenue) của doanh nghiệp

(3) Lợi nhuận sau thuế (LN_{ST})

Lợi nhuận sau thuế = LCT – Tổng chi phí

LN_{ST} = EBIT – I – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (Income tax expense - T)

Chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế cho biết quy mô lợi nhuận dành cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp qua mỗi thời kỳ nhất định. Chỉ tiêu này cung cấp cơ sở cho việc đánh giá các chính sách kế toán của doanh nghiệp, trình độ quản trị chi phí hoạt động, năng lực sinh lời hoạt động của doanh nghiệp và nguồn gốc tăng trưởng bền vững về tài chính của doanh nghiệp

(4) Dòng tiền thu vào trong kỳ (Tv):

Tv = Tv_{KD} + Tv_{DT} + Tv_{TC}

Tổng dòng tiền thu vào của doanh nghiệp trong mỗi thời kỳ được xác định thông qua sự tổng hợp dòng tiền thu vào từ tất cả các hoạt động tạo tiền của doanh nghiệp trong kỳ. Tổng dòng tiền thu vào bao gồm: dòng tiền thu vào từ hoạt động kinh doanh, dòng tiền thu vào từ hoạt động đầu tư và dòng tiền thu vào từ hoạt động tài chính. Chỉ tiêu này cho biết quy mô dòng tiền của doanh nghiệp. Nếu doanh nghiệp có quy mô dòng tiền càng lớn trong khi có các yếu tố khác tương đồng với các đối thủ cùng ngành thì năng lực hoạt động tài chính càng cao. Tuy nhiên, để đảm bảo không ngừng tăng quy mô dòng tiền thì cần đánh giá chỉ tiêu dòng tiền lưu chuyển thuần.

(5) Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (LCtt);

Lưu chuyển tiền thuần phản ánh lượng tiền gia tăng trong kỳ từ các hoạt động tạo tiền. Một doanh nghiệp có thể có dòng tiền thu về rất lớn nhưng khả năng tạo tiền vẫn không thể đáp ứng được nhu cầu chi ra bằng tiền nên dòng tiền lưu chuyển thuần âm,

khi dòng tiền lưu chuyển thuần âm liên tục là dấu hiệu suy thoái về năng lực tài chính rõ rệt nhất của những doanh nghiệp đang hoạt động bình thường. Ngược lại, khi dòng tiền thuần dương quá lớn và liên tục tức là khả năng tạo tiền trong mỗi kỳ đều dư thừa so với nhu cầu chi trả làm tăng tiền dự trữ cuối kỳ cũng là dấu hiệu cho thấy ứ đọng tiền mặt. Cần đánh giá dòng tiền thuần gia tăng từ hoạt động nào, có mục tiêu tạo tiền rõ hay không để có những đánh giá cụ thể. Xác định chỉ tiêu này dựa trên việc tổng hợp dòng tiền thuần từ 3 loại hoạt động theo công thức;

$$LC_{tt} = LC_{tt_{kd}} + LC_{tt_{dt}} + LC_{tt_{tc}}$$

Khi doanh nghiệp duy trì và gia tăng được dòng tiền lưu chuyển thuần từ hoạt động kinh doanh tức là cơ hội tăng trưởng bền vững của doanh nghiệp khá rõ rệt; nếu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư dương tức là doanh nghiệp thu hồi các khoản đầu tư, thanh lý, nhượng bán các tài sản cố định lớn hơn lượng đầu tư, mua sắm mới, đó là dấu hiệu thu hẹp quy mô tài sản; nếu dòng tiền thuần từ hoạt động tài chính dương và tăng tức là huy động nguồn vốn tăng thêm nhiều hơn hoàn trả nguồn vốn trong kỳ sẽ làm tăng thêm sự chia sẻ, “pha loãng” quyền lực của các chủ sở hữu, lệ thuộc thêm về tài chính vào các chủ thể cấp vốn. Vì vậy, cần xác định rõ nguyên nhân và tính chất hợp lý, hiệu quả của sự gia tăng dòng tiền thuần từ hai hoạt động này.

(6) Hệ số tự tài trợ: Hệ số tự tài trợ là chỉ tiêu phản ánh khả năng tự bảo đảm về mặt tài chính và mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp. Chỉ tiêu này cho biết khả năng tự tài trợ cho tài sản của doanh nghiệp bằng vốn chủ sở hữu. Trị số của chỉ tiêu càng lớn, chứng tỏ khả năng tự bảo đảm về mặt tài chính càng cao, mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp càng tăng và ngược lại, khi trị số của chỉ tiêu càng nhỏ, khả năng tự bảo đảm về mặt tài chính của doanh nghiệp càng thấp, mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp càng giảm. Hệ số tài trợ được xác định theo công thức:

$$\text{Hệ số tự tài trợ} = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu}}{\text{Tổng tài sản}}$$

"Vốn chủ sở hữu" được phản ánh ở chỉ tiêu B "Vốn chủ sở hữu" (Mã số 400), còn "Tổng tài sản" được phản ánh ở chỉ tiêu "Tổng cộng tài sản" (Mã số 270) trên Bảng cân đối kế toán.

(7) Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn: Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn (hay hệ số vốn chủ sở hữu trên tài sản dài hạn) là chỉ tiêu phản ánh khả năng trang trải tài sản dài hạn bằng vốn chủ sở hữu. Nếu trị số của chỉ tiêu này càng lớn hơn 1, số vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp càng có thừa khả năng để trang trải tài sản dài hạn và do vậy, doanh nghiệp sẽ ít gặp khó khăn trong thanh toán các khoản nợ dài hạn đến hạn. Do đặc điểm của tài sản dài hạn là thời gian luân chuyển dài (thường là ngoài một năm hay ngoài một chu kỳ kinh doanh) nên nếu vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp không đủ tài trợ tài sản dài hạn của mình mà phải sử dụng các nguồn vốn khác (kể cả vốn chiếm dụng dài hạn) thì khi các khoản nợ đáo hạn, doanh nghiệp sẽ gặp khó khăn trong thanh toán và ngược lại, nếu vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp có đủ và bảo đảm thừa khả năng tài trợ tài sản dài hạn của doanh nghiệp thì doanh nghiệp sẽ ít gặp khó khăn khi thanh toán nợ đáo hạn. Điều này tuy giúp doanh nghiệp tự bảo đảm về mặt tài chính nhưng hiệu quả kinh doanh sẽ không cao do vốn đầu tư chủ yếu vào tài sản dài hạn, ít sử dụng vào kinh doanh quay vòng để sinh lợi.

$$\text{Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn} = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu}}{\text{Tài sản dài hạn}}$$

"Tài sản dài hạn" được phản ánh ở chỉ tiêu B "Tài sản dài hạn" (Mã số 200) trên Bảng cân đối kế toán. Cần lưu ý rằng, chỉ tiêu "Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn" còn có thể tính riêng cho từng bộ phận tài sản dài hạn (nợ phải thu dài hạn, tài sản cố định đã và đang đầu tư, bất động sản đầu tư, đầu tư tài chính dài hạn), đặc biệt là bộ

phần tài sản cố định đã và đang đầu tư; bởi vì, tài sản cố định (đã và đang đầu tư) là bộ phận tài sản dài hạn phản ánh toàn bộ cơ sở vật chất, kỹ thuật của doanh nghiệp. Khác với các bộ phận tài sản dài hạn hạn, doanh nghiệp không thể dễ dàng và không thể đem bán, thanh lý bộ phận tài sản cố định được vì đây chính là điều kiện cần thiết và là phương tiện phục vụ cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. “Hệ số tự tài trợ tài sản cố định” được tính theo công thức sau:

$$\frac{\text{Hệ số tự tài trợ tài sản cố định}}{\text{Hệ số tự tài trợ tài sản cố định}} = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu}}{\text{Tài sản cố định đã và đang đầu tư}}$$

Tài sản cố định đã và đang đầu tư được phản ánh ở chỉ tiêu “Tài sản cố định” (Mã số 220), bất động sản đầu tư (Mã 230) và chỉ tiêu “Chi phí xây dựng cơ bản dở dang” (Mã số 242) trên Bảng cân đối kế toán

(8) Hệ số đầu tư dài hạn: Hệ số đầu tư dài hạn là chỉ tiêu phản ánh mức độ đầu tư vào tài sản dài hạn trong tổng số tài sản, nó phản ánh cấu trúc tài sản của doanh nghiệp (phản ánh chính sách đầu tư của DN). Trị số này phụ thuộc rất lớn vào ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp.

$$\frac{\text{Hệ số đầu tư dài hạn tổng quát}}{\text{Hệ số đầu tư dài hạn tổng quát}} = \frac{\text{Tài sản dài hạn – Các khoản phải thu dài hạn}}{\text{Tổng cộng tài sản}}$$

Tài sản dài hạn là mục B mã 200, Các khoản phải thu dài hạn là mục I thuộc mục B mã 210 trên bảng cân đối kế toán

(9) Hệ số khả năng thanh toán tổng quát: “Hệ số khả năng thanh toán tổng quát” là chỉ tiêu phản ánh khả năng thanh toán chung của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này cho biết doanh nghiệp có khả năng thanh toán được bao nhiêu lần nợ phải trả bằng tổng tài sản. Nếu trị số chỉ tiêu "Hệ số khả năng thanh toán tổng quát" của doanh nghiệp luôn > 1, doanh nghiệp bảo đảm được khả năng thanh toán tổng quát và ngược lại; trị số này < 1, doanh nghiệp không bảo đảm được khả năng trang trải các khoản nợ. Trị số của “Hệ số khả năng thanh toán tổng quát” càng gần 1, doanh nghiệp càng

mất dần khả năng thanh toán.

$$\text{Hệ số khả năng thanh toán tổng quát} = \frac{\text{Tổng cộng tài sản}}{\text{Nợ phải trả}}$$

"Tổng số tài sản" được phản ánh ở chỉ tiêu "Tổng cộng tài sản" (Mã số 270) và "Nợ phải trả" phản ánh ở chỉ tiêu "Nợ phải trả" (Mã số 300) trên Bảng cân đối kế toán. Đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ, chỉ tiêu "Tổng số tài sản" được phản ánh ở chỉ tiêu "Tổng cộng tài sản" (Mã số 250) và "Nợ phải trả" được phản ánh ở chỉ tiêu "Nợ phải trả" (Mã số 300) trên Bảng cân đối kế toán.

(10) Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn: "Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn" là chỉ tiêu cho thấy khả năng đáp ứng các khoản nợ ngắn hạn của doanh nghiệp là cao hay thấp. Chỉ tiêu này cho biết doanh nghiệp có khả năng thanh toán được bao nhiêu lần nợ ngắn hạn bằng tài sản ngắn hạn. Nợ ngắn hạn là những khoản nợ mà doanh nghiệp phải thanh toán trong vòng một năm hay một chu kỳ kinh doanh. Nếu trị số của chỉ tiêu này xấp xỉ bằng 1, doanh nghiệp có đủ khả năng thanh toán các khoản nợ ngắn hạn và tình hình tài chính là bình thường hoặc khả quan. Ngược lại, nếu "Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn" < 1, doanh nghiệp không bảo đảm đáp ứng được các khoản nợ ngắn hạn. Trị số của chỉ tiêu này càng nhỏ hơn 1, khả năng thanh toán nợ ngắn hạn của doanh nghiệp càng thấp.

$$\text{Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn} = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn}}{\text{Nợ ngắn hạn}}$$

Tài sản ngắn hạn được phản ánh ở chỉ tiêu "Tài sản ngắn hạn" Mục A (Mã số 100) và "nợ ngắn hạn" được phản ánh ở chỉ tiêu I "Nợ ngắn hạn" (Mã số 310) trên Bảng cân đối kế toán.

(11) Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn (Hệ số khả năng chi trả bằng tiền): Do các chỉ tiêu như: "Hệ số khả năng thanh toán tổng quát" và "Hệ số khả năng

thanh toán nợ ngắn hạn" mang tính thời điểm (đầu kỳ, cuối kỳ) vì cơ sở tính toán dựa trên số liệu của Bảng cân đối kế toán nên trong nhiều trường hợp, các chỉ tiêu này phản ánh không đúng tình hình thực tế. Điều này rất dễ xảy ra vì 2 nguyên nhân chủ yếu sau:

Thứ nhất, do các nhà quản lý muốn ngụy tạo tình hình, tạo ra một bức tranh tài chính khả quan cho doanh nghiệp tại ngày báo cáo. Chẳng hạn, muốn nâng cao trị số của các chỉ tiêu trên, các nhà quản lý tìm cách ngụy tạo sao cho các khoản tiền và tương đương tiền tăng lên, trị giá hàng tồn kho giảm xuống. Công việc này thực sự không hề khó khăn với các nhà quản lý và kế toán; chẳng hạn, những ngày cuối kỳ (cuối quý, cuối năm), mặc dầu hàng đã về, đã nhập kho nhưng kế toán tạm để ngoài sổ sách hoặc các khoản nợ chưa thu nhưng kế toán lại ghi nhận như đã thu, nếu bị phát hiện thì coi như ghi nhầm. Tương tự, kế toán có thể ghi các bút toán bù trừ giữa nợ phải thu dài hạn với nợ phải trả dài hạn...

Thứ hai, do tính thời vụ của hoạt động kinh doanh mà tại thời điểm báo cáo, lượng hàng tồn kho rất lớn, lượng tiền và tương đương tiền rất nhỏ. Tình hình này thường xảy ra với các doanh nghiệp kinh doanh mang tính thời vụ. Tại những doanh nghiệp này, có những thời điểm mà buộc phải dự trữ hàng tồn kho lớn (dự trữ hàng hóa phục vụ các dịp lễ, tết, khai trường, khai hội; thu mua nông sản, lâm sản, hải sản, thổ sản... theo mùa...).

Để khắc phục tình hình trên, khi đánh giá khái quát tình hình tài chính, cần kết hợp với chỉ tiêu "Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn". Hệ số này sẽ khắc phục được nhược điểm của 2 chỉ tiêu trên vì nó được xác định cho cả kỳ kinh doanh và không phụ thuộc vào yếu tố thời vụ.

$$\text{Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn} = \frac{\text{Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh}}{\text{Nợ ngắn hạn bình quân}}$$

Chỉ tiêu này cho biết, với dòng tiền thuần tạo ra từ các hoạt động kinh doanh

của doanh nghiệp trong kỳ thì doanh nghiệp có đủ khả năng bảo đảm được khả năng thanh toán các khoản nợ ngắn hạn bình quân của kỳ đó hay không. Số liệu tử số của công thức trên được lấy từ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mã số 20), mẫu số phải lấy số bình quân trên bảng cân đối kế toán để đảm bảo sự phù hợp của thông tin đánh giá theo thời kỳ

(12) Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh

Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh nhằm đánh giá một cách khái quát công tác quản lý, sử dụng vốn kinh doanh của doanh nghiệp có hợp lý, hiệu suất sử dụng vốn có phù hợp với đặc thù của ngành nghề kinh doanh hay không, doanh nghiệp đang quản lý, sử dụng vốn kinh doanh tốt hay không tốt, trọng điểm cần xem xét, quản lý nhằm nâng cao hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh của DN trong kỳ.

$$\text{Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh (vòng quay tài sản)} = \frac{\text{Tổng luân chuyển thuần}}{\text{Tổng tài sản bình quân}}$$

Chỉ tiêu này cho biết bình quân một đồng vốn kinh doanh tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh thì DN thu được bao nhiêu đồng luân chuyển thuần.

(13) Hệ số sinh lời ròng của tài sản (Return on assets - ROA):

Hệ số sinh lời ròng của tài sản phản ánh hiệu quả sử dụng tài sản ở doanh nghiệp, thể hiện trình độ quản lý và sử dụng tài sản. Chỉ tiêu này cho biết bình quân một đơn vị tài sản sử dụng trong quá trình kinh doanh tạo ra được bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế. Trị số của chỉ tiêu càng cao, hiệu quả sử dụng tài sản càng lớn và ngược lại.

$$\text{Hệ số sinh lời ròng của tài sản} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Tổng tài sản bình quân}}$$

Lợi nhuận sau thuế phản ánh ở chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế" trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh với mã số 60; còn "Tổng tài sản bình quân" được tính như

sau:

$$\begin{array}{l} \text{Tổng tài} \\ \text{sản bình} \\ \text{quân} \end{array} = \frac{\text{Tổng tài sản đầu năm} + \text{Tổng tài sản cuối năm}}{2}$$

Trong đó, Tổng tài sản đầu năm và cuối năm lấy số liệu trên Bảng cân đối kế toán (cột "Số đầu năm" và cột "Số cuối năm"). Mẫu số của ROA là "Tổng tài sản bình quân" vì tử số là kết quả của một năm kinh doanh nên mẫu số không thể lấy trị số của tài sản tại một thời điểm được mà phải sử dụng trị giá bình quân của năm.

(14) Hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu (Return on equity - ROE):

"Hệ số sinh lời của Vốn chủ sở hữu" là chỉ tiêu phản ánh khái quát nhất hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp. Chỉ tiêu này cho biết bình quân một đồng vốn chủ sở hữu tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh thì doanh nghiệp thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế. Trị số của ROE càng cao, hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu càng cao và ngược lại.

$$\begin{array}{l} \text{Hệ số số sinh lời} \\ \text{của vốn chủ sở} \\ \text{hữu} \end{array} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Vốn chủ sở hữu bình quân}}$$

Lợi nhuận sau thuế phản ánh ở chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp" trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh với mã số 60; còn chỉ tiêu "Vốn chủ sở hữu bình quân" được tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Vốn chủ sở} \\ \text{hữu bình} \\ \text{quân} \end{array} = \frac{\text{Tổng số vốn chủ sở hữu đầu kỳ} + \text{cuối kỳ}}{2}$$

Trong đó, vốn chủ sở hữu đầu năm và cuối năm lấy ở chỉ tiêu C"Vốn chủ sở hữu" (Mã số 400) trên Bảng cân đối kế toán (cột "Số đầu năm" và cột "Số cuối năm"). Mẫu số của ROE là "Vốn chủ sở hữu bình quân" vì tử số là kết quả của một năm kinh

doanh nên mẫu số không thể lấy trị số của vốn chủ sở hữu tại một thời điểm được mà phải sử dụng trị giá bình quân của năm. Đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ, chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế" được phản ánh ở chỉ tiêu "Lợi nhuận sau thuế" trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

2.1.3. Phương pháp phân tích khái quát tình hình tài chính

Phương pháp được sử dụng để phân tích khái quát tình hình tài chính của doanh nghiệp là phương pháp so sánh. Bằng cách so sánh giữa kỳ phân tích với các kỳ gốc khác nhau cả về số tuyệt đối và số tương đối trên từng chỉ tiêu phản ánh khái quát tình hình tài chính, các nhà phân tích sẽ căn cứ vào sự biến động cũng như ý nghĩa của từng chỉ tiêu để nêu lên nhận xét.

Để đánh giá khái quát tình hình tài chính của doanh nghiệp được chính xác, khắc phục được nhược điểm của từng chỉ tiêu đơn lẻ (nếu có), các nhà phân tích cần xem xét đồng thời sự biến động của các chỉ tiêu và liên kết sự biến động của chúng với nhau. Từ đó, rút ra nhận xét khái quát về thực trạng và sức mạnh tài chính cũng như an ninh tài chính của doanh nghiệp.

Đối với việc đánh giá tình hình huy động vốn của doanh nghiệp, các nhà phân tích tiến hành so sánh sự biến động của tổng số nguồn vốn. Qua việc so sánh sự biến động của tổng số nguồn vốn theo thời gian, các nhà phân tích sẽ đánh giá được tình hình tạo lập và huy động vốn về qui mô; Trên cơ sở đó có đánh giá khái quát về quy mô tài sản mà doanh nghiệp đang quản lý và sử dụng.

Để đánh giá quy mô tài chính của doanh nghiệp nhà phân tích cần xem xét sự biến động của tổng nguồn vốn (thể hiện biến động về quy mô nguồn vốn huy động), sự biến động của tổng luân chuyển thuần (thể hiện biến động về quy mô thu nhập) và sự biến động của dòng tiền thu vào (thể hiện biến động quy mô dòng tiền) và sự biến động của lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (thể hiện biến động lượng tiền thuần gia tăng hay sụt giảm) trong kỳ của doanh nghiệp từ đó cung cấp thông tin cho các chủ thể quản lý về quy mô huy động vốn và kết quả sử dụng vốn kinh doanh, phạm vi hoạt

động kinh doanh và tầm ảnh hưởng về tài chính của doanh nghiệp với các bên có liên quan ở mỗi thời kỳ nhất định.

Để đánh giá mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp, trước hết các nhà phân tích cần tính ra trị số của các chỉ tiêu “Hệ số tự tài trợ” và “Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn” ở kỳ phân tích và kỳ gốc. Từ đó, tiến hành so sánh sự biến động của các chỉ tiêu trên theo thời gian cũng như so với trị số bình quân ngành, bình quân khu vực. Khi so sánh chỉ tiêu “Hệ số tự tài trợ” và “Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn” theo thời gian, các nhà phân tích sẽ có nhận định chính xác về xu hướng biến động của mức độ độc lập tài chính; còn khi so sánh với số bình quân của ngành, bình quân khu vực, các nhà phân tích sẽ xác định chính xác vị trí hay mức độ độc lập tài chính của doanh nghiệp hiện tại là ở mức nào (cao, trung bình, thấp). Trên cơ sở đó sẽ có các quyết sách tài chính phù hợp với tình hình và điều kiện cụ thể của doanh nghiệp.

Việc đánh giá khả năng thanh toán của doanh nghiệp cũng được thực hiện tương tự; nghĩa là tính ra trị số của các chỉ tiêu “Hệ số khả năng thanh toán tổng quát”, “Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn” và “Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn” và dựa vào trị số cũng như ý nghĩa của từng chỉ tiêu để đánh giá. Bên cạnh đó, để biết được xu hướng biến động của khả năng thanh toán, cần so sánh trị số của các chỉ tiêu trên theo thời gian.

Đánh giá hiệu suất sử dụng vốn được thực hiện thông qua chỉ tiêu hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh. Thông qua chỉ tiêu này giúp cho chủ thể quản lý có cái nhìn tổng quan về hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp

Đánh giá khái quát khả năng sinh lợi của doanh nghiệp thông qua chỉ tiêu “Hệ số sinh lời ròng của tài sản: và “Hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu”, đồng thời dựa vào trị số của chỉ tiêu để đánh giá. Bên cạnh đó, để biết được xu hướng biến động của khả năng sinh lợi, cần so sánh trị số của chỉ tiêu “Hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu” và chỉ tiêu “Hệ số sinh lời ròng của tài sản” theo thời gian.

Nhằm thuận tiện và đơn giản trong việc tính toán và rút ra nhận xét khái quát về tình hình tài chính, tránh sự rời rạc và tản mạn trong quá trình đánh giá, khi phân tích, có thể lập bảng sau:

Bảng 6.1: Bảng đánh giá khái quát tình hình tài chính

Chỉ tiêu	Kỳ gốc 1	Kỳ gốc 2	...	Kỳ phân tích	Kỳ phân tích so với kỳ gốc 1		Kỳ phân tích so với kỳ gốc 2		...
					±	%	±	%	
A	B	C		D	E	G	H	I	
1. Tổng số nguồn vốn 2. Tổng luân chuyển thuần 3. Lợi nhuận sau thuế 4. Tổng dòng tiền thu vào 5. Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ 6. Hệ số tự tài trợ 7. Hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn 8. Hệ số đầu tư dài hạn tổng quát 9. Hệ số khả năng thanh toán tổng quát 10. Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn 11. Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn 12. Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh									

3. Hệ số sinh lời ròng của tài sản									
4. Hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu									

Qua bảng phân tích trên, các nhà phân tích sẽ nắm được các nội dung chủ yếu sau:

- Cột B, C, ...,D: Phản ánh trị số của các chỉ tiêu ở các kỳ (điểm) tương ứng (năm N và các năm liền kề trước năm N). Dựa vào trị số của các chỉ tiêu ở các kỳ (điểm), các nhà phân tích sẽ đánh giá được quy mô vốn, mức độ độc lập hoặc phụ thuộc về tài chính của doanh nghiệp, mức độ đầu tư vào tài sản dài hạn, khả năng thanh toán, khả năng sinh lợi của vốn chủ sở hữu và của tài sản của doanh nghiệp ở từng kỳ (điểm) tương ứng.

+ Cột “±” (các cột E, H.): Phản ánh sự biến động về số tuyệt đối của các chỉ tiêu. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ biến động về qui mô ứng với từng chỉ tiêu theo thời gian.

+ Cột “%” (các cột G, I ...): Phản ánh sự biến động về số tương đối theo thời gian của các chỉ tiêu. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ tăng trưởng và xu hướng biến động theo thời gian của các chỉ tiêu nghiên cứu.

Cần lưu ý là những chỉ tiêu dùng để đánh giá khái quát tình hình tài chính của doanh nghiệp có thể phân thành hai nhóm: nhóm những chỉ tiêu xác định tại một thời điểm và nhóm những chỉ tiêu xác định trong một kỳ. Thuộc nhóm chỉ tiêu tính toán tại một thời điểm gồm: tổng nguồn vốn, hệ số tự tài trợ, hệ số tự tài trợ tài sản dài hạn, hệ số đầu tư, hệ số khả năng thanh toán tổng quát, hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn; Thuộc nhóm chỉ tiêu tính toán tại một thời kỳ gồm: Tổng luân chuyển thuần, lợi nhuận sau thuế, tổng dòng tiền thu vào, lưu chuyển tiền thuần trong kỳ, Hệ số khả năng chi trả, hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh, hệ số sinh lời ròng của tài sản và hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu. Khi đánh giá khái quát tình hình tài chính phải kết hợp cả trị số của các chỉ tiêu và sự biến động của các chỉ tiêu.

2.2. Phân tích tình hình huy động và sử dụng vốn của doanh nghiệp

2.1.1. Mục đích phân tích và nội dung phân tích

*** Mục đích phân tích**

Phân tích tình hình huy động vốn của doanh nghiệp để thấy được doanh nghiệp đã huy động vốn từ những nguồn nào? Quy mô nguồn vốn huy động được đã tăng hay giảm? Cơ cấu nguồn vốn của doanh nghiệp tự chủ hay phụ thuộc, thay đổi theo chiều hướng nào? Xác định các trọng điểm cần chú ý trong chính sách huy động vốn của doanh nghiệp nhằm đạt được mục tiêu chủ yếu trong chính sách huy động vốn ở mỗi thời kỳ.

Phân tích tình hình sử dụng vốn là để đánh giá đánh giá quy mô vốn của doanh nghiệp, mức độ đầu tư của doanh nghiệp cho hoạt động kinh doanh nói chung cũng như từng lĩnh vực hoạt động, từng loại tài sản nói riêng. Thông qua quy mô và sự biến động của tổng vốn cũng như từng loại tài sản ta sẽ thấy sự biến động về mức độ đầu tư, quy mô kinh doanh, năng lực kinh doanh, khả năng tài chính của doanh nghiệp, cũng như việc sử dụng vốn của doanh nghiệp như thế nào. Thông qua cơ cấu phân bổ vốn của doanh nghiệp ta thấy được chính sách đầu tư đã và đang thực hiện của doanh nghiệp, sự biến động về cơ cấu vốn cho thấy sự thay đổi trong chính sách đầu tư của doanh nghiệp.

***Nội dung phân tích:**

- Phân tích tình hình huy động vốn thực chất là phân tích quy mô, sự biến động và cơ cấu nguồn vốn;

- Phân tích tình hình sử dụng vốn thực chất là phân tích quy mô, sự biến động và cơ cấu tài sản.

2.2.2. Phân tích tình hình huy động vốn

- Để tiến hành hoạt động kinh doanh, các doanh nghiệp cần phải xác định nhu cầu đầu tư, tiến hành tạo lập, tìm kiếm, tổ chức và huy động vốn. Doanh nghiệp có thể huy động vốn cho nhu cầu kinh doanh từ nhiều nguồn khác nhau; trong đó, có thể qui về hai nguồn chính là vốn chủ sở hữu và nợ phải trả.;

- Vốn chủ sở hữu là số vốn của các chủ sở hữu, các nhà đầu tư đóng góp ban đầu và bổ sung thêm trong quá trình kinh doanh (vốn đầu tư của chủ sở hữu). Ngoài ra, thuộc vốn chủ sở hữu còn bao gồm một số khoản khác phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh như: chênh lệch tỷ giá hối đoái, chênh lệch đánh giá lại tài sản, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, các quỹ doanh nghiệp... Vốn chủ sở hữu không phải là các khoản nợ nên doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán;

- Khác với vốn chủ sở hữu, nợ phải trả phản ánh số vốn mà doanh nghiệp đi chiếm dụng trong quá trình hoạt động kinh doanh; do vậy, doanh nghiệp phải cam kết thanh toán và có trách nhiệm thanh toán. Thuộc nợ phải trả cũng bao gồm nhiều loại khác nhau, được phân theo nhiều cách khác nhau; trong đó, phân theo thời hạn thanh toán và đối tượng nợ được áp dụng phổ biến. Theo cách này, toàn bộ nợ phải trả của doanh nghiệp được chia thành nợ phải trả ngắn hạn (là các khoản nợ mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải thanh toán trong vòng một năm hay một chu kỳ kinh doanh) và nợ phải trả dài hạn (là các khoản nợ mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải thanh toán ngoài một năm hay một chu kỳ kinh doanh);

- Doanh nghiệp có trách nhiệm xác định số vốn cần huy động, nguồn huy động, thời gian huy động, chi phí huy động... sao cho vừa bảo đảm đáp ứng nhu cầu về vốn

cho kinh doanh, vừa tiết kiệm chi phí huy động, tiết kiệm chi phí sử dụng vốn và bảo đảm an ninh tài chính cho doanh nghiệp;

- Phân tích tình hình huy động vốn (Phân tích tình hình nguồn vốn) nhằm mục đích đánh giá chính sách huy động vốn của doanh nghiệp, doanh nghiệp huy động vốn từ những nguồn nào? Việc huy động vốn đó có đáp ứng đủ nhu cầu về vốn cho quá trình sản xuất kinh doanh hay không? Doanh nghiệp độc lập hay phụ thuộc về mặt tài chính đối với bên ngoài...

- Phân tích tình hình nguồn vốn thực chất là phân tích quy mô, sự biến động và cơ cấu nguồn vốn của doanh nghiệp;

- Khi phân tích tình hình nguồn vốn người ta thường sử dụng thông qua 2 nhóm chỉ tiêu sau:

+ Các chỉ tiêu phản ánh quy mô, sự biến động của nguồn vốn: Thuộc nhóm chỉ tiêu này là các chỉ tiêu phân nguồn vốn trên bảng cân đối kế toán, cụ thể bao gồm: Tổng nguồn vốn và từng loại nguồn vốn trên bảng cân đối kế toán;

+ Các chỉ tiêu phản ánh cơ cấu nguồn vốn: Thuộc nhóm chỉ tiêu này là chỉ tiêu tỷ trọng từng bộ phận nguồn vốn

$$\text{Tỷ trọng của từng bộ phận nguồn vốn} = \frac{\text{Giá trị của từng bộ phận nguồn vốn}}{\text{Tổng giá trị nguồn vốn}} \times 100$$

- Phân tích quy mô, sự biến động của nguồn vốn: Việc phân tích được tiến hành thông qua so sánh tổng nguồn vốn, từng loại nguồn vốn trên bảng cân đối kế toán giữa kỳ phân tích với kỳ gốc (cuối kỳ với đầu kỳ hoặc cuối kỳ này với cuối các kỳ trước) cả số tuyệt đối và số tương đối. Qua đó thấy được quy mô nguồn vốn và sự biến động về quy mô nguồn vốn huy động của doanh nghiệp trong kỳ, thấy được doanh nghiệp huy động vốn từ những nguồn nào, việc huy động vốn đó có đáp ứng đủ nhu cầu về vốn cho quá trình sản xuất kinh doanh hay không?

- Phân tích cơ cấu nguồn vốn: Việc phân tích được tiến hành thông qua xác định tỷ trọng từng bộ phận nguồn vốn và so sánh tỷ trọng từng loại nguồn vốn giữa kỳ phân tích với kỳ gốc (cuối kỳ với đầu kỳ hoặc cuối kỳ này với cuối các kỳ trước). Qua đó thấy được cơ cấu nguồn vốn huy động và sự biến động về cơ cấu nguồn vốn huy động, mức độ độc lập hay phụ thuộc về mặt tài chính của doanh nghiệp đối với bên ngoài. Chính sách tài chính của doanh nghiệp trong kỳ như thế nào và sự mạo hiểm về tài chính của doanh nghiệp thông qua chính sách đó;

Trong điều kiện cho phép, có thể xem xét và so sánh sự biến động về tỷ trọng của từng bộ phận nguồn vốn chiếm trong tổng số nguồn vốn của doanh nghiệp qua nhiều năm và so với cơ cấu chung của ngành để đánh giá;

Nhằm thuận tiện cho việc phân tích tình hình nguồn vốn (phân tích quy mô, sự biến động và cơ cấu nguồn vốn). Khi phân tích, có thể lập bảng sau:

Bảng 6.2: Bảng phân tích tình hình huy động vốn (Phân tích tình hình nguồn vốn)

Chỉ tiêu	Cuối năm								Cuối năm N so với cuối năm...								
	(N-3)		(N-2)		(N-1)		N		(N - 3)			(N - 2)			(N - 1)		
	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ lệ	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ lệ	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ lệ	Tỷ trọng
A	B	C	D	E	G	H	I	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T
C. Nợ phải trả																	
I. Nợ ngắn hạn																	
II. Nợ dài hạn																	
D. Vốn chủ sở																	

hữu																	
I. Vốn chủ sở hữu ...																	
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác....																	
Tổng cộng NV																	

- Qua bảng phân tích trên, các nhà phân tích sẽ nắm được các nội dung chủ yếu sau:

+ Cột “Số tiền” trong kỳ phân tích (Cột I) và kỳ gốc (các cột B, D và G) phản ánh trị số của từng chỉ tiêu (từng loại nguồn vốn và tổng số nguồn vốn) ở thời điểm cuối kỳ tương ứng (cuối năm N và các năm liền kề trước năm N); trong đó, số tổng cộng theo từng cột của chỉ tiêu C “Nợ phải trả” và chỉ tiêu D “Vốn chủ sở hữu” đúng bằng số liệu của chỉ tiêu “Tổng số nguồn vốn” ở từng kỳ.

+ Cột “Tỷ trọng” trong kỳ phân tích (cột K) và kỳ gốc (các cột C, E và H) phản ánh tỷ trọng của từng bộ phận nguồn vốn (nợ phải trả và vốn chủ sở hữu và từng loại vốn chủ sở hữu, từng khoản nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn) chiếm trong tổng số nguồn vốn ở từng thời điểm cuối kỳ tương ứng (cuối năm N và các năm liền kề trước năm N); trong đó, số tổng cộng theo từng cột của các chỉ tiêu bộ phận (“Nợ phải trả” và “Vốn chủ sở hữu”) đúng bằng 100% và đúng bằng tỷ trọng của chỉ tiêu “Tổng số nguồn vốn”;

+ Cột “Cuối năm N so với cuối năm (N - 1), (N - 2) và (N - 3)”:

+ Cột “Số tiền” (các cột L, O và R): phản ánh sự biến động về số tuyệt đối của tổng số nguồn vốn cũng như từng loại nguồn vốn theo thời gian. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ biến động về qui mô của nguồn vốn cũng như nguyên nhân ảnh hưởng đến sự thay đổi về tỷ trọng của từng bộ phận nguồn vốn chiếm trong tổng số nguồn vốn. Đồng thời, qua số liệu của cột R, các nhà phân tích sẽ xác định được ảnh hưởng của các nhân tố bộ phận (từng loại nguồn vốn) đến sự biến động của chỉ tiêu C “Nợ phải trả”, chỉ tiêu D “Vốn chủ sở hữu” cũng như ảnh hưởng của “Nợ phải trả” và “Vốn chủ sở hữu” đến sự biến động của chỉ tiêu “Tổng số nguồn vốn”.

+ Cột “Tỷ lệ” (các cột M, P và S): phản ánh sự biến động về số tương đối theo thời gian của từng bộ phận nguồn vốn chiếm trong tổng số nguồn vốn. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ tăng trưởng và xu hướng biến động theo thời gian của từng loại nguồn vốn.

+ Cột “Tỷ trọng” (các cột N, Q và T): phản ánh tình hình biến động về tỷ trọng theo thời gian của từng loại nguồn vốn. Sự thay đổi theo thời gian về tỷ trọng của từng bộ phận nguồn vốn chiếm trong tổng số nguồn vốn sẽ cho các nhà quản lý đánh giá được xu hướng biến động của cơ cấu nguồn vốn hay cơ cấu nguồn huy động.

- Bằng việc xem xét bảng phân tích trên, các nhà quản lý sẽ thấy được những đặc trưng trong cơ cấu huy động vốn của doanh nghiệp, xác định được tính hợp lý và an toàn của việc huy động vốn. Qua việc xem xét tình hình nguồn vốn của doanh nghiệp trong nhiều kỳ kinh doanh, gắn với điều kiện kinh doanh cụ thể, các nhà quản lý sẽ có quyết định huy động nguồn vốn nào với mức độ bao nhiêu là hợp lý, bảo đảm hiệu quả kinh doanh cao nhất.

- Bảng phân tích trên cũng cho phép các nhà quản lý đánh giá được năng lực tài chính cũng như mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp. Như đã biết, toàn bộ nguồn vốn hình thành nên tài sản của doanh nghiệp được chia thành nguồn nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu; trong đó, doanh nghiệp chỉ chịu trách nhiệm thanh toán số nợ phải trả, còn số vốn chủ sở hữu doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán. Nếu nguồn vốn chủ sở hữu chiếm tỷ trọng cao trong tổng số nguồn vốn, doanh nghiệp có đủ khả năng tự bảo đảm về mặt tài chính và mức độ độc lập của doanh nghiệp đối với các chủ nợ (ngân hàng, nhà cung cấp...) là cao. Ngược lại, nếu nợ phải trả chiếm chủ yếu trong tổng số nguồn vốn (cả về số tuyệt đối và tương đối), khả năng bảo đảm về mặt tài chính của doanh nghiệp sẽ thấp, an ninh tài chính thiếu bền vững.

- Khi phân tích, đánh giá cần hiểu rõ nội dung kinh tế của từng chỉ tiêu.

- Các khoản nợ vừa phản ánh nghĩa vụ của doanh nghiệp với các bên có liên quan khi đến hạn trả, vừa phản ánh uy tín của doanh nghiệp với các bên có liên quan trong quan hệ tài chính, vừa cho biết trình độ sử dụng đòn bẩy tài chính nhằm sinh lời hoặc mang lại rủi ro cho các chủ sở hữu. Theo quy định hiện hành quỹ phúc lợi được trích từ lợi nhuận giữ lại của doanh nghiệp nhưng việc quản lý, chi tiêu quỹ này giống quản lý khoản nợ phải trả cán bộ công nhân viên. Nội dung ***Quỹ khen thưởng được dùng để:***

Thưởng cuối năm hoặc thường kỳ trên cơ sở năng suất lao động và thành tích công tác của mỗi cán bộ, công nhân viên trong công ty nhà nước; Thưởng đột xuất cho những cá nhân, tập thể trong công ty nhà nước; Thưởng cho những cá nhân và đơn vị ngoài công ty nhà nước có đóng góp nhiều cho hoạt động kinh doanh, công tác quản lý của công ty.

- Mức thưởng này do Tổng giám đốc hoặc Giám đốc quyết định, sau khi tham vấn Công đoàn công ty. **Quỹ phúc lợi được dùng để:** Đầu tư xây dựng hoặc sửa chữa các công trình phúc lợi của công ty; Chi cho các hoạt động phúc lợi công cộng của tập thể công nhân viên công ty, phúc lợi xã hội; Góp một phần vốn để đầu tư xây dựng các công trình phúc lợi chung trong ngành, hoặc với các đơn vị khác theo hợp đồng; Ngoài ra có thể sử dụng một phần quỹ phúc lợi để trợ cấp khó khăn đột xuất cho những người lao động kể cả những trường hợp về hưu, về mất sức, lâm vào hoàn cảnh khó khăn, không nơi nương tựa, hoặc làm công tác từ thiện xã hội; Việc sử dụng quỹ phúc lợi do Hội đồng quản trị hoặc Giám đốc (đối với công ty không có Hội đồng quản trị) quyết định sau khi tham khảo ý kiến của công đoàn công ty.

- Vốn chủ sở hữu vừa phản ánh quy mô vốn đầu tư của chủ sở hữu vừa phản ánh năng lực tự chủ về tài chính. Trong vốn chủ sở hữu thì các quỹ của doanh nghiệp vừa thể hiện cơ cấu vốn chủ vừa thể hiện chính sách phân phối kết quả kinh doanh sau mỗi thời kỳ.

- Khi phân tích, đánh giá quy mô, sự biến động và cơ cấu của nguồn vốn cần phải lưu ý sự tác động của các yếu tố đến các chỉ tiêu.

- Sự biến động của các chỉ tiêu nguồn vốn phụ thuộc vào : Chính sách huy động vốn của DN: mục tiêu cấu trúc tài chính, chi phí sử dụng vốn, nhu cầu tài trợ, khả năng huy động đối với từng nguồn; Kết quả hoạt động kinh doanh, chính sách phân phối lợi nhuận;

- Qua bảng phân tích tình hình nguồn vốn, các nhà phân tích sẽ nắm được trị số và sự biến động của các chỉ tiêu như: Hệ số

tự tài trợ (tỷ trọng vốn chủ sở hữu trong tổng nguồn vốn), Hệ số nợ (tỷ trọng nợ phải trả trong tổng nguồn vốn). Các chỉ tiêu này đều cho thấy mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp. Trị số của chỉ tiêu “Hệ số tự tài trợ” càng cao, mức độ độc lập tài chính càng cao và ngược lại. Còn trị số của các chỉ tiêu “Hệ số nợ” càng cao, mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp càng thấp và ngược lại.

- Để đánh giá chính xác tính hợp lý và mức độ an toàn tài chính của doanh nghiệp, các nhà phân tích cần liên hệ với chính sách huy động vốn và chính sách đầu tư trong từng thời kỳ của doanh nghiệp và nguyên nhân dẫn đến sự biến động của từng loại nguồn vốn. Chẳng hạn, trong giai đoạn đầu tư mở rộng kinh doanh, doanh nghiệp sẽ huy động tất cả các nguồn vốn có thể, nhất là nguồn vốn vay (vay ngân hàng, vay các đối tượng khác và vay bằng phát hành trái phiếu) và vốn góp. Mặt khác, cũng cần liên hệ trị số của các chỉ tiêu trên với trị số trung bình ngành hoặc với các doanh nghiệp khác tương đương. Một điều chắc chắn rằng, nếu doanh nghiệp có trị số của chỉ tiêu "Hệ số tự tài trợ" thấp, trị số của chỉ tiêu "Hệ số nợ" cao sẽ rất khó khăn khi thuyết phục các nhà đầu tư tín dụng cho vay. Do vậy, doanh nghiệp cần phải có các giải pháp thích hợp để xây dựng và duy trì cơ cấu nguồn vốn hợp lý. Cơ cấu nguồn vốn được xem là tối ưu là cơ cấu nguồn vốn với mục tiêu tối thiểu hoá chi phí sử dụng vốn. Vì vậy, các nhà phân tích thường kết hợp phân tích chỉ tiêu “chi phí sử dụng vốn bình quân”. Chỉ tiêu này được xác định bằng công thức:

$$\overline{CP} = \sum_{i=1}^n \frac{nvi}{NV} cfi = \sum_{i=1}^n Tti \times cfi$$

- Trong đó: nvi: Mức huy động của nguồn vốn i
- NV: Tổng nhu cầu tài trợ (Tổng số vốn dự kiến huy động)
- Cfi: Chi phí sử dụng nguồn vốn i
- Tti: Tỷ trọng nguồn vốn i

- Bằng phương pháp so sánh chi phí vốn bình quân kỳ phân tích với chi phí vốn bình quân kỳ gốc để xác định chênh lệch sau đó tìm hiểu những nguyên nhân dẫn đến chênh lệch, đặc biệt đề cập đến những lý do khiến doanh nghiệp lựa chọn chính sách tài trợ có chi phí vốn cao.

2.2.3. Phân tích tình hình sử dụng vốn

Tình hình sử dụng vốn của doanh nghiệp được thể hiện thông qua quy mô, sự biến động và cơ cấu vốn (tài sản) của doanh nghiệp. Phân tích tình hình sử dụng vốn (Phân tích tình hình tài sản) nhằm mục đích đánh giá tình hình sử dụng vốn của doanh nghiệp trong kỳ có hợp lý hay không, quy mô vốn của doanh nghiệp cao hay thấp, tăng hay giảm, đồng thời đánh giá chính sách đầu tư của doanh nghiệp trong kỳ. Khi phân tích tình hình tài sản người ta thường sử dụng thông qua 2 nhóm chỉ tiêu sau:

Các chỉ tiêu phản ánh quy mô, sự biến động của vốn (tài sản): Thuộc nhóm chỉ tiêu này là các chỉ tiêu phần tài sản trên bảng cân đối kế toán, cụ thể bao gồm: Tổng tài sản và từng loại tài sản trên bảng cân đối kế toán

Các chỉ tiêu phản ánh cơ cấu vốn (cơ cấu tài sản): Thuộc nhóm chỉ tiêu này là chỉ tiêu tỷ trọng từng bộ phận tài sản

Tỷ trọng của từng bộ phận tài sản được xác định như sau:

$$\text{Tỷ trọng của từng bộ phận tài sản} = \frac{\text{Giá trị của từng bộ phận tài sản}}{\text{Tổng số tài sản}} \times 100$$

Phân tích quy mô, sự biến động của tài sản: Việc phân tích được tiến hành thông qua so sánh tổng tài sản cũng như từng chỉ tiêu tài sản giữa cuối kỳ với đầu kỳ, hoặc với cuối các kỳ trước cả số tuyệt đối và số tương đối. Thông qua quy mô tổng tài sản, từng chỉ tiêu tài sản ta thấy được số vốn được phân bổ cho từng lĩnh vực hoạt động, từng loại, chỉ tiêu tài sản. Thông qua sự biến

động của tổng tài sản, từng chỉ tiêu tài sản ta thấy sự biến động về mức độ đầu tư cho từng lĩnh vực hoạt động, cho từng loại, chỉ tiêu tài sản có hợp lý hay không? Đồng thời thông qua sự biến động của tổng tài sản thể hiện sự biến động về quy mô vốn đầu tư của doanh nghiệp, về năng lực sản xuất kinh doanh, về khả năng tài chính của doanh nghiệp. Sự biến động của từng loại tài sản vừa thể hiện mức độ đầu tư của doanh nghiệp vào từng lĩnh vực hoạt động, từng loại tài sản như thế nào đồng thời cũng cho thấy ảnh hưởng của sự biến động của từng loại tài sản đến hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính của doanh nghiệp, qua đó thấy được chính sách đầu tư, việc sử dụng vốn của doanh nghiệp có hợp lý hay không. Vì vậy, khi xem xét sự biến động từng loại cần đánh giá cụ thể đến tác động của từng loại tài sản đến quá trình kinh doanh, tình hình tài chính của doanh nghiệp. Chẳng hạn như xem xét sự biến động của tiền và tương đương tiền; sự biến động của các khoản phải thu;; sự biến động của hàng tồn kho; sự biến động của tài sản cố định; sự biến động của tài sản dở dang dài hạn; sự biến động của các khoản đầu tư tài chính.

Phân tích cơ cấu tài sản: Việc phân tích được tiến hành thông qua xác định tỷ trọng của từng bộ phận tài sản và so sánh tỷ trọng từng bộ phận tài sản giữa kỳ phân tích với kỳ gốc. cho phép các nhà quản lý đánh giá được khái quát tình hình phân bổ (sử dụng) vốn nhưng lại không cho biết các nhân tố tác động đến sự thay đổi cơ cấu tài sản của doanh nghiệp. Vì vậy, để biết được chính xác tình hình sử dụng vốn, nắm được các nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động về cơ cấu tài sản, các nhà phân tích còn kết hợp cả việc phân tích ngang, tức là so sánh sự biến động giữa kỳ phân tích với kỳ gốc (cả về số tuyệt đối và số tương đối) trên tổng số tài sản cũng như theo từng loại tài sản.

Việc phân tích cơ cấu tài sản của doanh nghiệp phải dựa trên tính chất, ngành nghề kinh doanh và tình hình biến động của từng bộ phận tài sản. Trong điều kiện cho phép, có thể xem xét và so sánh sự biến động về tỷ trọng của từng bộ phận tài sản chiếm trong tổng số tài sản của doanh nghiệp qua nhiều năm và so với cơ cấu chung của ngành để đánh giá.

Nhằm thuận tiện cho việc đánh giá tình hình tài sản (cơ cấu và sự biến động tài sản). Khi phân tích, có thể lập bảng sau:

Bảng 6.3: Bảng phân tích tình hình sử dụng vốn (Phân tích tình hình tài sản)

Chỉ tiêu	Cuối năm								Cuối năm N so với cuối năm...								
	(N-3)		(N-2)		(N-1)		N		(N - 3)			(N - 2)			(N - 1)		
	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ lệ	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ lệ	Tỷ trọng	Số tiền	Tỷ lệ	Tỷ trọng
A	B	C	D	E	G	H	I	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T
A. Tài sản ngắn hạn																	
I. Tiền và TĐ tiền ...																	
II. Đầu tư tài																	

chính ngắn hạn...																	
III. Phải thu ngắn hạn ...																	
IV. Hàng tồn kho ...																	
V. Tài sản ngắn hạn khác ...																	
B. Tài																	

sản dài hạn																	
I. Phải thu dài hạn...																	
II. Tài sản cố định...																	
III. Bất động sản đầu tư...																	
IV. Tài sản dở dang dài hạn...																	

V. Đầu tư tài chính dài hạn...																	
VI. Tài sản dài hạn khác...																	
Tổng cộng tài sản																	

Qua bảng phân tích trên, các nhà phân tích sẽ nắm được các nội dung chủ yếu sau:

- Cột “Số tiền” trong kỳ phân tích (Cột I) và kỳ gốc (các cột B, D và G) phản ánh trị số của từng chỉ tiêu (từng loại tài sản và tổng số tài sản) ở thời điểm cuối kỳ tương ứng (cuối năm N và các năm liền kề trước năm N); trong đó, số tổng cộng theo từng cột của chỉ tiêu A “Tài sản ngắn hạn” và chỉ tiêu B “Tài sản dài hạn” đúng bằng số liệu của chỉ tiêu “Tổng số tài sản” ở từng kỳ.

- Cột “Tỷ trọng” trong kỳ phân tích (cột K) và kỳ gốc (các cột C, E và H) phản ánh tỷ trọng của từng bộ phận tài sản (tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn và từng loại tài sản ngắn hạn, dài hạn cụ thể) chiếm trong tổng số tài sản ở từng thời điểm cuối kỳ tương ứng (cuối năm N và các năm liền kề trước năm N); trong đó, số tổng cộng theo từng cột của các chỉ tiêu bộ phận (“Tài sản ngắn hạn” và “Tài sản dài hạn”) đúng bằng 100% và đúng bằng tỷ trọng của chỉ tiêu “Tổng số tài sản”.

- Cột “Cuối năm N so với cuối năm (N - 1), (N - 2) và (N - 3)”:

+ Cột “Số tiền” (các cột L, O và R): phản ánh sự biến động về số tuyệt đối của tổng số tài sản cũng như từng loại tài sản theo thời gian. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ biến động về qui mô của tài sản cũng như nguyên nhân ảnh hưởng đến sự thay đổi về tỷ trọng của từng bộ phận tài sản chiếm trong tổng số tài sản. Đồng thời, qua số liệu của cột R, các nhà phân tích sẽ xác định được ảnh hưởng của các nhân tố bộ phận (từng loại tài sản) đến sự biến động của chỉ tiêu A “Tài sản ngắn hạn”, chỉ tiêu B “Tài sản dài hạn” cũng như ảnh hưởng của “Tài sản ngắn hạn” và “Tài sản dài hạn” đến sự biến động của chỉ tiêu “Tổng số tài sản”.

+ Cột “Tỷ lệ” (các cột M, P và S): phản ánh sự biến động về số tương đối theo thời gian của từng bộ phận tài sản chiếm trong tổng số tài sản. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ tăng trưởng và xu hướng biến động theo thời gian của từng loại tài sản.

+ Cột “Tỷ trọng” (các cột N, Q và T): phản ánh tình hình biến động về tỷ trọng theo thời gian của từng loại tài sản. Sự thay đổi theo thời gian về tỷ trọng của từng bộ phận tài sản chiếm trong tổng số tài sản sẽ cho các nhà quản lý đánh giá được xu hướng biến động của cơ cấu tài sản hay tình hình phân bổ vốn.

Bằng việc xem xét bảng phân tích trên, các nhà quản lý sẽ thấy được những đặc trưng trong cơ cấu tài sản của doanh nghiệp, xác định được tính hợp lý của việc sử dụng (đầu tư) vốn. Qua việc xem xét cơ cấu tài sản và sự biến động về cơ cấu tài sản của nhiều kỳ kinh doanh, các nhà quản lý sẽ có quyết định đầu tư vào loại tài sản nào là thích hợp, đầu tư vào thời điểm nào; xác định được việc gia tăng hay cắt giảm hàng tồn kho cũng như mức dự trữ hàng tồn kho hợp lý trong từng thời kỳ để sao cho có đủ lượng hàng tồn kho cần thiết đáp ứng cho nhu cầu sản xuất - kinh doanh và nhu cầu tiêu thụ của thị trường mà không làm tăng chi phí tồn kho; có chính sách thích hợp về thanh toán để vừa khuyến khích được khách hàng vừa thu hồi vốn kịp thời, tránh bị chiếm dụng vốn;... Khi phân tích cơ cấu tài sản, nhà phân tích cần liên hệ với số liệu bình quân của ngành cũng như so sánh với số liệu của các doanh nghiệp khác kinh doanh cùng ngành nghề có hiệu quả cao hơn để có nhận xét xác đáng về tình hình sử dụng vốn và tính hợp lý của cơ cấu tài sản của doanh nghiệp. Đồng thời, cần căn cứ vào tình hình thực tế của doanh nghiệp cũng như chính sách đầu tư và chính sách kinh doanh mà doanh nghiệp vận dụng trong từng thời kỳ để đánh giá.

Những điểm cần lưu ý khi đánh giá sau đây:

- *Về tiền và các khoản tương đương tiền:* Sự biến động của tiền và các khoản tương đương tiền (tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển, các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi dưới 3 tháng) ảnh hưởng đến khả năng ứng phó của doanh nghiệp với các khoản nợ đến hạn. Tiền và tương đương tiền thay đổi phụ thuộc vào chính sách kinh doanh của doanh nghiệp, phụ thuộc vào năng lực tài chính của khách hàng, phụ thuộc vào khả năng chi trả, chính sách đầu tư, sử dụng vốn của doanh nghiệp...

Để khắc phục những nhược điểm mà chỉ tiêu "Tiền và các khoản tương đương tiền" trên Bảng cân đối kế toán có thể đem lại do tính thời điểm của chỉ tiêu này, khi xem xét cần liên hệ với tình hình biến động của chỉ tiêu "Hệ số khả năng chi trả" (xem mục 2.1.2). Đồng thời căn cứ vào nhu cầu thực tế về tiền của doanh nghiệp trong từng giai đoạn để nhận xét. Khoản mục này có thể tăng (hoặc giảm) không phải do ứ đọng (hay thiếu tiền) mà có thể do doanh nghiệp đang có kế hoạch tập trung tiền để chuẩn bị đầu tư mua sắm vật tư, tài sản... hay do doanh nghiệp vừa đầu tư vào một số lĩnh vực kinh doanh...

- *Về đầu tư tài chính:* Đầu tư tài chính là một hoạt động quan trọng của doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường nhằm phát huy hết mọi tiềm năng sẵn có cũng như những lợi thế của doanh nghiệp để nâng cao hiệu quả kinh doanh, khẳng định vị thế của mình. Đầu tư tài chính trong doanh nghiệp bao gồm nhiều loại, trong đó chủ yếu là các hoạt động đầu tư vốn vào đơn vị khác (đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư liên doanh...) và đầu tư chứng khoán kinh doanh, đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn như: gửi tiền có kỳ hạn, cho vay.... Khi xem xét khoản đầu tư này, cần liên hệ với chính sách đầu tư của doanh nghiệp cũng như môi trường đầu tư trong từng thời kỳ; bởi vì, không phải doanh nghiệp nào cũng có điều kiện đầu tư tài chính. Hơn nữa, môi trường đầu tư cũng ảnh hưởng nhiều đến tỷ trọng của khoản đầu tư này. Một doanh nghiệp ở trong một môi trường mà thị trường chứng khoán chưa phát triển thì chắc chắn khoản đầu tư tài chính chưa thể cao được. Một điều có thể khẳng định rằng, trong điều kiện hội nhập của nền kinh tế, đầu tư tài chính chính là cơ hội cần thiết để giúp doanh nghiệp sử dụng số vốn dồi dào thừa có hiệu quả; đồng thời, tạo cho doanh nghiệp có nhiều cơ hội để nắm bắt, học hỏi được kinh nghiệm và kiến thức quản lý kinh tế tiên tiến, góp phần thúc đẩy tăng trưởng kinh tế cũng như có điều kiện để ứng dụng các tiến bộ kỹ thuật vào sản xuất.

- *Về các khoản phải thu:*

Các khoản phải thu của doanh nghiệp có nhiều loại, trong đó chủ yếu là các

khoản phải thu người mua và tiền đặt trước cho người bán. Đây là số vốn (tài sản) của doanh nghiệp nhưng bị người mua và người bán chiếm dụng. Sự biến động của các khoản phải thu phụ thuộc nhiều nguyên nhân khác nhau như chính sách kinh doanh của từng doanh nghiệp trong từng thời kỳ, năng lực tài chính của khách hàng... Tuy nhiên, khi xem xét nội dung này cần liên hệ với phương thức tiêu thụ (bán buôn, bán lẻ), với chính sách tín dụng bán hàng (tín dụng ngắn hạn, tín dụng dài hạn), với chính sách thanh toán tiền hàng (chiết khấu thanh toán), với khả năng quản lý nợ cũng như năng lực tài chính của khách hàng... để nhận xét. Chẳng hạn, số nợ phải thu tăng hoặc giảm không phải do yếu kém của doanh nghiệp trong việc quản lý nợ mà có thể do phương thức tiêu thụ áp dụng tại doanh nghiệp. Nếu doanh nghiệp áp dụng phương thức bán lẻ là chủ yếu thì số nợ phải thu sẽ thấp do hàng bán ra được thu tiền ngay; ngược lại, với doanh nghiệp áp dụng phương thức bán buôn là chủ yếu thì tỷ trọng nợ phải thu sẽ cao do đặc trưng của phương thức tiêu thụ này là thanh toán chậm. Hoặc với chính sách tín dụng bán hàng khác nhau, trong thời kỳ doanh nghiệp áp dụng chính sách tín dụng bán hàng dài hạn, số nợ phải thu chắc chắn sẽ lớn hơn số nợ phải thu trong thời kỳ áp dụng chính sách tín dụng bán hàng ngắn hạn. Do chính sách tín dụng bán hàng có quan hệ chặt chẽ với lượng hàng hóa tiêu thụ và được coi như một biện pháp để kích thích tiêu thụ nên khi xem xét số nợ phải thu phát sinh, nhà phân tích cần liên hệ với lượng hàng hóa tiêu thụ để đánh giá. Việc áp dụng chính sách chiết khấu thanh toán cũng có quan hệ trực tiếp với số nợ phải thu. Bởi vậy, để thu hồi vốn được kịp thời, tránh bị chiếm dụng vốn, doanh nghiệp cần xây dựng và vận dụng chính sách chiết khấu thanh toán hợp lý, linh hoạt.

Trường hợp do khả năng quản lý khách hàng kém, khoản nợ phải thu sẽ tăng do phát sinh các khoản "nợ xấu" trong kỳ (nợ khó đòi, nợ quá hạn), để giảm bớt rủi ro có thể xảy ra, doanh nghiệp cần có các biện pháp thích hợp như: bán các khoản nợ cho công ty mua bán nợ, ngừng cung cấp hàng hóa cho các khách hàng này hay nhờ sự can thiệp của pháp luật để thu hồi nợ. Đồng thời, để tránh tình

trạng nợ khê đọng tăng thêm, doanh nghiệp cần tìm hiểu kỹ càng về năng lực tài chính của khách hàng và tình hình thanh toán của khách hàng trước khi đặt quan hệ làm ăn.

- Về hàng tồn kho:

Để bảo đảm cho quá trình kinh doanh được tiến hành liên tục, không bị gián đoạn, đòi hỏi doanh nghiệp phải xác định được lượng hàng tồn kho dự trữ hợp lý. Lượng hàng tồn kho dự trữ hợp lý là lượng dự trữ vừa đáp ứng được nhu cầu kinh doanh liên tục, vừa không gia tăng chi phí tồn kho gây ứ đọng vốn. Lượng dự trữ hợp lý phụ thuộc vào nhiều nhân tố, trong đó chủ yếu vào qui mô sản xuất, tiêu thụ (lượng vật tư tiêu dùng hay hàng hóa tiêu thụ bình quân một ngày đêm), vào mức độ chuyên môn hóa, vào hệ thống cung cấp, vào tình hình tài chính của doanh nghiệp và vào các nguyên nhân khác (tính thời vụ; vào định mức tiêu hao vật tư; vào thuộc tính tự nhiên của vật tư, hàng hóa; vào việc bảo đảm các phương tiện vận chuyển cũng như khả năng cung cấp của người bán). Khi xem xét tỷ trọng hàng tồn kho chiếm trong tổng số tài sản, cần liên hệ với ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp, với chính sách dự trữ, với tính thời vụ của kinh doanh và với chu kỳ sống của sản phẩm, hàng hóa. Chẳng hạn, trong các doanh nghiệp kinh doanh thương mại, tỷ trọng hàng tồn kho thường lớn do đối tượng kinh doanh của các doanh nghiệp này là hàng hóa; ngược lại, trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ (khách sạn, giải trí...), tỷ trọng hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng thấp. Đối với các doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh mang tính thời vụ, vào những thời điểm nhất định trong năm, tỷ trọng hàng tồn kho thường rất cao do yêu cầu dự trữ thời vụ; ngược lại, vào những thời điểm khác, lượng hàng tồn kho lại quá thấp. Tương tự, khi sản phẩm, hàng hóa đang ở giai đoạn tăng trưởng, lượng dự trữ hàng tồn kho thường cao để đáp ứng nhu cầu chiếm lĩnh thị trường; còn khi sản phẩm, hàng hóa ở vào giai đoạn suy thoái, để tránh rủi ro, lượng hàng tồn kho thường được giảm xuống ở mức thấp nhất.

Một doanh nghiệp có hệ thống cung cấp tốt sẽ giảm được lượng hàng tồn

kho mà không ảnh hưởng đến tính liên tục của quá trình kinh doanh. Hệ thống cung cấp được xem là tiên tiến hiện nay đang được áp dụng là hệ thống cung cấp kịp thời (Just in time). Theo hệ thống này, mọi nhu cầu về vật tư, hàng hóa phục vụ cho sản xuất, kinh doanh trong kỳ đều được doanh nghiệp lập kế hoạch và ký hợp đồng với các nhà cung cấp hết sức chi tiết. Vì thế, doanh nghiệp không cần phải dự trữ hàng tồn kho, khi sử dụng đến đâu, các nhà cung cấp sẽ phục vụ tới đó. Nhờ vậy, doanh nghiệp không những tiết kiệm được vốn trong khâu dự trữ mà còn tiết kiệm được các chi phí liên quan đến kho tàng bảo quản, bảo vệ, góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng vốn nói riêng và hiệu quả kinh doanh nói chung. Như vậy sự biến động của hàng tồn kho sẽ phụ thuộc vào quy mô sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, đặc thù ngành nghề kinh doanh, chính sách kinh doanh, đặc thù nguyên vật liệu phục vụ sản xuất...

- Về tài sản cố định:

Tỷ trọng tài sản cố định chiếm trong tổng số tài sản trước hết phụ thuộc vào ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh. Sau nữa, tỷ trọng này còn phụ thuộc chính sách đầu tư, vào chu kỳ kinh doanh và vào phương pháp khấu hao mà doanh nghiệp áp dụng. Đối với các doanh nghiệp có chính sách đầu tư mới (cả chiều sâu và chiều rộng), trong giai đoạn mới đầu tư, tỷ trọng này thường cao do lượng vốn đầu tư lớn và mức khấu hao chưa nhiều. Mặt khác, tỷ trọng của tài sản cố định chiếm trong tổng số tài sản được xác định bằng giá trị còn lại của tài sản cố định nên phương pháp khấu hao mà doanh nghiệp vận dụng cũng có ảnh hưởng đáng kể do mỗi phương pháp khấu hao khác nhau thì có mức khấu hao khác nhau.

Do vậy, khi xem xét tỷ trọng của tài sản cố định chiếm trong tổng số tài sản, bên cạnh với việc liên hệ với ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp, nhà phân tích cần liên hệ với tình hình đầu tư, với chu kỳ kinh doanh và phương pháp khấu hao để rút ra nhận xét thích hợp. Đồng thời, cần đi sâu xem xét tỷ trọng của từng bộ phận tài sản cố định (tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định thuê tài chính, tài sản cố định vô hình) chiếm trong tổng số tài sản; qua đó, đánh

giá chính xác hơn tình hình đầu tư và cơ cấu tài sản cố định của doanh nghiệp. Đặc biệt, cần chú trọng đến một số bộ phận tài sản cố định vô hình như: nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, bản quyền, bằng sáng chế... vì trong nền kinh tế thị trường, giá trị các bộ phận này thường có xu hướng gia tăng.

Tỷ trọng của tài sản cố định chiếm trong tổng số tài sản chính là chỉ tiêu “Tỷ suất đầu tư” (hay “Hệ số đầu tư”), phản ánh giá trị còn lại của tài sản cố định chiếm trong tổng số tài sản là bao nhiêu. Trị số của chỉ tiêu này phụ thuộc vào từng ngành, nghề, lĩnh vực kinh doanh cụ thể. Chẳng hạn, ngành công nghiệp thăm dò và khai thác dầu khí: 90%, ngành luyện kim: 70%, ngành công nghiệp thực phẩm: 10%...

- *Về bất động sản đầu tư*: Bất động sản đầu tư trong các doanh nghiệp bao gồm quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại); 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. Các tài sản này được ghi nhận là bất động sản đầu tư khi doanh nghiệp nắm giữ để cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường hay sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Khi xem xét tỷ trọng của bất động sản đầu tư chiếm trong tổng số tài sản, cần liên hệ với các chính sách và chủ trương về kinh doanh bất động sản của doanh nghiệp cũng như hiệu quả kinh doanh lĩnh vực này để đánh giá.

- *Về tài sản dở dang dài hạn*: Tài sản dở dang dài hạn bao gồm 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. Thông qua chỉ tiêu này cho thấy số vốn bị ứ đọng liên quan đến sản xuất và xây dựng cơ bản của doanh nghiệp

2.2.4. Phân tích mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn

Các phân tích nêu chỉ dừng ở việc phân tích tình hình huy động và sử dụng vốn sẽ không phản ánh hết được chính sách huy động và sử dụng vốn của doanh nghiệp. Chính sách huy động và sử dụng vốn của một doanh nghiệp không chỉ

phản ánh nhu cầu vốn cho hoạt động kinh doanh và khả năng đáp ứng nhu cầu vốn mà còn có quan hệ trực tiếp đến an ninh tài chính, đến hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp, tác động trực tiếp đến hiệu quả kinh doanh cũng như rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp. Để phân tích mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn, các nhà phân tích thường tính ra và so sánh các chỉ tiêu sau:

+ Hệ số tự tài trợ

$$H_t = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu}}{\text{Tổng tài sản}} = 1 - \frac{\text{Nợ phải trả}}{\text{Tổng tài sản}} = 1 - \text{Hệ số nợ}$$

Hệ số tự tài trợ phản ánh năng lực tự chủ về tài chính của doanh nghiệp. Khi doanh nghiệp có hệ số tự tài trợ càng gần 1 thì năng lực độc lập về tài chính càng cao, các chủ nợ thường thấy an toàn hơn khi chấp nhận hồ sơ vay vốn của các đơn vị này, nhưng chính khi đó doanh nghiệp cũng cần cân nhắc cơ cấu nguồn vốn tối ưu sao cho chi phí vốn thấp nhất và hệ thống đòn bẩy tài chính của đơn vị có thể khuếch đại khả năng sinh lời của vốn chủ. Do đó, mỗi doanh nghiệp căn cứ vào đặc thù kinh doanh của ngành, chính sách tài chính của doanh nghiệp và sự tác động của môi trường kinh doanh để cân nhắc khả năng tự tài trợ, đảm bảo cân đối giữa cấu trúc tài chính của đơn vị với hiệu quả của chính sách tài chính.

+ Hệ số tài trợ thường xuyên (Htx)

$$H_{tx} = \frac{\text{Nguồn vốn dài hạn (NVDH)}}{\text{Tài sản dài hạn (TSDH)}}$$

Hệ số tài trợ thường xuyên (dài hạn) phản ánh tính cân đối về thời gian của tài sản hình thành qua đầu tư dài hạn với nguồn tài trợ tương ứng, hay nói một cách khác là mối quan hệ cân đối giữa tài sản với nguồn vốn hình thành tài sản theo thời gian. Quan hệ cân đối này đòi hỏi doanh nghiệp không được huy động nguồn vốn ngắn hạn để đầu tư hình thành tài sản dài hạn. Do đó, nếu hệ số tài trợ thường xuyên ≥ 1 thì doanh nghiệp luôn có đủ hoặc dư thừa nguồn vốn dài hạn tài

trợ cho tài sản dài hạn, sự an toàn về nguồn tài trợ giúp doanh nghiệp tránh được rủi ro thanh toán. Ngược lại, nếu hệ số tài trợ dài hạn < 1 thì sự mất ổn định về tài chính có thể xảy ra, tuy nhiên, thực tế mỗi lĩnh vực ngành nghề kinh doanh còn lệ thuộc vào đặc thù chu chuyển vốn của đơn vị để xác định khoảng dao động của hệ số tài trợ dài hạn khác nhau.. Tính cân đối theo thời gian của nguồn tài trợ với tài sản đầu tư tùy thuộc vào sự cân nhắc giữa chi phí vốn huy động với khả năng sinh lời kỳ vọng vốn đầu tư, năng lực sử dụng đòn bẩy tài chính của doanh nghiệp và đặc biệt là lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của mỗi đơn vị. Giá hay chi phí sử dụng vốn là chi phí cơ hội đối với doanh nghiệp và được xác định từ thị trường vốn. Trên góc độ người cung cấp vốn cho doanh nghiệp thì chi phí sử dụng vốn là tỷ suất sinh lời kỳ vọng mà họ đòi hỏi khi cung cấp vốn. Mức sinh lời này phải tương thích với mức độ chấp nhận rủi ro mà nhà đầu tư có khả năng gặp phải khi đầu tư vốn. Chính vì vậy, đối với cả nhà cung cấp vốn và doanh nghiệp huy động vốn đều phải cân nhắc giữa lợi ích kỳ vọng với các lợi ích buộc phải từ bỏ khi huy động và đầu tư vốn

- Hệ số khả năng thanh toán tổng quát (đã trình bày trong phân tích khái quát tình hình tài chính doanh nghiệp)

- Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu:

“Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu” là chỉ tiêu phản ánh mức độ đầu tư tài sản của doanh nghiệp bằng vốn chủ sở hữu. Trị số của chỉ tiêu này nếu càng lớn hơn 1, chứng tỏ mức độ độc lập về tài chính của doanh nghiệp càng giảm dần vì tài sản của doanh nghiệp được tài trợ chỉ một phần bằng vốn chủ sở hữu và ngược lại, trị số của chỉ tiêu “Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu” càng gần 1, mức độ độc lập về mặt tài chính của doanh nghiệp càng tăng vì hầu hết tài sản của doanh nghiệp được đầu tư bằng vốn chủ sở hữu. Chỉ tiêu này được tính như sau:

$$\text{Hệ số tài sản trên} \\ \text{vốn chủ sở hữu} = \frac{\text{Tài sản}}{\text{Vốn chủ sở hữu}}$$

Có thể viết lại chỉ tiêu này theo cách khác như sau:

$$\text{Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu} = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu} + \text{Nợ phải trả}}{\text{Vốn chủ sở hữu}} = 1 + \frac{\text{Nợ phải trả}}{\text{Vốn chủ sở hữu}}$$

Như vậy, để giảm “Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu”, các nhà quản lý phải tìm mọi biện pháp để giảm tỷ lệ nợ phải trả trên vốn chủ sở hữu. Có như vậy mới tăng cường được tính tự chủ về tài chính.

Nhằm thuận tiện cho việc đánh giá mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn, qua đó thấy rõ được chính sách huy động và sử dụng vốn, khi phân tích, có thể lập bảng sau:

Bảng 6.4: Bảng phân tích mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn

Chỉ tiêu	Cuối năm				Cuối năm N so với cuối năm...					
	(N-3)	(N-2)	(N-1)	N	(N - 3)		(N - 2)		(N - 1)	
					±	%	±	%	±	%
A	B	C	D	E	F	G	H	I	K	L
1. Hệ số tự tài trợ										
2. Hệ số tài trợ thường xuyên										
3. Hệ số khả năng thanh toán tổng quát										
4. Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu										

Qua bảng phân tích trên, các nhà phân tích sẽ nắm được các nội dung chủ yếu sau:

- Các cột B, C, D và E phản ánh trị số của từng chỉ tiêu ở thời điểm cuối kỳ tương ứng (cuối năm N và các năm liền kề trước năm N).

- Các cột F, H và K “±” phản ánh mức độ biến động về số tuyệt đối của từng chỉ tiêu theo thời gian. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ biến động về qui mô của từng chỉ tiêu.

+ Cột “%” (các cột G, I và L): phản ánh sự biến động về số tương đối theo thời gian của từng chỉ tiêu. Qua các cột này, các nhà phân tích sẽ thấy được mức độ tăng trưởng và xu hướng biến động theo thời gian của từng chỉ tiêu phản ánh mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn.

Bằng việc xem xét bảng phân tích trên, các nhà quản lý sẽ thấy được những đặc trưng trong chính sách huy động và sử dụng vốn của doanh nghiệp, xác định được tính hợp lý và an toàn của việc huy động vốn. Qua việc xem xét sự biến động của từng chỉ tiêu qua nhiều kỳ kinh doanh, gắn với điều kiện kinh doanh cụ thể, các nhà quản lý sẽ có quyết định huy động nguồn vốn nào với mức độ bao nhiêu là hợp lý, bảo đảm hiệu quả kinh doanh cao nhất và an ninh tài chính bền vững nhất.

2.3. Phân tích tình hình tài trợ và bảo đảm vốn cho hoạt động kinh doanh

2.3.1. Khái niệm và nội dung phân tích

Để tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh, các doanh nghiệp cần phải có tài sản, bao gồm tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. Việc bảo đảm đầy đủ nhu cầu về vốn hình thành tài sản là một vấn đề cốt yếu để bảo đảm cho quá trình kinh doanh được tiến hành liên tục và có hiệu quả.

Nhằm đáp ứng nhu cầu về vốn cho hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp cần phải tập hợp các biện pháp tài chính cần thiết cho việc huy động, hình thành nguồn tài trợ tài sản (nguồn vốn). Nguồn tài trợ tài sản (nguồn vốn) của doanh nghiệp được hình thành từ các nguồn sau:

+ Nguồn vốn chủ sở hữu (vốn đầu tư của chủ sở hữu ban đầu và bổ sung trong quá trình kinh doanh, các quỹ doanh nghiệp có nguồn gốc từ lợi nhuận, lợi nhuận chưa phân phối, các nguồn kinh phí, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản...);

+ Nguồn vốn vay (vay ngắn hạn, dài hạn, trung hạn ở ngân hàng và vay các đối tượng khác);

+ Nguồn vốn chiếm dụng trong quá trình thanh toán (nợ người cung cấp, nợ người lao động, nợ Ngân sách Nhà nước... kể cả số chiếm dụng bất hợp pháp).

Phân tích tình hình bảo đảm vốn cho hoạt động kinh doanh chính là việc xem xét mối quan hệ cân đối giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản của doanh nghiệp. Mối quan hệ này phản ánh cân bằng tài chính của doanh nghiệp. Vì thế, khi phân tích tình hình bảo đảm vốn cho hoạt động kinh doanh, các nhà phân tích thường xem xét tình hình bảo đảm vốn theo quan điểm luân chuyển vốn và tình hình bảo đảm vốn theo quan điểm ổn định nguồn tài trợ cùng và tình hình sử dụng nguồn tài trợ của doanh nghiệp.

2.3.2. Phân tích tình hình bảo đảm vốn theo quan điểm luân chuyển vốn

Xuất phát từ tính chất cân bằng của bảng cân đối kế toán, tổng giá trị tài sản luôn bằng với tổng giá trị nguồn vốn. Tính chất cân bằng được thể hiện bởi phương trình sau:

$$\begin{aligned} \text{Vốn chủ sở hữu} + \text{Vốn vay} + \text{Nguồn vốn thanh toán} &= \text{Tài sản ngắn hạn} \\ &+ \text{Tài sản dài hạn} + \text{Tài sản thanh toán} \end{aligned} \quad (1)$$

Trong đó, các chỉ tiêu trong phương trình (1) được thu thập trên bảng cân đối kế toán, cụ thể:

* Vốn chủ sở hữu: phản ánh tổng số vốn chủ sở hữu hiện có của doanh nghiệp. Chỉ tiêu “Vốn chủ sở hữu” là Mục B “Vốn chủ sở hữu”, Mã số 400.

* Vốn vay: phản ánh tổng số vốn vay, bao gồm: “Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn” (Mã số 320), “Vay và nợ thuê tài chính dài hạn” (Mã số 338), “Trái phiếu chuyển đổi” (Mã số 339), “Cổ phiếu ưu đãi” (Mã số 340).

* Nguồn vốn thanh toán: phản ánh toàn bộ số vốn mà doanh nghiệp đi chiếm dụng của các đối tác trong thanh toán (kể cả chiếm dụng bất hợp pháp). Nguồn vốn thanh toán bao gồm nguồn vốn thanh toán ngắn hạn và nguồn vốn thanh toán dài hạn; trong đó, nguồn vốn thanh toán ngắn hạn là số vốn chiếm dụng trong thanh toán mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải thanh toán cho các đối tác trong vòng một năm hay một chu kỳ kinh doanh. Nguồn vốn thanh toán ngắn hạn trong doanh nghiệp bao gồm:

- Phải trả người bán ngắn hạn (Mã số 311);
- Người mua trả tiền trước ngắn hạn (Mã số 312);
- Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (Mã số 313);
- Phải trả người lao động (Mã số 314);
- Chi phí phải trả ngắn hạn (Mã số 315);
- Phải trả nội bộ ngắn hạn (Mã số 316);
- Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (Mã số 317);
- Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn (Mã số 318);
- Các khoản phải trả ngắn hạn khác (Mã số 319);
- Dự phòng phải trả ngắn hạn (Mã số 321);
- Quỹ khen thưởng, phúc lợi (Mã số 322);
- Quỹ Bình ổn giá (Mã số 323);
- Giao dịch mua bán lại trái phiếu của chính phủ (Mã số 324).

Nguồn vốn thanh toán dài hạn trong doanh nghiệp gồm các khoản chiếm dụng trong thanh toán có thời hạn trên một năm hay ngoài một chu kỳ kinh doanh. Thuộc nguồn vốn thanh toán dài hạn trong doanh nghiệp gồm:

- Phải trả dài hạn người bán (Mã số 331);
- Người mua trả tiền trước dài hạn (Mã số 332);

- Chi phí phải trả dài hạn (Mã số 333)
- Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh (Mã số 334);
- Phải trả nội bộ dài hạn (Mã số 335);
- Doanh thu chưa thực hiện dài hạn (Mã số 336);
- Phải trả nội bộ dài hạn khác (Mã số 337);
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Mã số 341);
- Dự phòng phải trả dài hạn (Mã số 342);
- Quỹ phát triển khoa học công nghệ (Mã số 343)

* “Tài sản ngắn hạn” phản ánh giá trị tài sản ngắn hạn hiện có, không bao gồm các (tài sản) khoản phải thu phát sinh trong thanh toán. Chỉ tiêu “tài sản ngắn hạn” bao gồm: "Tiền và các khoản tương đương tiền" (Mã số 110), "Các khoản đầu tư tài chính" (Mã số 120), "Hàng tồn kho" (Mã số 140), "Chi phí trả trước ngắn hạn" (Mã số 151) và "Tài sản ngắn hạn khác" (Mã số 155).

* “Tài sản dài hạn” phản ánh giá trị tài sản dài hạn hiện có, không bao gồm các (tài sản) khoản phải thu phát sinh trong thanh toán. Chỉ tiêu “tài sản dài hạn” bao gồm: "Tài sản cố định" (Mã số 220), "Bất động sản đầu tư" (Mã số 230), “tài sản dở dang dài hạn” (Mã số 240), "Đầu tư tài chính dài hạn" (Mã số 250), "Chi phí trả trước dài hạn" (Mã số 261), “Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn” (Mã số 263) và "Tài sản dài hạn khác" (Mã số 268).

* Tài sản thanh toán là giá trị tài sản của doanh nghiệp nhưng bị các đối tác chiếm dụng, doanh nghiệp có trách nhiệm phải thu hồi. Thuộc tài sản thanh toán gồm tài sản thanh toán ngắn hạn và tài sản thanh toán dài hạn.

Tài sản thanh toán ngắn hạn bao gồm:

- Các khoản phải thu ngắn hạn (Mã số 130);
- Thuế GTGT được khấu trừ (Mã số 152);

- Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước (Mã số 153);
- Giao dịch mua bán lại trái phiếu của Chính phủ (Mã số 154);

Tài sản thanh toán dài hạn bao gồm:

- Các khoản phải thu dài hạn (Mã số 210);
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Mã số 262).

Xét theo quan điểm luân chuyển vốn, phương trình (1) có thể biến đổi như sau:

$$\text{(Vốn chủ sở hữu + Vốn vay)} - \text{(Tài sản ngắn hạn + Tài sản dài hạn)} = \text{Tài sản thanh toán - Nguồn vốn thanh toán} \quad (2)$$

Phương trình (2) có thể xảy ra các trường hợp sau đây:

* Trường hợp 1:

Số vốn mà doanh nghiệp bị chiếm dụng (phần chênh lệch giữa vốn chủ sở hữu và vốn vay lớn hơn số tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn tương ứng) đúng bằng số chênh lệch giữa giá trị tài sản phát sinh trong quá trình thanh toán với nguồn vốn chiếm dụng trong thanh toán

* Trường hợp 2:

Số vốn mà doanh nghiệp đi chiếm dụng (phần chênh lệch giữa số tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn lớn hơn số vốn chủ sở hữu và vốn vay) đúng bằng số chênh lệch giữa nguồn vốn chiếm dụng trong thanh toán với giá trị tài sản phát sinh trong quá trình thanh toán

* Trường hợp 3:

Vốn chủ sở hữu và vốn vay vừa đủ tài trợ cho tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

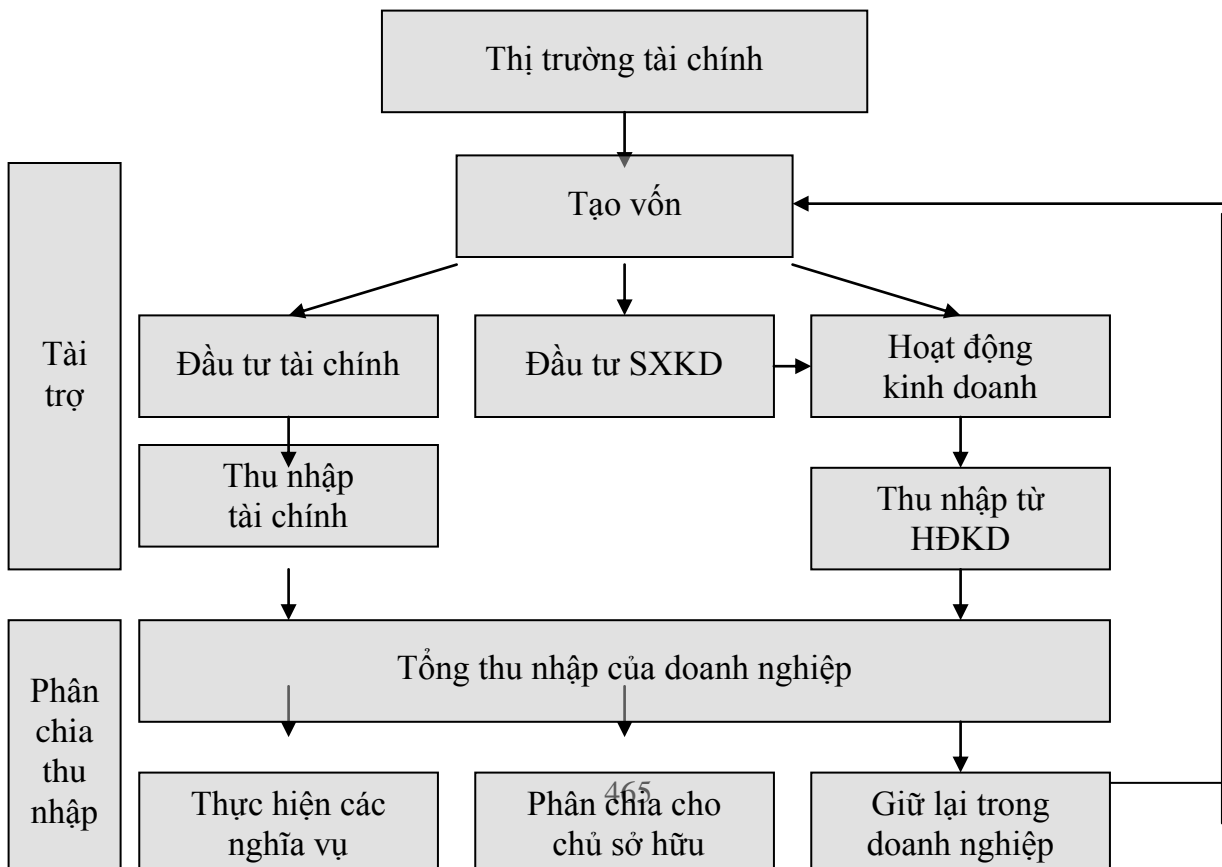
Phương trình (2) thể hiện rõ nét tình hình luân chuyển vốn của doanh nghiệp tại các thời điểm nghiên cứu. Doanh nghiệp có thể bị chiếm dụng nhiều vốn, cũng có thể đi chiếm dụng nhiều vốn. Vấn đề quan trọng là doanh nghiệp quản trị, ứng xử với vốn chiếm dụng như thế nào để nó tác động tích cực đến quá

trình, hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

2.3.3. Phân tích tình hình bảo đảm vốn theo tính ổn định của nguồn tài trợ

Phân tích tình hình đảm bảo vốn theo tính ổn định của nguồn tài trợ được thực hiện dựa trên cơ sở phân chia nguồn hình thành nên tài sản sử dụng trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp thành hai loại tương ứng với thời gian luân chuyển tài sản là Nguồn vốn ngắn hạn và nguồn vốn dài hạn. Nguồn vốn ngắn hạn là nguồn tài trợ mà doanh nghiệp sử dụng tạm thời vào vào hoạt động trong một thời gian ngắn nên còn gọi là nguồn tài trợ tạm thời. Thuộc nguồn vốn ngắn hạn (nguồn tài trợ tạm thời) bao gồm các khoản Nợ ngắn hạn. Nguồn vốn dài hạn là nguồn vốn mà doanh nghiệp được sử dụng lâu dài trong quá trình hoạt động. Nguồn vốn này thường xuyên tồn tại ở doanh nghiệp trong một chu kỳ kinh doanh để tài trợ cho tài sản sử dụng vào hoạt động của doanh nghiệp. Vì vậy nguồn vốn dài hạn còn gọi là nguồn tài trợ thường xuyên. Thuộc nguồn vốn dài hạn (nguồn tài trợ thường xuyên) bao gồm vốn chủ sở hữu và nợ dài hạn.

Mặt khác, quan sát chu trình tài chính của doanh nghiệp được biểu hiện qua sơ đồ 6.2: Sơ đồ chu trình tài chính doanh nghiệp



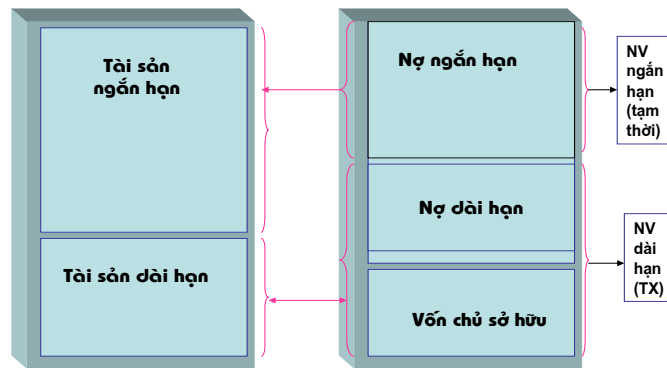
Chu trình đó cho thấy rõ 2 nghiệp vụ là tài trợ (gồm tạo vốn và đầu tư) và phân chia thu nhập. Việc phân chia thu nhập diễn ra sau hoạt động tài trợ một thời gian nhất định. Điều này xác định nguyên tắc cơ bản để đảm bảo cân bằng tài chính là: “Tài sản được tài trợ trong một thời gian không thấp hơn thời gian chuyển hoá tài sản ấy” nói khác đi: “Thời gian của nguồn vốn tài trợ phải không thấp hơn tuổi thọ của tài sản được tài trợ”. Như vậy, khi tính đến độ an toàn, ổn định trong việc tài trợ, nguyên tắc cân bằng tài chính đòi hỏi: Tài sản dài hạn chỉ được tài trợ bởi nguồn vốn dài hạn (nguồn tài trợ thường xuyên); nguồn vốn ngắn hạn (nguồn tài trợ tạm thời) chỉ tài trợ cho tài sản ngắn hạn.

Với nguyên tắc trên, khi phân tích mức độ đảm bảo vốn theo tính ổn định của nguồn tài trợ cần xác định phần nguồn vốn dài hạn, thường xuyên lưu lại doanh nghiệp được sử dụng để tài trợ cho tài sản luân chuyển liên tục, thời gian luân chuyển ngắn (tài sản ngắn hạn). Khi phân tích tình hình đảm bảo vốn theo tính ổn định của nguồn tài trợ nên sử dụng kết hợp 2 chỉ tiêu sau đây:

- Chỉ tiêu “Vốn lưu chuyển” là phần nguồn vốn dài hạn tài trợ cho Tài sản ngắn hạn.

Căn cứ vào Bảng cân đối kế toán, có thể khái quát cân bằng tài chính của doanh nghiệp theo góc độ ổn định nguồn tài trợ qua sơ đồ 6.3 sau đây:

Sơ đồ 6.3: Cân bằng tài chính theo góc độ ổn định nguồn tài trợ tài sản



Sơ đồ trên cho thấy cân bằng tài chính được thể hiện qua đẳng thức:

$$\begin{array}{rcccl}
 \text{Tài sản} & & & & \text{Nguồn vốn} \\
 \text{ngắn hạn} & + & \text{Tài sản} & = & \text{ngắn hạn} \\
 & & \text{dài hạn} & & \text{(Nguồn tài trợ} \\
 & & & & \text{tạm thời} \\
 & & & & + \text{Nguồn vốn dài hạn} \\
 & & & & \text{(Nguồn tài trợ thường} \\
 & & & & \text{xuyên)}
 \end{array}$$

Hay

$$\begin{array}{rcccl}
 \text{Tài sản} & & \text{Nguồn tài} & & \text{Nguồn tài trợ} & & \text{Tài sản dài} \\
 \text{ngắn hạn} & - & \text{trợ tạm thời} & = & \text{thường xuyên} & - & \text{hạn}
 \end{array}$$

Phân tích tình hình đảm bảo vốn theo tính ổn định của nguồn tài trợ thực chất là xem xét mối quan hệ giữa Nguồn vốn dài hạn (bao gồm nguồn vốn chủ sở hữu và vay dài hạn) với Tài sản dài hạn hay Tài sản ngắn hạn với nguồn vốn tạm thời.

Nếu nguồn vốn dài hạn lớn hơn tài sản dài hạn thì doanh nghiệp có vốn lưu chuyển. Đây là dấu hiệu an toàn đối với doanh nghiệp vì nó cho phép doanh nghiệp đương đầu được với những rủi ro có thể xảy ra như việc phá sản của khách hàng lớn, việc cắt giảm tín dụng của các nhà cung cấp kể cả việc thua lỗ nhất thời...

Vốn lưu chuyển (VLC) được xác định bằng công thức:

$VLC = \text{Nguồn vốn dài hạn} - \text{Tài sản dài hạn}$

Hay $VLC = (\text{Vốn chủ sở hữu} + \text{Nợ dài hạn}) - \text{Tài sản dài hạn}$

Hoặc $VLC = \text{Tài sản ngắn hạn} - \text{Nguồn vốn ngắn hạn}$

Công thức này cho thấy có 2 nhân tố ảnh hưởng đến vốn lưu chuyển là nguồn vốn dài hạn (nguồn tài trợ thường xuyên) và tài sản dài hạn hay vốn chủ sở hữu, Nợ dài hạn và tài sản dài hạn hoặc tài sản ngắn hạn và nợ ngắn hạn. Đi sâu xem xét từng nhân tố có thể thấy nguyên nhân ảnh hưởng đến vốn lưu chuyển.

Phương pháp phân tích được tiến hành là phương pháp so sánh kết hợp với phương pháp xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố. Cụ thể so sánh VLC liên hoàn giữa các điểm khác nhau đồng thời xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố bằng phương pháp cân đối và xác định những nguyên nhân ảnh hưởng. Những nguyên nhân thông thường dẫn đến sự biến động của vốn luân chuyển thường là:

- Nguyên nhân thuộc bản thân chính sách tài trợ như: giữ lại thu nhập để tăng vốn việc đi vay hay trả bớt nợ vay

- Nguyên nhân thuộc chính sách đầu tư như quyết định tăng cường hay giảm bớt đầu tư, những quyết định về đầu tư dài hạn hay đầu tư ngắn hạn..

- Nguyên nhân về hiệu quả kinh doanh và khả năng sinh lời

- Nguyên nhân về chính sách khấu hao và dự phòng

- ...

Trường hợp nguồn vốn dài hạn nhỏ hơn hoặc bằng tài sản dài hạn nghĩa là doanh nghiệp không có vốn lưu chuyển. Việc nguồn vốn dài hạn nhỏ hơn tài sản cố định và tài sản sử dụng trong dài hạn đồng nghĩa với việc doanh nghiệp đã dùng một phần nguồn vốn có thể sử dụng trong ngắn hạn để tài trợ cho Tài sản dài hạn. Kể cả khi nguồn vốn dài hạn bằng tài sản dài hạn điều đó có nghĩa: nguồn vốn dài hạn của doanh nghiệp vừa đủ để tài trợ cho tài sản dài hạn, cân bằng tài

chính trong trường hợp này tuy vẫn đạt được song tính ổn định chưa cao, nguy cơ vi phạm nguyên tắc cân bằng tài chính vẫn tiềm tàng. Đây là chính sách tài trợ không đem lại sự ổn định và an toàn, tình trạng bi đát về tài chính của doanh nghiệp đang diễn ra. Để tồn tại, ngoài việc liên tục phải đảo nợ, doanh nghiệp cần nhanh chóng thoát khỏi tình trạng này. Khi đó các đối tượng bên ngoài cần chú ý đánh giá các biện pháp doanh nghiệp sử dụng để thoát khỏi tình trạng bi đát xảy ra và khả năng thực hiện các biện pháp đó. Các phương pháp có thể sử dụng là thu hẹp quy mô tài sản cố định, thu hồi đầu tư dài hạn tài chính dài hạn, tăng vay dài hạn hay sử dụng các công cụ tài chính dài hạn...

Để có căn cứ đánh giá tính ổn định và bền vững của cân bằng tài chính, khi phân tích, các nhà phân tích cần thiết phải xem xét sự biến động của vốn lưu chuyển trong nhiều kỳ liên tục. Điều đó vừa khắc phục được sự sai lệch về số liệu do tính thời vụ hay chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp lại vừa cho phép dự đoán được tính ổn định và cân bằng tài chính trong tương lai.

Ngoài ra khi phân tích mức độ đảm bảo vốn trong doanh nghiệp các nhà phân tích còn tiến hành xem xét trong kỳ doanh nghiệp sử dụng nguồn vốn huy động được như thế nào, vào việc gì từ đó có đánh giá về tình hình tài chính. Để thực hiện việc này, trước hết cần liệt kê sự thay đổi các chỉ tiêu trên bảng cân đối giữa năm nay với năm kế trước. Sau đó lập bảng phân tích tình hình sử dụng nguồn tài trợ trong năm (bảng 6.10)

Bảng này được kết cấu thành 2 phần: Phần "Nguồn tài trợ" và Phần "Sử dụng nguồn tài trợ", mỗi phần được chia thành 2 cột: "Số tiền" và "Tỷ trọng") theo tiêu thức:

- . Nếu tăng phần tài sản, giảm phần nguồn vốn ghi vào phần sử dụng vốn.
- . Nếu tăng phần nguồn vốn, giảm phần tài sản thì ghi vào phần nguồn tài trợ vốn.

Bảng 6.5: Phân tích tình hình sử dụng nguồn tài trợ

Nguồn tài trợ	Số tiền	Tỷ trọng
Các chỉ tiêu nguồn vốn tăng Các chỉ tiêu tài sản giảm		
Cộng		100
Sử dụng nguồn tài trợ	Số tiền	Tỷ trọng
Các chỉ tiêu tài sản tăng Các chỉ tiêu nguồn vốn giảm		
Cộng		100

Thông qua bảng phân tích trên có thể thấy được, trong năm doanh nghiệp sử dụng vốn vào việc gì, làm thế nào mà thực hiện được các sử dụng đó, trên cơ sở ấy đánh giá được hiện tại doanh nghiệp đang gặp khó khăn hay đang có tình hình tài chính lành mạnh.

2.4. Phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán

2.4.1. Mục đích phân tích

Phân tích tình hình công nợ doanh nghiệp nhằm mục đích đánh giá được tình hình chiếm dụng vốn (bị và đi chiếm dụng), mức độ vốn bị chiếm dụng và đi chiếm dụng từ đó đánh giá công tác quản trị nợ, nắm được việc chấp hành kỷ luật thanh toán đánh giá được sức mạnh tài chính hiện tại, tương lai cũng như dự đoán được tiềm lực trong thanh toán và an ninh tài chính của doanh nghiệp.

Thực tế cho thấy, một doanh nghiệp có hoạt động tài chính tốt và lành mạnh, sẽ không phát sinh tình trạng dây dưa nợ nần, , khả năng thanh toán dồi dào. Ngược lại, khi một doanh nghiệp phát sinh tình trạng nợ nần dây dưa, kéo dài thì chắc chắn, chất lượng hoạt động tài chính của doanh nghiệp không cao (trong đó có quản lý nợ), thực trạng tài chính không mấy sáng sủa, khả năng thanh toán thấp. Vì thế, có thể nói, qua phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán của doanh nghiệp, các nhà quản lý có thể đánh giá được chất lượng và hiệu quả

hoạt động tài chính. Đó cũng chính là mục đích của phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán.

2.4.2. Phân tích tình hình công nợ.

Tình hình công nợ của doanh nghiệp thể hiện qua việc thu hồi các khoản nợ phải thu và việc chi trả các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp. Do các khoản nợ phải thu và nợ phải trả trong doanh nghiệp chủ yếu là các khoản nợ đối với người mua, người bán nên khi phân tích, các nhà phân tích chủ yếu đi sâu xem xét các khoản nợ phải thu người mua (tiền bán hàng hóa, dịch vụ...); khoản nợ phải trả người bán (tiền mua hàng hóa, vật tư, dịch vụ ...). Đối với các doanh nghiệp thường xuyên phát sinh các khoản nợ với Ngân sách, với đơn vị nội bộ, khi phân tích cũng cần xem xét các mối quan hệ thanh toán này. Về mặt tổng thể, khi phân tích tình hình công nợ, các nhà phân tích phải lựa chọn, tính toán và so sánh các chỉ tiêu sau đây và dựa vào sự biến động của các chỉ tiêu để nhận xét:

Có 2 nhóm chỉ tiêu phản ánh tình hình công nợ của doanh nghiệp bao gồm:

+ Các chỉ tiêu phản ánh quy mô công nợ: bao gồm các chỉ tiêu phản ánh “nợ phải thu” và “nợ phải trả” trên bảng cân đối kế toán.

+ Nhóm chỉ tiêu phản ánh cơ cấu công nợ, và trình độ quản lý nợ, gồm có: Hệ số các khoản phải thu, Hệ số các khoản phải trả, hệ số thu hồi nợ, kỳ thu hồi nợ bình quân, hệ số hoàn trả nợ, kỳ trả nợ bình quân.

- Hệ số các khoản phải thu:

$$\text{Hệ số các khoản phải thu} = \frac{\text{Các khoản phải thu}}{\text{Tổng tài sản}}$$

Chỉ tiêu này thể hiện mức độ bị chiếm dụng vốn của doanh nghiệp. Trong tổng tài sản của doanh nghiệp có bao nhiêu phần vốn bị chiếm dụng.

- Hệ số các khoản phải trả:

$$\text{Hệ số các khoản phải trả} = \frac{\text{Các khoản phải trả}}{\text{Tổng tài sản}}$$

Chỉ tiêu này phản ánh mức độ đi chiếm dụng vốn của doanh nghiệp và cho biết trong tổng tài sản của doanh nghiệp có bao nhiêu phần được tài trợ bằng nguồn vốn đi chiếm dụng.

- Số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn (vòng): Số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn là chỉ tiêu phản ánh trong kỳ kinh doanh, các khoản phải thu ngắn hạn quay được mấy vòng. Như đã phân tích ở trên, do số nợ phải thu trong các doanh nghiệp chủ yếu phát sinh trong quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ nên số vòng quay các khoản phải thu thường chỉ tính cho số tiền hàng bán chịu. Tuy nhiên các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp có thể sử dụng doanh thu thuần về bán hàng. Số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn được tính theo công thức:

$$\text{Số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn} = \frac{\text{Tổng số tiền hàng bán chịu (hoặc doanh thu thuần)}}{\text{Số dư bình quân các khoản phải thu ngắn hạn}}$$

Chỉ tiêu này cho biết mức độ hợp lý của số dư các khoản phải thu ngắn hạn và hiệu quả của việc thu hồi nợ ngắn hạn. Nếu số vòng quay của các khoản phải thu ngắn hạn lớn, chứng tỏ doanh nghiệp thu hồi tiền hàng kịp thời, ít bị chiếm dụng vốn. Tuy nhiên, số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn nếu quá cao sẽ không tốt vì có thể ảnh hưởng đến khối lượng hàng tiêu thụ do phương thức thanh toán quá chặt chẽ (chủ yếu là thanh toán ngay trong thời gian ngắn).

Trong công thức trên, số dư bình quân các khoản phải thu được tính như sau:

$$\text{Số dư bình quân khoản phải thu ngắn hạn} = \frac{\text{Phải thu ngắn hạn (đầu năm + cuối năm)}}{2}$$

Ngoài cách tính trên, chỉ tiêu "Số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn" còn có thể tính cho toàn bộ các khoản phải thu ngắn hạn hay từng khoản phải thu cụ thể (phải thu người bán, phải thu nội bộ...). Mỗi cách tính sẽ cho phép các nhà

quản lý đánh giá được tình hình thanh toán theo từng đối tượng.

- Thời gian thu tiền bình quân: Thời gian thu tiền (còn gọi là kỳ thu tiền bình quân) là chỉ tiêu phản ánh thời gian bình quân thu các khoản phải thu ngắn hạn. Chỉ tiêu này được tính như sau:

$$\text{Thời gian thu tiền bình quân} = \frac{\text{Thời gian của kỳ phân tích}}{\text{Số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn}}$$

Thời gian của kì phân tích thường lấy: 1 năm là 360 ngày, 1 quý là 90 ngày, 1 tháng là 30 ngày.

Thời gian thu tiền càng ngắn, chứng tỏ tốc độ thu hồi tiền hàng càng nhanh, doanh nghiệp ít bị chiếm dụng vốn. Ngược lại, thời gian thu tiền càng dài, chứng tỏ tốc độ thu hồi tiền hàng càng chậm, số vốn doanh nghiệp bị chiếm dụng nhiều.

Tuy nhiên, thời gian thu tiền ngắn quá sẽ gây khó khăn cho người mua, không khuyến khích người mua nên sẽ ảnh hưởng đến khả năng tiêu thụ sản phẩm và khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp trên thị trường.

Khi phân tích, cần tính toán và so sánh với thời gian bán chịu quy định cho khách hàng. Nếu thời gian thu tiền lớn hơn thời gian bán chịu quy định cho khách hàng thì việc thu hồi các khoản phải thu là chậm; ngược lại, số ngày quy định bán chịu cho khách hàng lớn hơn thời gian thu hồi tiền hàng bán ra, chứng tỏ việc thu hồi nợ sớm hơn so với kế hoạch về thời gian.

Đối với các doanh nghiệp mà nhịp điệu kinh doanh ổn định, ít bị ảnh hưởng của tính thời vụ và chu kỳ kinh doanh, chỉ tiêu "Thời gian thu tiền" còn có thể tính theo công thức sau:

$$\text{Thời gian thu tiền bình quân} = \frac{\text{Số dư các khoản phải thu cuối năm}}{\text{Mức tiền hàng bán chịu bình quân 1 ngày}}$$

Với cách tính này (từ số phản ánh số nợ phải thu tại thời điểm phân tích), các nhà quản lý biết được khoảng thời gian cần thiết để doanh nghiệp có thể thu

hồi hết các khoản nợ hiện tại.

- Số vòng quay các khoản phải trả ngắn hạn (vòng): là chỉ tiêu phản ánh trong kỳ kinh doanh, doanh nghiệp trả được bao nhiêu lần các khoản phải trả ngắn hạn, có thể xem xét riêng từng đối tượng như: mua chịu về vật tư, hàng hóa, tài sản, dịch vụ của các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, theo công thức sau:

$$\text{Số vòng quay các khoản phải trả ngắn hạn} = \frac{\text{Tổng số tiền chậm trả (Giá vốn hàng bán)}}{\text{Số dư bình quân các khoản phải trả ngắn hạn}}$$

Chỉ tiêu này cho biết mức độ hợp lý của số dư các khoản phải trả người bán và hiệu quả của việc thanh toán nợ. Nếu số vòng quay của các khoản phải trả lớn, chứng tỏ doanh nghiệp thanh toán tiền hàng kịp thời, ít đi chiếm dụng vốn nên tạo ra uy tín cao đối với người cung cấp. Tuy nhiên, số vòng quay các khoản phải trả nếu quá cao có thể ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp, bởi vì khi đó mức độ chiếm dụng vốn của DN ít, nên DN phải ứng thêm vốn cho hoạt động kinh doanh hoặc doanh nghiệp phải huy động mọi nguồn vốn để trả nợ (kể cả vay, bán rẻ hàng hoá, dịch vụ...).

Trong công thức trên, số dư bình quân các khoản phải trả được tính như sau:

$$\text{Số dư bình quân các khoản phải trả ngắn hạn} = \frac{\text{Tổng số nợ phải trả ngắn hạn đầu năm và cuối năm}}{2}$$

Ngoài cách tính trên, chỉ tiêu "Số vòng quay các khoản phải trả ngắn hạn" có thể tính cho toàn bộ các khoản phải trả ngắn hạn hay từng khoản phải trả cụ thể (phải trả người bán, phải trả khách hàng, phải trả nội bộ, phải nộp Ngân sách...). Mỗi một cách tính sẽ cho phép các nhà quản lý đánh giá được tình hình thanh toán theo từng đối tượng.

- Thời gian thanh toán: Thời gian thanh toán hay thời gian quay vòng các khoản phải trả ngắn hạn là chỉ tiêu phản ánh thời gian bình quân mà doanh nghiệp

thanh toán tiền cho chủ nợ trong kỳ. Chỉ tiêu này được tính như sau:

$$\text{Thời gian thanh toán bình quân} = \frac{\text{Thời gian của kỳ phân tích}}{\text{Số vòng quay các khoản phải trả ngắn hạn}}$$

Hay:

$$\text{Thời gian thanh toán bình quân} = \frac{\text{Số dư bình quân các khoản phải trả ngắn hạn}}{\text{Mức tiền chậm trả bình quân 1 ngày}}$$

Thời gian thanh toán tiền càng ngắn, chứng tỏ tốc độ thanh toán tiền càng nhanh, doanh nghiệp ít đi chiếm dụng vốn. Ngược lại, thời gian thanh toán tiền càng dài, tốc độ thanh toán tiền càng chậm, số vốn doanh nghiệp đi chiếm dụng nhiều.

Khi phân tích, cần tính toán và so sánh với thời gian mua chịu được người bán quy định cho doanh nghiệp. Nếu thời gian thanh toán tiền lớn hơn thời gian chậm trả được quy định thì việc thanh toán tiền là chậm trễ và ngược lại, số ngày quy định mua chịu lớn hơn thời gian thanh toán tiền, chứng tỏ việc thanh toán nợ sớm hơn so với kế hoạch về thời gian.

Cũng như chỉ tiêu "Thời gian thu tiền", trong các doanh nghiệp mà nhịp điệu kinh doanh ổn định, ít bị ảnh hưởng của tính thời vụ và chu kỳ kinh doanh, chỉ tiêu "Thời gian thanh toán" còn có thể tính theo công thức sau:

$$\text{Thời gian thanh toán bình quân} = \frac{\text{Số tiền hàng còn phải trả cuối năm}}{\text{Mức tiền chậm trả bình quân 1 ngày}}$$

Với cách tính này (từ số phản ánh số nợ phải trả tại thời điểm phân tích), các nhà quản lý biết được khoảng thời gian cần thiết để doanh nghiệp có thể trả hết các khoản nợ hiện tại.

Ngoài việc tính và so sánh các chỉ tiêu trên, để nắm được tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu và các khoản nợ phải trả trong kỳ của doanh nghiệp, các nhà phân tích tiến hành so sánh các khoản nợ phải thu, nợ phải trả giữa cuối

năm với đầu năm trên tổng số cũng như trên từng khoản nợ phải thu, nợ phải trả và số tiền nợ quá hạn cả về số tuyệt đối và số tương đối trên từng chỉ tiêu và dựa vào tình hình biến động cụ thể của từng chỉ tiêu để rút ra nhận xét.

Đối với các khoản phải thu, khi phân tích có thể lập bảng phân tích theo mẫu sau:

Bảng 6.6: Bảng phân tích tình hình công nợ phải thu

Chỉ tiêu	Kỳ gốc			Kỳ phân tích	Kỳ phân tích so với kỳ gốc					
	Kỳ 1	Kỳ 2	...		Kỳ 1		Kỳ 2		...	
					±	%	±	%	±	%
<p>I. Nợ phải thu ngắn hạn</p> <p>1. Phải thu của khách hàng <i>Trong đó: Phải thu quá hạn</i></p> <p>2. Trả trước cho người bán <i>Trong đó: Phải thu quá hạn</i></p> <p>3. Phải thu nội bộ <i>Trong đó: Phải thu quá hạn</i></p> <p>4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng <i>Trong đó: Phải thu quá hạn</i></p> <p><i>Trong đó: phải thu quá hạn</i></p> <p>6. Các khoản phải thu khác</p>										

<p><i>Trong đó:</i> Phải thu quá hạn</p> <p>7. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi.</p> <p>II. Nợ phải thu dài hạn</p> <p>1. Phải thu của khách hàng</p> <p><i>Trong đó:</i> Phải thu quá hạn</p> <p>2. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc</p> <p>3. Phải thu nội bộ</p> <p><i>Trong đó:</i> Phải thu quá hạn</p> <p><i>Trong đó: phải thu quá hạn</i></p> <p>5. Phải thu dài hạn khác</p> <p><i>Trong đó:</i> Phải thu quá hạn</p> <p>6. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi</p>	(...)	(...)	(...)							
Cộng:	(...)	(...)	(...)							

Số nợ còn phải thu được thu thập dựa vào Bảng cân đối kế toán và Thuyết minh báo cáo tài chính. Riêng số nợ phải thu quá hạn, các nhà phân tích phải dựa vào sổ chi tiết các đối tượng liên quan. Và do vậy, số nợ phải thu quá hạn chỉ được các nhà phân tích trong nội bộ doanh nghiệp sử dụng.

Đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ, do Bảng cân đối kế toán chưa phân loại nợ phải thu theo thời gian nên khi phân tích, các chỉ tiêu nợ phải thu sử dụng để phân tích là "Phải thu của khách hàng" (Mã số 131) và "Các khoản phải thu khác" (Mã số 136).

Bên cạnh các chỉ tiêu phản ánh quy mô các khoản phải thu – thể hiện mức độ vốn của DN bị chiếm dụng, thì cũng cần phải quan tâm đến các khoản Dự phòng phải thu khó đòi, bởi vì đây là chỉ tiêu phản ánh mức độ vốn mà DN coi như bị mất.

Để phân tích tình hình thanh toán các khoản phải trả, trên cơ sở Bảng cân đối kế toán và các tài liệu khác có liên quan, các nhà phân tích cũng lập bảng phân tích tương tự như phân tích tình hình thanh toán các khoản phải thu.

Bảng 6.7: Bảng phân tích tình hình công nợ phải trả

Chỉ tiêu	Kỳ gốc			Kỳ phân tích	Kỳ phân tích so với kỳ gốc						
	Kỳ 1	Kỳ 2	...		Kỳ 1		Kỳ 2		...		
					±	%	±	%	±	%	
I. Nợ phải trả ngắn hạn											
1. Phải trả cho người bán											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											
2. Người mua trả tiền trước											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											
3. Thuế và các khoản phải nộp NN											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											
4. Phải trả người lao động											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											
5. Phải trả nội bộ											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											
6. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											
5. Các khoản phải trả khác											
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>											

6. Dự phòng phải trả ngắn hạn										
7. Quỹ khen thưởng, phúc lợi										
8. Quỹ bình ổn giá										
II. Nợ phải trả dài hạn										
1. Phải trả cho người bán										
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>										
2. Người mua trả tiền trước dài hạn										
3. Chi phí phải trả dài hạn										
4. Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh										
5. Phải trả nội bộ										
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>										
6. Phải trả dài hạn khác										
<i>Trong đó: Nợ quá hạn</i>										
7. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả										
8. Dự phòng phải trả dài hạn										
9. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ										
Cộng:										

Số nợ còn phải trả cũng được thu thập dựa vào Bảng cân đối kế toán và Thuyết minh báo cáo tài chính. Trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ, các khoản phải trả được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán.

Đối với các nhà phân tích trong nội bộ doanh nghiệp, để có nhận xét, đánh giá đúng đắn về tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu, phải trả của doanh nghiệp, khi phân tích còn phải sử dụng các tài liệu kế toán quản trị để xác định tính chất, thời gian và nguyên nhân các khoản phải thu, phải trả; xem xét các biện pháp mà đơn vị áp dụng để thu hồi nợ hoặc thanh toán nợ; phân tích các nguyên nhân dẫn đến các khoản tranh chấp nợ phải thu, phải trả.

2.4.3 Phân tích khả năng thanh toán của doanh nghiệp

Khả năng thanh toán là khả năng sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp để ứng phó đối với các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp theo thời hạn phù hợp. Thông qua phân tích khả năng thanh toán có thể đánh giá thực trạng khả năng thanh toán các khoản nợ của doanh nghiệp, từ đó có thể đánh giá tình hình tài chính của doanh nghiệp, thấy được tiềm năng cũng như nguy cơ trong quá trình thanh toán những khoản nợ của doanh nghiệp để từ đó có những biện pháp xử lý kịp thời.

Khi phân tích khả năng thanh toán của doanh nghiệp ngoài việc tính toán và so sánh một số chỉ tiêu phản ánh khả năng thanh toán trên các nhà phân tích còn sử dụng chỉ tiêu "Hệ số khả năng đáp ứng nhu cầu thanh toán" để đánh giá khả năng thanh toán các khoản nợ trong thời gian tới :

$$\text{Hệ số khả năng thanh toán} = \frac{\text{Khả năng đáp ứng thanh toán}}{\text{Nhu cầu thanh toán}}$$

Hệ số khả năng thanh toán được tính cho cả thời kỳ hoặc cho từng giai đoạn (khả năng đáp ứng thanh toán ngắn hạn, khả năng đáp ứng thanh toán dài hạn, khả năng đáp ứng thanh toán tháng tới, khả năng đáp ứng thanh toán quý tới...). Nếu trị số của chỉ tiêu > 1, chứng tỏ doanh nghiệp bảo đảm khả năng đáp ứng thanh toán

và tình hình tài chính là bình thường hoặc khả quan. Trị số của chỉ tiêu "Hệ số khả năng đáp ứng nhu cầu thanh toán" càng lớn hơn 1 thì tình hình tài chính doanh nghiệp càng an toàn, vững chắc. Ngược lại khi hệ số này nhỏ hơn 1, thì an ninh tài chính của doanh nghiệp càng yếu kém, càng rủi ro. Và Khi "Hệ số khả năng đáp ứng nhu cầu thanh toán" ≈ 0 thì doanh nghiệp lâm vào tình trạng phá sản, vì không còn khả năng huy động nguồn lực tài chính để đáp ứng nhu cầu thanh toán được nữa.. Căn cứ vào các tài liệu hạch toán liên quan, tiến hành thu thập số liệu liên quan đến các khoản có thể dùng để thanh toán (khả năng đáp ứng thanh toán) với các khoản phải thanh toán (nhu cầu thanh toán) của doanh nghiệp, sắp xếp các chỉ tiêu này vào một bảng phân tích theo một trình tự nhất định. Với nhu cầu thanh toán, các chỉ tiêu được xếp theo mức độ khẩn trương của việc thanh toán (thanh toán ngay, chưa cần thanh toán ngay); còn với khả năng thanh toán, các chỉ tiêu lại được xếp theo khả năng huy động (huy động ngay, huy động trong thời gian tới...), trong đó có thể chi tiết theo tháng, quý, 6 tháng, năm...

Để thuận tiện cho việc phân tích, các nhà phân tích có thể lập bảng phân tích nhu cầu và khả năng đáp ứng thanh toán. Trên cơ sở bảng phân tích này, nhà quản lý sẽ tiến hành so sánh giữa khả năng thanh toán với nhu cầu thanh toán trong từng giai đoạn (thanh toán ngay, thanh toán trong tháng tới, thanh toán trong quý tới, thanh toán trong 6 tháng tới...). Việc so sánh này sẽ cho các nhà quản lý biết được liệu doanh nghiệp có bảo đảm được khả năng đáp ứng thanh toán trong từng giai đoạn hay không để đề ra các chính sách phù hợp. Trường hợp doanh nghiệp không bảo đảm khả năng đáp ứng thanh toán (khi các khoản có thể dùng để thanh toán nhỏ hơn các khoản phải thanh toán hay trị số của chỉ tiêu "Hệ số khả năng đáp ứng nhu cầu thanh toán" < 1), các nhà quản lý phải tìm kế sách để huy động nguồn tài chính kịp thời bảo đảm cho việc thanh toán nếu không muốn lâm vào tình trạng phá sản.

Các chỉ tiêu sử dụng để phân tích khả năng thanh toán của doanh nghiệp bao gồm:

- Hệ số khả năng thanh toán hiện hành (tổng quát)

$$\text{Hệ số khả năng thanh toán hiện hành (tổng quát)} = \frac{\text{Tổng tài sản}}{\text{Nợ phải trả}}$$

Chỉ tiêu này cho biết mối quan hệ giữa tổng tài sản mà doanh nghiệp đang quản lý, sử dụng với tổng số nợ phải trả (gồm cả nợ ngắn hạn và nợ dài hạn), phản ánh một đồng nợ phải trả được đảm bảo bằng bao nhiêu đồng tài sản. Thông thường hệ số này luôn lớn hơn 1, các chủ nợ sẽ yên tâm hơn khi doanh nghiệp có hệ số này cao, nếu yêu cầu doanh nghiệp huy động nợ phải trả không được vượt quá 3 lần vốn chủ sở hữu thì hệ số này là 1,33 lần, nếu hệ số này là 2 lần thì tỷ lệ Nợ phải trả/Vốn chủ sở hữu là 1/1, khi hệ số này lớn hơn 2 thì càng an toàn cho chủ nợ nhưng đòn bẩy tài chính sẽ thấp...

- Hệ số khả năng thanh toán hiện thời (ngắn hạn)

$$\text{Hệ số khả năng thanh toán hiện thời (ngắn hạn)} = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn}}{\text{Nợ ngắn hạn}}$$

Chỉ tiêu này cho biết nợ ngắn hạn của doanh nghiệp được đảm bảo thanh toán bằng bao nhiêu lần tài sản ngắn hạn hiện có. Để đảm bảo an toàn trong thanh toán nợ ngắn hạn hệ số này phải lớn hơn 1 hoặc tối thiểu phải bằng 1. Khi hệ số này mà nhỏ hơn 1 chứng tỏ doanh nghiệp đang trong tình trạng mạo hiểm về tài chính, vì mất cân bằng tài chính.

- Hệ số khả năng thanh toán nhanh

$$\text{Hệ số khả năng thanh toán nhanh} = \frac{\text{Tiền và tương đương tiền}}{\text{Nợ ngắn hạn}}$$

Chỉ tiêu này cho biết khả năng thanh toán nhanh các khoản nợ ngắn hạn của doanh nghiệp bằng tiền và tương đương tiền.

- Hệ số khả năng thanh toán tức thời

$$\text{Hệ số khả năng} \frac{\text{Tiền và tương đương tiền}}{\text{tức thời}} = \frac{\text{Tiền và tương đương tiền}}{\text{Nợ quá hạn, đến hạn}}$$

Chỉ tiêu này cho biết doanh nghiệp có khả năng thanh toán ngay bao nhiêu lần nợ quá hạn, đến hạn các khoản tiền và tương đương tiền hiện có, đồng thời chỉ tiêu này thể hiện việc chấp hành kỷ luật thanh toán của doanh nghiệp với chủ nợ.

- Hệ số khả năng thanh toán lãi vay

$$\text{Hệ số khả năng} \frac{\text{EBIT}}{\text{thanh toán lãi vay}} = \frac{\text{EBIT}}{\text{Lãi vay phải trả}}$$

Chỉ tiêu này cho biết bằng toàn bộ lợi nhuận trước lãi vay và thuế sinh ra trong kỳ có thể đảm bảo cho doanh nghiệp thanh toán được bao nhiêu lần tổng lãi vay phải trả trong kỳ từ huy động nguồn vốn nợ. Chỉ tiêu này càng lớn thì chứng tỏ hoạt động kinh doanh có khả năng sinh lời cao và đó là cơ sở đảm bảo cho tình hình tài chính của doanh nghiệp lành mạnh. Ngược lại chỉ tiêu này càng gần 1 thì hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp càng kém hiệu quả. Còn khi chỉ tiêu này mà nhỏ hơn 1 thì cho thấy hoạt động kinh doanh đang bị lỗ, thu nhập trong kỳ không đủ bù đắp chi phí.

- Hệ số khả năng chi trả bằng tiền (Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn)

$$\text{Hệ số khả năng} \frac{\text{Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh}}{\text{chi trả bằng tiền}} = \frac{\text{Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh}}{\text{Nợ ngắn hạn bình quân}}$$

Chỉ tiêu này cho biết dòng tiền thuần tạo ra trong kỳ từ hoạt động kinh doanh có thể đảm bảo hoàn trả được bao nhiêu lần tổng dư nợ ngắn hạn bình quân. Nếu trong mỗi kỳ kinh doanh đều tạo ra dòng tiền lưu chuyển thuần dương sẽ gia tăng dự trữ tiền cho kỳ sau, và lượng tiền này càng lớn thì doanh nghiệp càng có tiềm lực tài chính mạnh, ổn định để thanh toán nợ ngắn hạn cho các chủ nợ. Còn khi lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh âm thì sẽ gây khó khăn trong ứng phó với nhu cầu thanh toán ngắn hạn của doanh nghiệp, hơn nữa dòng tiền nội sinh này mất cân đối sẽ khiến doanh nghiệp phải tìm đến các dòng tiền dài hạn để

ứng phó nhu cầu thanh toán ngắn hạn, đó là dấu hiệu không tốt về thanh toán nợ cũng như quản trị dòng tiền.

Và dựa vào các chỉ tiêu phân tích ta lập bảng phân tích khả năng thanh toán 6.9

Bảng 6.9: Bảng phân tích khả năng thanh toán

Chỉ tiêu	Kỳ gốc 1	Kỳ gốc 2	...	Kỳ phân tích	Kỳ phân tích so với kỳ gốc 1		Kỳ phân tích so với kỳ gốc 2		...	
					±	%	±	%		
A	B	C		D	E	G	H	I		
a. Tổng tài sản										
b. Nợ phải trả										
11. Hệ số khả năng thanh toán										
$TQ = a/b$										
c. Tài sản ngắn hạn										
d. Nợ ngắn hạn										
22. Hệ số khả năng thanh toán ngắn hạn = c/d										
33. Hệ số khả năng thanh toán nhanh										
44. Hệ số khả năng thanh toán tức thời										
55. Hệ số khả năng thanh toán lãi vay										
6. Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn										

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2.5. Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ

2.5.1. Ý nghĩa phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ

Các hoạt động trong doanh nghiệp diễn ra dưới hình thái nào, thông qua nghiệp vụ kinh tế nào thì đều được biểu hiện hay cụ thể hoá dưới hình thái giá trị là tiền tệ. Mặc dù tiền không phải là tài sản duy nhất mà các doanh nghiệp phải có để thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh nhưng lại là yếu tố không thể thiếu trong quá trình này. Hơn nữa việc cân đối dòng tiền vào và tiền ra hợp lý là yếu tố rất quan trọng ảnh hưởng quyết định đến hiệu quả sản xuất kinh doanh cũng như ảnh hưởng đến khả năng thanh toán, rủi ro tài chính doanh nghiệp. Vậy việc phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ cung cấp thông tin cho người sử dụng các đánh giá về sự thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng thanh toán và khả năng của doanh nghiệp trong việc tạo ra các luồng tiền trong quá trình hoạt động. Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ giúp làm tăng khả năng đánh giá khách quan tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và khả năng so sánh giữa các doanh nghiệp vì nó loại trừ được ảnh hưởng của các phương pháp kế toán khác nhau cho cùng một giao dịch và hiện tượng. Điều này hạn chế được rất nhiều những nhược điểm của kế toán tĩnh ở Việt Nam, làm

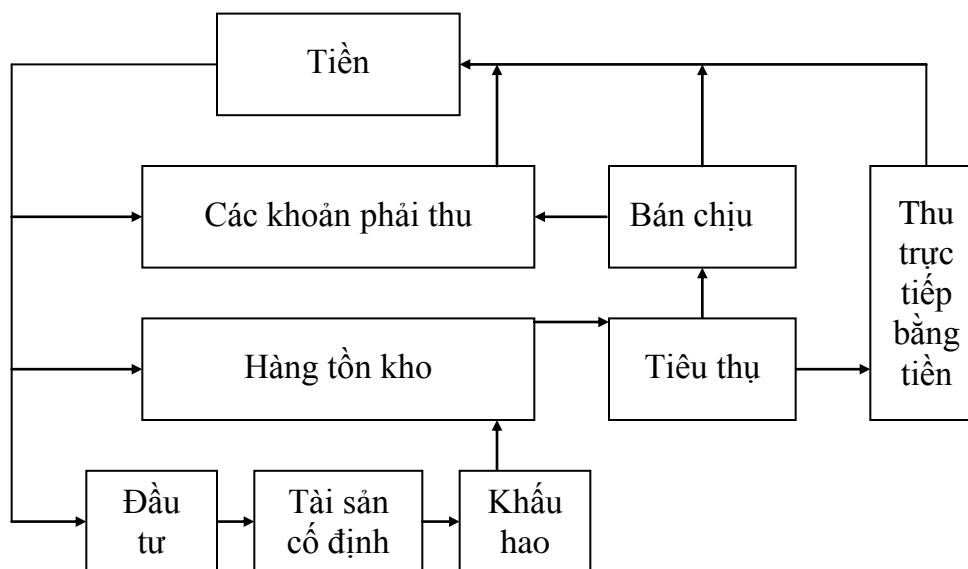
Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ là phân tích dòng lưu chuyển lượng tiền của doanh nghiệp thông qua các nghiệp vụ thu chi, thanh toán bằng tiền khi tiến hành hoạt động SXKD, hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính trong một kỳ nhất định. Việc phân tích xuất phát từ cân đối về thu chi tiền tệ thể hiện vòng lưu chuyển tiền tệ trong doanh nghiệp...

Phương trình cân đối của quá trình lưu chuyển tiền tệ là:

$$\begin{array}{ccccccc}
 & \text{Tiền} & & \text{Tiền} & & \text{Tiền} & & \text{Tiền} \\
 & \text{tồn đầu} & + & \text{thu} & = & \text{chi} & + & \text{tồn} \\
 & \text{kỳ} & & \text{trong} & & \text{trong} & & \text{cuối kỳ} \\
 & & & \text{kỳ} & & \text{kỳ} & & \\
 \end{array}$$

Vòng lưu chuyển tiền tệ ở doanh nghiệp phản ánh: lợi nhuận không đồng nhất với tiền mặt. Điều đó có nghĩa là ở một doanh nghiệp tạo ra nhiều lợi nhuận nhưng có thể thiếu hụt mạnh lượng tiền mặt cho nhu cầu chi tiêu. Hoặc do doanh nghiệp khả năng thanh toán bằng tiền mặt rất tốt, giảm rủi ro tài chính nhưng kết quả kinh doanh có thể thua lỗ nhiều kỳ liên tiếp. Tuy nhiên việc cân đối dòng tiền tốt lại có ý nghĩa đặc biệt quan trọng. Ở sơ đồ 6.1 trên cho thấy: tiền mặt, các hình thức biến đổi theo thời gian của tiền như hàng tồn kho, các khoản phải thu và quy trở lại thành tiền là mạch máu của doanh nghiệp. Nếu mạch máu (dòng tiền) bị tắc nghẽn nghiêm trọng hay dù chỉ thiếu hụt tạm thời cũng có thể dẫn doanh nghiệp đến chỗ phá sản có thể biểu diễn đơn giản qua sơ đồ 6.4 sau:

Sơ đồ 6.4: Vòng lưu chuyển tiền tệ



Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền cho phép trả lời tóm tắt câu hỏi “tiền từ đâu mang lại và tiền được chi ra cho mục đích gì” đồng thời cũng cho phép lý giải: Tại sao doanh nghiệp đang làm ăn có lãi mà vẫn phải

đi vay tiền để nộp thuế, vẫn có thể bị phá sản vì không có tiền để trả nợ. Điều đó tạo điều kiện cho dự báo về khả năng tài chính và sự phát triển tài chính của doanh nghiệp.

Phân tích khả năng tạo tiền và tình hình lưu chuyển tiền tệ dựa trên cơ sở số liệu chủ yếu từ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (theo mẫu B-03 Thông tư 200/2014/TT-BTC). Ngoài ra để phân tích tình hình lưu chuyển tiền tệ giúp doanh nghiệp đánh giá được khả năng chi trả thực tế cần xem xét mối quan hệ các chỉ tiêu trên cả Báo cáo lưu chuyển tiền với Bảng cân đối kế toán. Việc xem xét cần dựa trên hệ thống báo cáo liên tục, không nên chỉ dừng lại ở một báo cáo. Việc nghiên cứu lưu chuyển tiền tệ trong một số năm liên tiếp sẽ tạo ra cái nhìn sâu sắc và toàn diện hơn về tình hình tài chính của doanh nghiệp.

2.5.2. Phân tích khả năng tạo tiền

Phân tích khả năng tạo tiền nhằm đánh giá khả năng tạo tiền và mức độ đóng góp của từng hoạt động trong việc tạo ra tiền, giúp các chủ thể quản lý có thể đánh giá được quy mô, cơ cấu dòng tiền và trình độ tạo ra tiền của doanh nghiệp. Để phân tích khả năng tạo tiền, sử dụng 3 nhóm chỉ tiêu phản ánh quy mô, cơ cấu, trình độ tạo tiền của doanh nghiệp:

- + Phân tích quy mô tạo tiền của từng hoạt động và của cả doanh nghiệp trong từng kỳ thông qua các chỉ tiêu dòng tiền thu vào trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- + Xác định cơ cấu dòng tiền thông qua tỷ trọng dòng tiền thu vào của từng hoạt động trong tổng số dòng tiền thu vào của doanh nghiệp.

Khả năng tạo tiền ngoài việc thể hiện thông qua tổng tiền thu vào trong kỳ còn thể hiện ở lượng tiền thu vào từng hoạt động khác nhau. Vì thế việc phân tích được thực hiện trên cơ sở xác định tỷ trọng dòng tiền thu của từng hoạt động trong tổng dòng thu trong kỳ của doanh nghiệp qua công thức tổng quát sau đây:

$$\text{Tỷ trọng dòng tiền thu vào của từng hoạt động} = \frac{\text{Tổng số tiền thu vào của từng hoạt động}}{\text{Tổng số tiền thu vào trong kỳ}} \times 100$$

Tỷ trọng này thể hiện mức đóng góp của từng hoạt động trong việc tạo tiền của doanh nghiệp, nói khác đi đó là khả năng tạo tiền của từng hoạt động.

Do dòng tiền tệ của doanh nghiệp được lưu chuyển trong quá trình hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, nên khi phân tích chỉ tiêu tỷ trọng dòng tiền thu vào của từng hoạt động người ta thường tính toán riêng cho hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Cụ thể:

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ trọng dòng} \\ \text{tiền thu vào từ} \\ \text{hoạt động kinh} \\ \text{doanh} \end{array} = \frac{\text{Tổng số tiền thu vào của hoạt động kinh doanh}}{\text{Tổng số tiền thu vào trong kỳ}} \times 100$$

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ trọng dòng tiền} \\ \text{thu vào của hoạt} \\ \text{động đầu tư} \end{array} = \frac{\text{Tổng số tiền thu vào từng hoạt động đầu tư}}{\text{Tổng số tiền thu vào trong kỳ}} \times 100$$

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ trọng dòng tiền} \\ \text{thu vào từ hoạt} \\ \text{động tài chính} \end{array} = \frac{\text{Tổng số tiền thu vào của hoạt động tài chính}}{\text{Tổng số tiền thu vào trong kỳ}} \times 100$$

Nếu doanh nghiệp hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường thì trong kỳ tiền vào chủ yếu là từ hoạt động kinh doanh trong đó chủ yếu thu từ hoạt động bán hàng,

Khả năng tạo tiền từ chính các dòng tiền chi ra của doanh nghiệp xác định theo công thức:

$$\text{Hệ số tạo tiền} = \frac{\text{Tổng số tiền thu trong kỳ}}{\text{Tổng số tiền chi ra trong kỳ}}$$

Phương pháp phân tích:

Khi phân tích, các nhà phân tích tiến hành so sánh trị số của các chỉ tiêu trên giữa kỳ này với kỳ trước, căn cứ vào sự biến động và trị số của chỉ tiêu kết hợp với tình hình cụ thể về từng khoản tiền thu vào và xu hướng biến động mà có kết luận phù hợp. Tổng hợp bảng phân tích 6.10 sau:

Bảng 6.10: Phân tích khả năng tạo tiền của doanh nghiệp

Chỉ tiêu	Kỳ phân tích		Kỳ gốc		So sánh		
	Số tiền	TT	Số tiền	TT	Tăng giảm	Tỷ lệ	Tỷ trọng
I. Dòng tiền thu vào từ hđkd							
1. Tiền thu từ bán hàng, CC DV và doanh thu khác							
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh							
II. Dòng tiền thu vào từ hđ đầu tư							
2. Tiền thu từ TLý, nh bán TSCĐ và các TSDH khác							
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia							
III. Dòng tiền thu vào từ hđ tài chính							
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở							

hữu							
3. Tiền vay NH, DH nhận được							
Dòng tiền thu vào trong kỳ							

Nếu tỷ trọng dòng tiền thu từ hoạt động kinh doanh cao thể hiện tiền được tạo ra chủ yếu từ hoạt động kinh doanh bằng việc bán hàng được nhiều, thu tiền từ khách hàng lớn, giảm các khoản phải thu tránh rủi ro... Đó là dấu hiệu tốt nó cho thấy khả năng tạo tiền ở doanh nghiệp là cao và đây là nguồn đảm bảo cho khả năng thanh toán của doanh nghiệp.

Nếu tỷ trọng tiền thu từ hoạt động đầu tư cao chứng tỏ doanh nghiệp đã thu hồi các khoản đầu tư về chứng khoán, thu lãi từ hoạt động đầu tư, nhượng bán tài sản cố định.. nếu do thu lãi thì đó là điều bình thường. Tuy nhiên, nếu chỉ có thế thì tỷ trọng không thể lớn. Trường hợp do thu hồi tiền đầu tư và nhượng bán tài sản cố định thì phạm vi ảnh hưởng của doanh nghiệp bị thu hẹp và năng lực sản xuất, kinh doanh sẽ giảm sút.

Nếu tiền thu được chủ yếu từ hoạt động tài chính thông qua việc phát hành cổ phiếu hoặc đi vay.. điều đó cho thấy trong kỳ doanh nghiệp đã sử dụng vốn từ bên ngoài nhiều hơn.

Việc nghiên cứu dòng tiền của từng loại hoạt động cho thấy: nếu dòng tiền thu vào trong kỳ chủ yếu được tạo ra không phải bởi hoạt động kinh doanh thì đó là điều bất thường. Các đối tượng cần tìm hiểu nguyên nhân, kiểm tra lại tình hình hoạt động nhất là hoạt động kinh doanh, điều chỉnh việc sử dụng vốn đặc biệt là vốn vay trong kỳ tới.

2.5.3. Phân tích tình hình lưu chuyển tiền tệ

Phân tích tình hình lưu chuyển tiền tệ giúp các đối tượng quan tâm có cái nhìn sâu hơn về những dòng tiền của doanh nghiệp, biết được những nguyên nhân,

tác động ảnh hưởng đến tình hình tăng giảm vốn bằng tiền và các khoản tương đương tiền trong kỳ.

Khi phân tích lưu chuyển tiền tệ trong mối liên hệ với các hoạt động cần sử dụng chỉ tiêu: Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ. Tính toán chỉ tiêu này ở mỗi doanh nghiệp xảy ra 1 trong 3 khả năng: dương, âm, bằng 0.

Chỉ tiêu này bị tác động bởi 3 nhân tố chủ yếu:

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh
- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư
- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính

Cụ thể hơn, có mối quan hệ cân đối sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Lưu chuyển tiền} & & \text{Lưu chuyển tiền} & & \text{Lưu chuyển} & & \text{Lưu chuyển} \\ \text{thuần trong} & = & \text{thuần của hoạt} & + & \text{tiền thuần của} & + & \text{tiền thuần từ} \\ \text{kỳ} & & \text{động kinh doanh} & & \text{hoạt động đầu} & & \text{hoạt động tài} \\ & & & & \text{tư} & & \text{chính} \end{array}$$

Trong đó:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Lưu chuyển tiền} & & \text{Tổng số tiền thu} & & \text{Tổng số chi ra} \\ \text{thuần của từng hoạt} & = & \text{vào của từng hoạt} & - & \text{của từng hoạt} \\ \text{động} & & \text{động} & & \text{động} \end{array}$$

Thực tế, mỗi doanh nghiệp khi xem xét chỉ tiêu này có thể xảy ra một trong các trường hợp sau đây:

Bảng 6.11: Bảng tổng hợp đánh giá tình hình lưu chuyển tiền

Các trường hợp có thể xảy ra	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Lưu chuyển tiền thuần từ HĐKD	+	+	+	+	-	-	-	-

2. Lưu chuyển tiền thuần từ HĐĐT	+	+	-	-	+	+	-	-
3. Lưu chuyển tiền thuần từ HĐTC	+	-	+	-	+	-	+	-
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ	+	?	?	?	?	?	?	-

(Đơn vị tính: ... đồng)

Chú giải:

Dấu (+) là dòng tiền dương (thu > chi)

Dấu (-) là dòng tiền âm (thu < chi)

Dấu (?) là có thể xảy ra 1 trong 3 trường hợp ≥ 0 hoặc < 0

Trong mỗi trường hợp cụ thể của bảng trên, việc xét đoán trị số của chỉ tiêu này là khác nhau, tuy nhiên có thể đưa ra 2 nhận định một cách tương đối chắc chắn như sau:

Thứ nhất: Về tổng thể, dòng lưu chuyển tiền thuần của doanh nghiệp nếu dương không thể khiến đơn vị gặp nguy hiểm ngay, còn nếu âm là dấu hiệu không bình thường đã xuất hiện.

Thứ hai: Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh dương sẽ kiến tạo bình yên cho doanh nghiệp, nếu dòng tiền này âm là đang có sự bất ổn trong kinh doanh.

Trong trường hợp doanh nghiệp đã có định mức dự trữ tiền tối ưu (chỉ tiêu: Tiền và tương đương tiền đầu kỳ, cuối kỳ tuân thủ theo định mức hợp lý, lưu chuyển tiền thuần trong kỳ luôn bằng 0 (tức là cân đối thu, chi trong kỳ) thì cần xem xét từng trường hợp, tương ứng với từng giai đoạn trong chu kỳ tăng trưởng và điều kiện cụ thể của doanh nghiệp.

Sử dụng phương pháp so sánh để thấy được sự biến động của các dòng tiền, phương pháp cân đối để xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến lưu chuyển tiền

thuần của doanh nghiệp. Trên cơ sở đó đưa ra những nhận định, đánh giá, dự báo dòng tiền của doanh nghiệp.

Một số nhận định:

* **Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ dương:** Tức là tổng dòng tiền thu vào đã lớn hơn tổng dòng tiền đã chi ra, thể hiện quy mô vốn bằng tiền của doanh nghiệp đang tăng trưởng.

Nếu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh dương, thể hiện hoạt động kinh doanh tạo nên sự gia tăng tiền mặt cho doanh nghiệp, đó là kênh tạo ra sự tăng trưởng vốn bằng tiền an toàn và bền vững nhất. Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh dương sẽ duy trì sự hoạt động của doanh nghiệp, là cơ sở để doanh nghiệp tồn tại và phát triển.

Nếu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư dương, kết quả đó có được do thu lãi vay hay cổ tức, lợi nhuận được chia thì đó cũng là kênh tạo sự tăng trưởng vốn bằng tiền an toàn. Song kết quả đó có được do thu hồi tiền đầu tư và thanh lý, nhượng bán tài sản cố định thì đó lại là yếu tố tạo ra sự tăng trưởng vốn bằng tiền không bền vững.

Nếu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính dương, đó sẽ là kênh tạo ra sự tăng trưởng vốn bằng tiền phụ thuộc vào những người cung cấp vốn. Kênh tạo tiền này cho thấy quy mô nguồn vốn huy động cũng như trách nhiệm pháp lý của doanh nghiệp đối với những người cung cấp vốn đang gia tăng.

* **Lưu chuyển tiền thuần âm:** Tổng dòng tiền đã thu vào nhỏ hơn tổng dòng tiền đã chi ra, thể hiện quy mô vốn bằng tiền của doanh nghiệp đang bị giảm sút, ảnh hưởng đến mức độ an toàn ngân quỹ của doanh nghiệp, cũng như an ninh tài chính doanh nghiệp nói chung.

Nếu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh âm, thể hiện doanh nghiệp đang gặp khó khăn trong việc tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ; trong việc thu tiền bán hàng và cung cấp dịch vụ. Tình trạng đó kéo dài sẽ tác động tiêu

cực đến tình hình tài chính của doanh nghiệp: vốn ứ đọng, vốn bị chiếm dụng gia tăng, nguồn tài trợ tăng, chi phí sử dụng vốn tăng... Doanh nghiệp cần nhanh chóng thoát khỏi tình trạng đó. Nếu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư âm, thể hiện năng lực sản xuất, năng lực kinh doanh của doanh nghiệp đang có xu hướng phát triển. Và nếu lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính âm, cho thấy số tiền huy động từ các nhà cung cấp vốn giảm, tình hình đó có thể do doanh nghiệp tăng được nguồn tài trợ bên trong hay nhu cầu cần tài trợ giảm trong kỳ.

Phân tích lưu chuyển tiền theo từng hoạt động và trong mối liên hệ với các hoạt động giúp các đối tượng quan tâm biết được những nguyên nhân, tác động ảnh hưởng đến tình hình tăng giảm vốn bằng tiền và các khoản tương đương tiền trong kỳ.

Khi phân tích cần chú ý, hoạt động kinh doanh là hoạt động chủ yếu trong doanh nghiệp, trong một thời gian dài, cần thiết phải tạo ra dòng tiền thuần dương thì doanh nghiệp mới có khả năng tồn tại. Dòng tiền thuần từ hoạt động kinh doanh dương sẽ duy trì hoạt động của doanh nghiệp được liên tục, từ đó kéo theo các hoạt động khác như đầu tư, tài trợ... gia tăng. Dòng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính trong một kỳ nào đó không nhất thiết phải dương. Trong nhiều trường hợp, dòng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính âm lại thể hiện doanh nghiệp đang phát triển và trả được nợ nhiều hơn đi vay.

Bảng 6.12: Phân tích tình hình lưu chuyển tiền của doanh nghiệp

(Đơn vị tính:... đồng)

Chỉ tiêu	Kỳ PT	Kỳ gốc	Chênh lệch	Tỷ lệ
Dòng tiền thuần từ HĐKD				
Dòng tiền thuần từ HĐĐT				
Dòng tiền thuần từ HĐTC				

1. Tổng dòng tiền thuần				
Dòng tiền thu từ HĐKD				
Dòng tiền thu từ HĐĐT				
Dòng tiền thu từ HĐTC				
2. Tổng dòng tiền thu				
Dòng tiền chi từ HĐKD				
Dòng tiền chi từ HĐĐT				
Dòng tiền chi từ HĐTC				
3. Tổng dòng tiền chi				

Sự thay đổi dòng lưu chuyển tiền của toàn doanh nghiệp cũng như trong từng loại hoạt động không những cho chúng ta thông tin về tiềm lực tài chính thực sự của doanh nghiệp, những xét đoán tổng thể về các chính sách tài chính lớn của doanh nghiệp như: chính sách huy động vốn, chính sách đầu tư... mà còn cung cấp cả những đánh giá quan trọng về chiến lược sản xuất, chiến lược quản trị bán hàng... Việc quản trị dòng tiền hiệu quả sẽ góp phần tối ưu hóa dòng tiền, lành mạnh hóa tình hình tài chính của doanh nghiệp.

2.6. Phân tích tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp

Tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong mỗi thời kỳ ảnh hưởng có tính chất quyết định đến chính sách phân phối lợi nhuận và có ảnh hưởng lớn đến sức mạnh tài chính của doanh nghiệp trong mỗi kỳ. Thông tin về tình hình và kết quả kinh doanh cung cấp cho các chủ thể quản lý quan về tình hình kinh doanh và kết quả hoạt động theo từng lĩnh vực, các yếu tố doanh thu, chi phí đã tác động thế nào đến kết quả kinh doanh, xác định được trọng điểm cần quản lý và tiềm năng cần khai thác để tăng thêm quy mô, tỷ lệ sinh lời hoạt động cho doanh nghiệp.

Nội dung phân tích tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm:

- Phân tích đánh giá chung kết quả kinh doanh của doanh nghiệp
- Phân tích lợi nhuận gộp từ bán hàng và cung cấp dịch vụ

2.6.1. Phân tích đánh giá chung kết quả kinh doanh của doanh nghiệp

Để đánh giá chung tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp ta sử dụng B 02-DN thông qua 2 nhóm chỉ tiêu sau:

+ Các chỉ tiêu chủ yếu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phản ánh quy mô thu nhập, chi phí, kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ theo tổng số và từng lĩnh vực hoạt động. Trong đó, chỉ tiêu lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh và các nhân tố ảnh hưởng trong công thức sau:

$$\begin{array}{r}
 \text{LN} \\
 \text{thuần} \\
 \text{từ hoạt} \\
 \text{động} \\
 \text{kinh} \\
 \text{doanh}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \text{DTT từ} \\
 \text{BH và} \\
 \text{CCDV}
 \end{array}
 \begin{array}{r}
 \text{Giá} \\
 \text{vốn} \\
 \text{hàng} \\
 \text{bán}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{r}
 \text{DT tài} \\
 \text{chính}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Chi} \\
 \text{phí tài} \\
 \text{chính}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Chi} \\
 \text{phí} \\
 \text{bán} \\
 \text{hàng}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{CP} \\
 \text{quản} \\
 \text{lý} \\
 \text{DN}
 \end{array}$$

Đây là chỉ tiêu phản ánh kết quả hoạt động chính của doanh nghiệp nên cần đặc biệt quan tâm.

+ Các chỉ tiêu phản ánh tình hình quản trị chi phí và các chỉ tiêu phản ánh hiệu quả hoạt động. Các chỉ tiêu này cho biết cơ cấu chi phí, trình độ tổ chức hoạt động kinh doanh, các lĩnh vực kinh doanh tiềm năng hoặc nguy cơ của doanh nghiệp.

* Phân tích tình hình quản trị chi phí

Khi phân tích đánh giá tình hình quản trị chi phí của doanh nghiệp ta sử dụng các chỉ tiêu: Hệ số giá vốn hàng bán, Hệ số chi phí bán hàng, Hệ số chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Hệ số giá vốn hàng bán: được xác định bằng công thức sau:

$$\frac{\text{Hệ số giá vốn hàng bán}}{\text{hàng bán}} = \frac{\text{Trị giá vốn hàng bán}}{\text{Doanh thu thuần}}$$

Chỉ tiêu này cho biết cứ 1 đồng doanh thu thuần thu được doanh nghiệp phải bỏ ra bao nhiêu đồng giá vốn hàng bán. Hệ số giá vốn hàng bán càng nhỏ chứng tỏ việc quản lý các khoản chi phí giá vốn hàng bán càng tốt và ngược lại.

- Hệ số chi phí bán hàng: Hệ số chi phí bán hàng được xác định bằng công thức sau:

$$\frac{\text{Hệ số chi phí bán hàng}}{\text{hàng}} = \frac{\text{Chi phí bán hàng}}{\text{Doanh thu thuần}}$$

Chỉ tiêu này phản ánh để thu được 1 đồng doanh thu thuần doanh nghiệp phải bỏ ra bao nhiêu đồng chi phí bán hàng

Hệ số chi phí bán hàng càng nhỏ chứng tỏ doanh nghiệp tiết kiệm chi phí bán hàng và kinh doanh càng có hiệu quả và ngược lại.

- Hệ số chi phí quản lý doanh nghiệp: Chỉ tiêu này được xác định như sau

$$\frac{\text{Hệ số chi phí quản lý doanh nghiệp}}{\text{lý doanh nghiệp}} = \frac{\text{Chi phí quản lý doanh nghiệp}}{\text{Doanh thu thuần}}$$

Chỉ tiêu này cho biết : để thu được 1 đồng doanh thu thuần doanh nghiệp phải chi bao nhiêu đồng chi phí quản lý.

Hệ số chi phí quản lý doanh nghiệp trên doanh thu thuần càng nhỏ chứng tỏ hiệu quả quản lý các khoản chi phí của doanh nghiệp càng cao và ngược lại.

- ***Phân tích hiệu quả hoạt động:***

Khi phân tích hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, người ta sử dụng các chỉ tiêu: Hệ số sinh lời hoạt động ròng, Hệ số sinh lời hoạt động trước thuế và lãi vay

- Hệ số sinh lời hoạt động ròng (ROS): Chỉ tiêu này được xác định như sau:

$$\text{Hệ số sinh lời hoạt động sau thuế} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Tổng luân chuyển thuần}}$$

Trong đó : Tổng luân chuyển thuần = Doanh thu thuần + Doanh thu tài chính + Thu nhập khác

Chỉ tiêu này cho biết cứ 1 đồng thu nhập trong kỳ thì DN thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế.

- Hệ số sinh lời từ hoạt động kinh doanh

$$\text{Hệ số sinh lời HĐ kinh doanh} = \frac{\text{Lợi nhuận thuần từ HĐKD}}{\text{Doanh thu thuần + Doanh thu TC}}$$

- Hệ số sinh lời từ hoạt động bán hàng: Chỉ tiêu này được tính toán như sau:

$$\text{Hệ số sinh lời từ hoạt động bán hàng} = \frac{\text{Lợi nhuận từ hoạt động bán hàng}}{\text{Doanh thu thuần từ BH \& CCDV}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Lợi nhuận thuần} \\ \text{từ hoạt động bán} \\ \text{hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Lợi nhuận gộp} \\ \text{về BH và} \\ \text{CCDV} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí quản lý} \\ \text{doanh nghiệp} \end{array}$$

Hệ số sinh lời từ hoạt động bán hàng phản ánh khả năng sinh lời từ hoạt động sản xuất kinh doanh chính của DN, cho biết: bình quân cứ 1 đồng doanh thu thuần thu được có bao nhiêu đồng lợi nhuận từ hoạt động bán hàng

* **Phương pháp phân tích:** Khi phân tích khái quát kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp ta sử dụng phương pháp so sánh để so sánh các chỉ tiêu kỳ phân tích với kỳ gốc (kỳ này với kỳ trước) đánh giá theo từng lĩnh vực hoạt động để kịp thời phát hiện lĩnh vực hoạt động nào hiệu quả hoặc kém hiệu quả, khâu quản lý nào trong quy trình hoạt động kinh doanh cần điều chỉnh để tăng năng lực cạnh tranh và tìm kiếm lợi nhuận cho doanh nghiệp

* **Tóm tắt :** Chỉ tiêu và phương pháp phân tích chung tình hình, kết quả kinh doanh trên bảng phân tích 6.13

Bảng 6.13: Phân tích chung tình hình và kết quả kinh doanh:

Chỉ tiêu	Kỳ phân tích	Kỳ gốc 1	Kỳ gốc 2	...	Kỳ phân tích so với kỳ gốc 1		Kỳ phân tích so với kỳ gốc 2		...
					±	%	±	%	
1. Tổng luân chuyển thuần									
2. Doanh thu thuần									
3. Giá vốn hàng bán									
4. Lợi nhuận gộp...									
. Lợi nhuận kế toán trước thuế									

6. Lợi nhuận sau thuế									
7. Hệ số giá vốn hàng bán									
8. Hệ số chi phí bán hàng									
...									
16. Hệ số sinh lời hoạt động sau thuế									
...									

*** Các nguyên nhân ảnh hưởng đến sự biến động của tình hình hoạt động và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp**

- Phụ thuộc vào quá trình sản xuất sản phẩm về số lượng, chất lượng, mẫu mã, chủng loại sản phẩm.

- Phụ thuộc vào chính sách kinh doanh của DN

- Phụ thuộc vào quá trình tiêu thụ sản phẩm

- Phụ thuộc vào việc sử dụng chi phí của DN trong kỳ

- Phụ thuộc vào uy tín của DN trên thị trường

- Phụ thuộc vào chính sách của nhà nước..

2.6.2. Phân tích lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ

Vì lợi nhuận phản ánh kết quả kinh doanh, các nhân tố tác động tới lợi nhuận bán hàng ảnh hưởng quyết định đối với việc ra quyết định kinh doanh nên khi phân tích tình hình và kết quả kinh doanh, cần đi sâu xem xét chỉ tiêu lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ nhằm tìm giải pháp tăng lợi nhuận của doanh nghiệp một cách bền vững. Lợi nhuận gộp về bán hàng cao và ngày càng gia tăng là điều kiện để tăng lợi nhuận trước thuế, lợi nhuận sau thuế. Đây cũng là điều kiện để gia tăng hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp. Chỉ tiêu lợi nhuận

gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ được tính toán dựa vào công thức sau:

Chỉ tiêu lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ được lấy từ (Mã số 20) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, tuy nhiên để phân tích chỉ tiêu này cần căn cứ vào các tài liệu chi tiết trên các báo cáo tiêu thụ sản phẩm, hay báo cáo bán hàng của doanh nghiệp.

Nếu gọi:

+ LG_0 ; LG_1 : lần lượt là tổng lợi nhuận gộp bán hàng và cung cấp dịch vụ kỳ gốc, kỳ phân tích;

+ S_{0i} ; S_{1i} : lần lượt là số lượng sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ i tiêu thụ kỳ gốc, kỳ phân tích;

+ g_{0i} ; g_{1i} : lần lượt là doanh thu thuần (giá bán thuần) đơn vị sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ i kỳ gốc, kỳ phân tích;

+ gv_{0i} ; gv_{1i} : lần lượt là giá vốn đơn vị sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ i tiêu thụ kỳ gốc, kỳ phân tích.

Ta có:

$$LG_0 = \sum_{i=1}^n S_{0i} \cdot (g_{0i} - gv_{0i})$$

$$LG_1 = \sum_{i=1}^n S_{1i} \cdot (g_{1i} - gv_{1i})$$

Trong đó, giá bán thuần đơn vị sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ i tiêu thụ là phần chênh lệch giữa doanh thu với các khoản giảm trừ doanh thu (giảm giá hàng bán, chiết khấu thương mại) tính trên một đơn vị sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ tiêu thụ.

Bằng việc so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc đồng thời sử dụng phương pháp loại trừ để nghiên cứu, xem xét sự biến động của chỉ tiêu lợi nhuận gộp về tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ. Việc phân tích tình hình biến động lợi nhuận

gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ được tiến hành theo trình tự sau:

Bước 1: Xác định mức chênh lệch về số tuyệt đối của lợi nhuận gộp và bán hàng và cung cấp dịch vụ giữa kỳ phân tích với kỳ gốc:

Mức chênh lệch giữa kỳ phân tích với kỳ gốc của lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ $= LG_1 - LG_0$

Bước 2: Xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ giữa kỳ phân tích với kỳ gốc:

Nhân tố sản lượng tiêu thụ:

$$\Delta LG_s = LG_0 \cdot I_s - LG_0$$

Trong đó: I_s : chỉ số sản lượng

$$I_s = \frac{\sum_{i=1}^n S_{li} \cdot g_{0i}}{\sum_{i=1}^n S_{0i} \cdot g_{0i}}$$

Nhân tố kết cấu mặt hàng tiêu thụ

$$\Delta LG_{KC} = \sum_{i=1}^n S_{li} \cdot lg_{0i} - LG_0 \cdot I_s$$

Nhân tố lợi nhuận gộp đơn vị

$$\Delta LG_{lg} = LG_1 - \sum_{i=1}^n S_{li} \cdot lg_{0i}$$

Trong đó:

- Mức độ ảnh hưởng của giá bán đơn vị: $\Delta LG_g = \sum_{i=1}^n S_{li} \cdot (g_{li} - g_{0i})$

- Mức độ ảnh hưởng của giá vốn đơn vị: $\Delta LG_{gv} = - \sum_{i=1}^n S_{li} \cdot (gv_{li} - gv_{0i})$

Tổng hợp mức độ ảnh hưởng của các nhân tố:

$$\Delta LG_s + \Delta LG_{Kc} + \Delta LG_{lg} = \Delta LG$$

$$\text{Trong đó } \Delta LG_{lg} = \Delta LG_{gv} + \Delta LG_g$$

Bước 3: Tổng hợp nhân tố ảnh hưởng, rút ra nhận xét, kết luận về sự tác động của các nhân tố đến lợi nhuận gộp. Đồng thời, xem xét những nguyên nhân dẫn đến sự thay đổi của từng nhân tố, đặc biệt phải xác định những nguyên nhân chủ quan, khách quan nào dẫn đến sự thay đổi của lượng sản phẩm tiêu thụ, giá bán đơn vị, giá vốn đơn vị của từng mặt hàng sản xuất và tiêu thụ trong kỳ. Có như vậy mới đề ra biện pháp nhằm tối đa hoá lợi nhuận

2.7. Phân tích hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn

2.7.1. Ý nghĩa và chỉ tiêu phân tích

Việc quản lý và sử dụng vốn hợp lý, tiết kiệm và có hiệu quả vừa là yêu cầu, vừa là mục tiêu của các nhà quản lý doanh nghiệp. Đây cũng là vấn đề được hầu hết các đối tượng có lợi ích liên quan đến doanh nghiệp quan tâm và chú ý. Hiệu quả quản lý và sử dụng vốn của doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng đến sự sống còn của doanh nghiệp, đến lợi ích kinh tế của các đối tượng có liên quan.

Hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp thể hiện qua năng lực tạo ra giá trị sản xuất, doanh thu và khả năng sinh lợi của vốn. Phân tích hiệu quả sử dụng vốn là đánh giá trình độ, năng lực quản lý và sử dụng vốn trong doanh nghiệp, thấy được những nguyên nhân và nhân tố tác động đến hiệu quả sử dụng vốn. Trên cơ sở đó đề ra các quyết định phù hợp.

Các đối tượng tùy thuộc mục tiêu quan tâm có thể chú ý đến hiệu quả sử dụng vốn ở những khía cạnh khác nhau nhưng không xa rời cách đánh giá hiệu quả chung.

Để tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh, các doanh nghiệp cần phải có một lượng vốn nhất định, bao gồm vốn chủ sở hữu, vốn vay và các khoản vốn chiếm dụng trong thanh toán khác. Doanh nghiệp có nhiệm vụ tổ chức, huy động

các loại vốn cần thiết cho nhu cầu kinh doanh; đồng thời tiến hành phân phối, quản lý và sử dụng số vốn hiện có một cách hợp lý, có hiệu quả cao nhất trên cơ sở chấp hành các chế độ, chính sách quản lý kinh tế - tài chính và kỷ luật thanh toán của Nhà nước. Yêu cầu đặt ra cho các nhà quản trị là với số vốn đã huy động được, doanh nghiệp phải sử dụng sao cho có hiệu quả nhất, tức là đạt được kết quả cao nhất với chi phí thấp nhất. Điều đó cho thấy, hiệu quả hoạt động tài chính (xét trên góc độ huy động và sử dụng vốn) gắn chặt với hiệu quả sử dụng vốn, có nâng cao hiệu quả sử dụng vốn mới nâng cao được hiệu quả hoạt động tài chính, mới thúc đẩy được hoạt động tài chính phát triển. Trên một khía cạnh khác, hiệu quả sử dụng vốn lại phản ánh hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp, hiệu quả sử dụng vốn càng cao thì hiệu quả kinh doanh càng cao và ngược lại, hiệu quả sử dụng vốn càng thấp thì hiệu quả kinh doanh càng thấp.

Bằng việc xem xét hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn, các nhà quản lý có thể đánh giá chính xác khả năng sinh lời và thực trạng tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên, do những người sử dụng thông tin theo đuổi các mục tiêu khác nhau nên việc xem xét hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn cũng được tiến hành theo nhiều cách khác nhau. Điều đó vừa tạo ra lợi ích vừa tạo ra sự phức tạp của việc nghiên cứu hiệu quả sử dụng vốn. Phân tích hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp được thực hiện bằng cách xem xét, kiểm tra, đối chiếu và so sánh số liệu về kết quả hoạt động tài chính hiện hành với quá khứ mà qua đó, người sử dụng thông tin có thể đánh giá thực trạng tài chính, tiềm năng, hiệu quả kinh doanh cũng như những rủi ro trong tương lai, và triển vọng của doanh nghiệp. Qua phân tích hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn, các nhà quản lý đánh giá được hiệu quả kinh doanh, khả năng sinh lợi và tính ổn định và bền vững về tài chính của doanh nghiệp cũng như các nhân tố, các nguyên nhân ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh và khả năng sinh lợi.

Để đánh giá chính xác, có cơ sở khoa học hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp, cần phải xây dựng hệ thống chỉ tiêu phân tích hiệu quả phù hợp. Hệ thống

chỉ tiêu này bao gồm các chỉ tiêu tổng quát (khái quát) và các chỉ tiêu chi tiết (cụ thể) phản ánh được các mặt biểu hiện khác nhau của hiệu quả kinh doanh. Đồng thời, hệ thống chỉ tiêu này cũng phản ánh được hiệu quả sử dụng từng yếu tố, từng loại tài sản, từng loại vốn - kể cả tổng số và phần gia tăng.

Trên thực tế, có khá nhiều cách thức tiếp cận hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp, và do vậy, có nhiều chỉ tiêu khác nhau phản ánh hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn. Tuy nhiên, về mặt tổng quát, để đo lường và đánh giá hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn, các nhà phân tích thường sử dụng các chỉ tiêu phương pháp sức sản xuất, sức sinh lợi và suất hao phí của vốn dưới đây:

- *Hiệu suất sử dụng vốn (Sức sản xuất của vốn):*

Hiệu suất sử dụng vốn là chỉ tiêu phản ánh một đơn vị vốn đầu tư vào kinh doanh đem lại mấy đơn vị kết quả sản xuất đầu ra. Trị số của chỉ tiêu càng lớn, chứng tỏ hiệu quả suất sử dụng vốn càng cao, kéo theo hiệu quả kinh doanh càng cao. Ngược lại, trị số của chỉ tiêu càng nhỏ, chứng tỏ hiệu suất sử dụng vốn càng thấp, dẫn đến hiệu quả kinh doanh thấp.

$$\begin{array}{l} \text{Hiệu suất sử dụng} \\ \text{vốn (Sức sản xuất} \\ \text{của vốn)} \end{array} = \frac{\text{Đầu ra phản ánh kết quả sản xuất}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Tuỳ theo mục đích phân tích, “Đầu ra phản ánh kết quả sản xuất kinh doanh” có thể tính theo một trong các chỉ tiêu như: tổng giá trị sản xuất, doanh thu thuần bán hàng, tổng số luân chuyển thuần...; “vốn đầu tư” chính là số vốn đầu tư vào kinh doanh, biểu hiện dưới hình thái vật chất (tài sản, lao động, tư liệu lao động...) hay nguồn hình thành vốn (vốn chủ sở hữu, vốn vay).

- *Khả năng sinh lời của vốn:*

Khả năng sinh lời của vốn là chỉ tiêu phản ánh một đơn vị vốn đầu tư vào kinh doanh đem lại mấy đơn vị lợi nhuận. Trị số của chỉ tiêu "Khả năng sinh lời của vốn" càng lớn, chứng tỏ khả năng sinh lợi của vốn càng cao, kéo theo hiệu quả

kinh doanh càng cao. Ngược lại, trị số của chỉ tiêu này tính ra càng nhỏ, chứng tỏ khả năng sinh lợi càng thấp, dẫn đến hiệu quả kinh doanh không cao.

$$\text{Khả năng sinh lời của vốn} = \frac{\text{Đầu ra phản ánh lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Tùy thuộc vào mục đích phân tích, tử số của công thức "Khả năng sinh lời của vốn" có thể là lợi nhuận gộp về bán hàng, lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh, tổng lợi nhuận kế toán trước thuế, lợi nhuận sau thuế, lợi nhuận trước thuế và lãi vay...

- *Suất hao phí của vốn:*

Suất hao phí (hay mức hao phí) của vốn là chỉ tiêu cho biết: để có một đơn vị đầu ra phản ánh kết quả sản xuất hay đầu ra phản ánh lợi nhuận, doanh nghiệp phải hao phí mấy đơn vị vốn đầu tư đầu vào. Trị số của chỉ tiêu "Suất hao phí của vốn" tính ra càng nhỏ, chứng tỏ hiệu quả kinh doanh càng cao và ngược lại, trị số của chỉ tiêu này tính ra càng lớn, chứng tỏ hiệu quả kinh doanh càng thấp.

$$\text{Suất hao phí của vốn} = \frac{\text{Vốn đầu tư}}{\text{Đầu ra phản ánh kết quả sản xuất hay lợi nhuận}}$$

Ngoài các cách tính trên, khi phân tích hiệu suất và hiệu quả sử dụng vốn, các nhà phân tích còn tiến hành so sánh đầu ra phản ánh lợi nhuận với đầu ra phản ánh kết quả sản xuất. Với cách so sánh này, các nhà quản lý sẽ nắm được: để có một đơn vị lợi nhuận, doanh nghiệp phải thu được bao nhiêu đơn vị giá trị sản xuất, bao nhiêu đơn vị doanh thu thuần hay bao nhiêu đơn vị luân chuyển thuần, ... Trị số của chỉ tiêu tính ra càng lớn, hiệu quả sử dụng vốn càng cao và ngược lại. Về thực chất, đây là một hình thái biểu hiện khác của chỉ tiêu "Sức sinh lợi của vốn" ở trên.

Khi xác định các chỉ tiêu, cần lưu ý rằng: các chỉ tiêu đầu ra phản ánh kết

quả sản xuất hay lợi nhuận là kết quả của cả kỳ kinh doanh; còn các chỉ tiêu phản ánh yếu tố vốn đầu tư đầu vào được xác định theo số bình quân của kỳ phân tích. Trị số bình quân của vốn đầu tư đầu vào có thể xác định theo nhiều cách khác nhau; trong đó, xác định theo trị số bình quân giữa đầu kỳ và cuối kỳ của các chỉ tiêu được sử dụng phổ biến. Để đơn giản, trị số của từng bộ phận phản ánh vốn đầu tư đầu vào dưới hình thái vật chất (tài sản, tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn, số lượng lao động...) hay dưới góc độ nguồn vốn (vốn chủ sở hữu, vốn vay, nợ phải trả...) phải được hiểu là trị số bình quân của kỳ phân tích và được tính theo công thức sau:

$$\frac{\text{Trị số bình quân của từng yếu tố phản ánh vốn đầu tư đầu vào}}{\text{Trị số đầu kỳ và cuối kỳ của từng yếu tố}} = \frac{\text{tổng}}{2}$$

Đối với một số yếu tố đầu vào như số lượng lao động bình quân; số lượng máy móc, thiết bị bình quân;... phải dựa vào thời gian có mặt thực tế để xác định.

Dựa vào các chỉ tiêu phản ánh hiệu quả kinh doanh tổng quát đã nêu (sức sản xuất, sức sinh lợi, suất hao phí), tùy thuộc vào mục đích và nội dung phân tích, các nhà phân tích sẽ tiến hành đánh giá hiệu quả kinh doanh theo từng góc độ khác nhau. Trên cơ sở đó, cung cấp những thông tin cần thiết cho các nhà quản lý để đề ra các quyết định phù hợp.

2.7.2. Phân tích Hiệu suất sử dụng vốn

Phân tích -Hiệu suất sử dụng vốn được thực hiện bằng cách tính ra và so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc của các chỉ tiêu phản ánh hiệu suất của vốn theo từng cách biểu hiện như: hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh, hiệu suất sử dụng tài sản cố định (tính theo nguyên giá và theo giá trị còn lại), tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn, tốc độ luân chuyển của hàng tồn kho, ... Khi tính chỉ tiêu "Hiệu suất sử dụng vốn" " theo từng cách biểu hiện, tùy thuộc vào mục đích phân tích và nguồn tài liệu, tử số (đầu ra phản ánh kết quả sản xuất kinh doanh) có thể sử dụng số liệu của một trong các chỉ tiêu sau:

- Tổng giá trị sản xuất:

Tổng giá trị sản xuất là chỉ tiêu tổng hợp biểu hiện bằng tiền phản ánh toàn bộ kết quả cuối cùng về các hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp trong 1 thời kỳ (thường là 1 năm) bao gồm cả sản phẩm dở dang. Chỉ tiêu "Tổng giá trị sản xuất" được tính bằng tổng giá trị của tất cả sản phẩm, dịch vụ mà doanh nghiệp thực hiện trong kỳ (kể cả qui đổi dở dang); trong đó, giá trị của từng loại sản phẩm, dịch vụ được tính bằng cách lấy số lượng sản phẩm, dịch vụ từng loại nhân (x) với giá bán đơn vị sản phẩm, dịch vụ từng loại.

Hiệu suất sử dụng vốn theo từng yếu tố đầu vào tính theo tổng giá trị sản xuất sẽ cho biết một đơn vị yếu tố đầu vào đem lại mấy đơn vị tổng giá trị sản xuất.

- Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ:

Chỉ tiêu này được phản ánh ở Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mã số 10). Khi tính sức sản xuất theo doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ, các nhà quản lý biết được để thu được một đơn vị doanh thu thuần, doanh nghiệp phải bỏ ra mấy đơn vị yếu tố đầu vào.

- Doanh thu thuần hoạt động kinh doanh:

Doanh thu thuần hoạt động kinh doanh là chỉ tiêu phản ánh tổng số doanh thu thuần mà doanh nghiệp thu được từ các hoạt động chính trong kỳ. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được tính bằng cách cộng (+) số liệu của chỉ tiêu 3 "Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ" (Mã số 10) và số liệu của chỉ tiêu 6 "Doanh thu hoạt động tài chính" (Mã số 21) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Khi tính sức sản xuất theo doanh thu thuần hoạt động kinh doanh, các nhà quản lý biết được: để thu được một đơn vị doanh thu thuần từ hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp phải bỏ ra mấy đơn vị yếu tố đầu vào. Chỉ tiêu "hiệu suất sử dụng vốn" tính theo doanh thu thuần hoạt động kinh doanh thường được gọi là số vòng quay của các yếu tố (Số vòng quay của tổng tài sản, số vòng quay của tài sản

ngắn hạn, số vòng quay của vốn chủ sở hữu...). Để đơn giản, trong các nội dung tiếp theo, khi đề cập đến doanh thu thuần hoạt động kinh doanh, chúng tôi sẽ gọi tắt là doanh thu thuần.

- Tổng số luân chuyển thuần:

Tổng số luân chuyển thuần là chỉ tiêu phản ánh tổng số khối lượng công việc mà doanh nghiệp thực hiện được trong kỳ kinh doanh. Chỉ tiêu này được tính theo công thức:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Tổng số} & & \text{Doanh thu} & & \text{Doanh thu} \\ \text{luân chuyển} & = & \text{thuần về bán} & + & \text{thuần hoạt} & + & \text{Thu nhập} \\ \text{thuần} & & \text{hàng và cung} & & \text{động tài} & & \text{khác} \\ & & \text{cấp dịch vụ} & & \text{chính} & & \end{array}$$

Số liệu ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào số liệu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (các mã số 10, mã số 21 và mã số 31). Khi tính chỉ tiêu "hiệu suất sử dụng vốn" theo tổng số luân chuyển thuần, các nhà quản lý sẽ biết được một đơn vị vốn đầu tư đầu vào sẽ đem lại mấy đơn vị luân chuyển thuần trong kỳ.

Trên đây là một số chỉ tiêu thường được các nhà phân tích sử dụng khi phân tích sức sản xuất của các yếu tố đầu vào. Thông thường, tùy thuộc vào nguồn tài liệu và mục đích phân tích, các nhà phân tích sẽ xác định những chỉ tiêu cần sử dụng để phục vụ cho công tác phân tích chứ không phải sử dụng tất cả những chỉ tiêu đã nêu. Những chỉ tiêu như: hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh, tốc độ luân chuyển tài sản ngắn hạn, tốc độ luân chuyển hàng tồn kho, tốc độ luân chuyển các khoản phải thu... là những chỉ tiêu hay được sử dụng nhất.

Ngoài việc tính ra và so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc trên các chỉ tiêu phản ánh hiệu suất sử dụng vốn nói trên, đối với một số chỉ tiêu quan trọng, phản ánh khái quát hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp như chỉ tiêu "hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh", "tốc độ luân chuyển tài sản ngắn hạn", "tốc độ luân chuyển

hàng tồn kho”, “tốc độ luân chuyển các khoản phải thu” còn được các nhà phân tích tiến hành xây dựng các phương trình khác nhau để phản ánh các mặt khác nhau cũng như mối quan hệ và tác động của các nhân tố đến sự biến động của từng chỉ tiêu. Từ đó, có căn cứ để đề ra các quyết sách quản lý phù hợp. Cụ thể:

- *Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh*

Phân tích hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh trong kỳ của mỗi doanh nghiệp nhằm đánh giá một cách khái quát công tác phân bổ, quản lý, sử dụng vốn của doanh nghiệp có hợp lý, hiệu suất sử dụng vốn có phù hợp với đặc thù của ngành nghề kinh doanh hay không, doanh nghiệp đang quản lý, sử dụng vốn tốt hay không tốt, trọng điểm cần xem xét, quản lý nhằm nâng cao hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh của DN trong kỳ.

* **Chỉ tiêu phân tích:** Để phân tích hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh của DN ta sử dụng chỉ tiêu sau:

$$\text{Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh (H}_{\text{SKD}}) = \frac{\text{Tổng luân chuyển thuần (LCT)}}{\text{Số dư bình quân vốn kinh doanh (S}_{\text{KD}})}$$

$$H_{\text{SKD}} = \text{Hệ số đầu tư ngắn hạn (Hđ)} * \text{Số vòng luân chuyển TSNH (SVng)}$$

Trong đó: (+) S_{KD} được xác định như sau:

$$S_{\text{KD}} = \frac{S_{\text{KD1}}/2 + S_{\text{KD2}} + \dots + S_{\text{KDn}}/2}{n - 1}$$

(S_{KD1} , S_{KD2} ... là số dư vốn kinh doanh đầu các tháng, S_n là số dư vốn kinh doanh cuối tháng n)

$$S_{\text{đk}} + S_{\text{ck}}$$

$$\text{Hoặc: } S_{KD} = \frac{\quad}{\quad}$$

2

(Sđk là số dư vốn kinh doanh đầu kỳ, Sck là số dư vốn kinh doanh cuối kỳ)

(+) Hđ = TSNH bình quân/ Tổng TS bình quân.

$$\begin{aligned} \text{(+) Số vòng luân} &= \frac{\text{Tổng luân chuyển thuần (LCT)}}{\text{Số dư bình quân tài sản ngắn hạn (S}_{NH}\text{)}} \\ \text{chuyển tài sản ngắn} & \\ \text{hạn (} SV_{NH}\text{)} & \end{aligned}$$

Từ đây, ta thấy: để tăng hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh, từ đó, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh, doanh nghiệp phải tìm mọi biện pháp thích hợp để tăng hệ số đầu tư và số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn. Bằng phương pháp loại trừ, các nhà phân tích sẽ xác định được ảnh hưởng của từng nhân tố (hệ số đầu tư và số vòng quay của tài sản ngắn hạn) đến sự thay đổi của hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh trong kỳ.

Do đặc điểm luân chuyển của tài sản ngắn hạn nên khi phân tích hiệu quả sử dụng vốn theo sức sản xuất, cần đặc biệt chú ý đến phân tích tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn (còn gọi là tốc độ luân chuyển vốn lưu động). Để phân tích tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn, người ta sử dụng các chỉ tiêu sau:

$$\begin{aligned} \text{Số vòng luân chuyển của} &= \frac{\text{Tổng số luân chuyển thuần (LCT)}}{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân (S}_{NH}\text{)}} \\ \text{tài sản ngắn hạn (SV}_{NH}\text{)} & \end{aligned}$$

* Tài sản ngắn hạn bình quân: phản ánh lượng tài sản ngắn hạn tham gia luân chuyển. Để đơn giản trong tính toán, chỉ tiêu này được qui định tính như sau:

$$\begin{aligned} \text{Tài sản ngắn} &= \frac{\text{Tài sản ngắn hạn đầu tháng} + \text{Tài sản ngắn hạn cuối}}{\text{tháng}} \\ \text{hạn bình} & \\ \text{quân tháng} & \end{aligned}$$

2

$$\text{Tài sản ngắn} = \frac{\text{Tổng tài sản ngắn hạn bình quân 3}}{\quad}$$

$$\text{hạn bình quân quý} = \frac{\text{tháng}}{3}$$

$$\text{Tài sản ngắn hạn bình quân năm} = \frac{\text{Tổng tài sản ngắn hạn bình quân 4 quý}}{4}$$

Trường hợp có số liệu về tài sản ngắn hạn đầu các tháng thì có thể xác định vốn lưu động bình quân quý, bình quân năm như sau:

$$\text{Tài sản ngắn hạn bình quân năm} = \frac{V_{1/2} + V_2 + \dots + V_n + V_{cn/2}}{n}$$

Trong đó:

- V_1, V_2, \dots, V_n là giá trị tài sản ngắn hạn hiện có vào đầu các tháng.

V_{cn} là giá trị tài sản ngắn hạn cuối tháng n

- n là số tháng trong kỳ.

Trường hợp không có số liệu ở các tháng, có thể tính số vốn lưu động bình quân trong kỳ bằng cách cộng số tài sản ngắn hạn đầu kỳ với cuối kỳ rồi chia cho 2. Số tài sản ngắn hạn được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán, phần "Tài sản", loại A "Tài sản ngắn hạn" (Mã số 100).

Số vòng quay của tài sản ngắn hạn cho biết trong kỳ kinh doanh, tài sản ngắn hạn quay được mấy vòng. Số vòng quay càng lớn, Thời gian của một vòng luân chuyển càng nhỏ, tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn càng cao, hiệu quả sử dụng tài sản càng cao và ngược lại.

$$\text{Thời gian của} = \frac{\text{Thời gian trong kỳ}}{\dots}$$

một vòng luân
chuyển

Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn
hạn

(Thời gian trong kỳ: Theo quy ước, thời gian trong kỳ thường lấy tròn ngày (tháng: 30 ngày, quý: 90 ngày và năm: 360 ngày). Sở dĩ khi phân tích lấy tròn ngày vì để đơn giản cho việc tính toán; hơn nữa, trị số của các chỉ tiêu tính theo qui ước (tròn ngày) và tính theo số ngày thực tế của kỳ phân tích không có sự khác biệt đáng kể nên không ảnh hưởng đến kết luận phân tích).

Thời gian của một vòng luân chuyển thể hiện số ngày cần thiết để cho tài sản ngắn hạn quay được một vòng. Thời gian 1 vòng (kỳ) luân chuyển càng nhỏ thì tốc độ luân chuyển càng cao và ngược lại, nếu thời gian 1 vòng (kỳ) luân chuyển càng dài thì tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn càng thấp.

Phân tích tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn được thực hiện trước hết bằng việc đánh giá chung tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn. Để đánh giá chung tốc độ luân chuyển, cần tính ra và so sánh các chỉ tiêu phản ánh tốc độ luân chuyển (số vòng luân chuyển, thời gian của một vòng luân chuyển) giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc (cả về số tuyệt đối và số tương đối) và dựa vào sự biến động của các chỉ tiêu để đưa ra nhận xét về tốc độ luân chuyển của vốn. Cần chú ý rằng, kỳ gốc thường được sử dụng để so sánh ở đây có thể bao gồm cả kế hoạch kỳ này và thực tế kỳ trước.

Để đơn giản và thuận tiện khi đánh giá chung tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn, cần lập bảng phân tích theo mẫu sau:

Bảng 6.14 : Bảng đánh giá chung tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn

Chỉ tiêu	Kỳ gốc	Kỳ phân tích	Kỳ phân tích so với kỳ gốc	
			±	%
1	2	3	4	5

1. Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn (vòng)				
2. Thời gian 1 vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn (ngày)				

Bảng phân tích trên sẽ cho phép các nhà phân tích dễ dàng đánh giá tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc. Trong điều kiện cho phép, có thể so sánh các chỉ tiêu phản ánh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn giữa kỳ phân tích với nhiều kỳ gốc khác nhau để có thể nhận định chính xác về xu hướng biến động cũng như độ ổn định của việc biến động tốc độ luân chuyển tài sản ngắn hạn.

Tiếp đến là việc phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn. Để bảo đảm đánh giá đầy đủ, chính xác ảnh hưởng của các nhân tố đến tốc độ luân chuyển tài sản ngắn hạn, ta phải qui tụ chúng về một mối liên hệ thống nhất thể hiện qua công thức xác định thời gian của 1 vòng luân chuyển (số ngày) bằng cách thay các bộ phận của chỉ tiêu "Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn" vào công thức xác định thời gian 1 vòng luân chuyển :

$$\text{Thời gian một vòng luân chuyển} = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân}}{\text{Tổng số luân chuyển thuần}} \times \text{Thời gian trong kỳ}$$

Từ đó ta thấy tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn (thể hiện qua chỉ tiêu "Thời gian một vòng luân chuyển") chịu ảnh hưởng của các nhân tố sau:

- *Tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển:*

Trong điều kiện các nhân tố khác không đổi, giá trị tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển có quan hệ tỷ lệ thuận với thời gian của một vòng luân chuyển tức là quan hệ ngược chiều với tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn. Ảnh hưởng của nhân tố này được xác định trong điều kiện giả định là giá trị tài

sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển kỳ phân tích, thời gian kỳ phân tích, còn tổng số luân chuyển thuần kỳ gốc.

Gọi ảnh hưởng của nhân tố này đến thời gian của một vòng luân chuyển là ΔV , ta có:

$$\Delta V = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân kỳ phân tích} \times \text{Thời gian trong kỳ}}{\text{Tổng số luân chuyển thuần kỳ gốc}} \times \text{Thời gian trong kỳ}$$

- *Tổng số luân chuyển thuần:*

Trong điều kiện các nhân tố khác không đổi, nhân tố "Tổng số luân chuyển thuần" có quan hệ tỷ lệ nghịch với thời gian của một vòng luân chuyển, tức là có quan hệ cùng chiều với tốc độ luân chuyển của vốn. Ảnh hưởng của tổng số luân chuyển thuần đến thời gian 1 vòng luân chuyển (số ngày) được xác định trong điều kiện các nhân tố đều có trị số ở kỳ phân tích.

Gọi ảnh hưởng của tổng số luân chuyển thuần đến thời gian của một vòng luân chuyển là ΔR , ta có:

$$\Delta R = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân kỳ phân tích} \times \text{Thời gian trong kỳ}}{\text{Tổng số luân chuyển thuần kỳ phân tích}} \times \text{Thời gian trong kỳ} - \frac{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân kỳ phân tích} \times \text{Thời gian trong kỳ}}{\text{Tổng số luân chuyển thuần kỳ gốc}} \times \text{Thời gian trong kỳ}$$

Thời gian kỳ phân tích là chỉ tiêu cố định, không thay đổi; do vậy, nhân tố này không ảnh hưởng đến tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn (ảnh hưởng bằng không).

Đẩy nhanh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn sẽ góp phần giảm nhu

cầu về vốn, cho phép làm ra nhiều sản phẩm, tạo ra nhiều doanh thu, giảm bớt khó khăn do thiếu vốn. Cụ thể, khi tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn tăng, với số tài sản ngắn hạn tham gia luân chuyển như cũ, doanh nghiệp sẽ làm ra được một lượng luân chuyển thuần nhiều hơn. Ngược lại, nếu lượng luân chuyển thuần không đổi, tốc độ luân chuyển tài sản ngắn hạn được nâng lên thì doanh nghiệp chỉ cần lượng tài sản ngắn hạn tham gia luân chuyển ít hơn.

Điều này được chứng minh như sau:

Từ công thức xác định số vòng quay của tài sản ngắn hạn, ta có :

$$\text{Tổng luân chuyển thuần} = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân}}{\text{Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn}} \times \text{Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn}$$

Qua công thức này, ta thấy nhân tố "Tổng số luân chuyển thuần" chịu ảnh hưởng của 2 nhân tố: "Tài sản ngắn hạn bình quân" (phản ánh qui mô tài sản ngắn hạn tham gia luân chuyển) và "Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn" (phản ánh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn). Áp dụng phương pháp loại trừ, ta tính ra ảnh hưởng của các nhân tố đến tổng số luân chuyển thuần:

- Nhân tố tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển:

Ảnh hưởng của nhân tố "Tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển" đến tổng số luân chuyển thuần bằng:

$$\text{Chênh lệch giá trị tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển kỳ phân tích so với kỳ gốc} \times \text{Số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn kỳ gốc}$$

Điều này cho thấy, trong điều kiện tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn không đổi so với kỳ gốc, sự thay đổi của tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lượng luân chuyển thuần. Lượng tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển tăng thì thuế suất luân chuyển thuần sẽ tăng và ngược lại. Mức chênh lệch giá trị tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân

chuyển kỳ phân tích so với kỳ gốc được tính bằng cách lấy giá trị tài sản ngắn hạn bình quân kỳ phân tích trừ (-) giá trị tài sản ngắn hạn bình quân kỳ gốc.

- Nhân tố số vòng quay của tài sản ngắn hạn:

Ảnh hưởng của số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn đến tổng số luân chuyển thuần bằng:

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị tài sản ngắn hạn bình quân kỳ phân tích} \\ \times \\ \text{Chênh lệch số vòng luân chuyển của tài sản ngắn hạn giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc} \end{array}$$

Giả sử số tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển kỳ phân tích không đổi so với kỳ gốc, nếu số vòng quay của tài sản ngắn hạn kỳ phân tích > kỳ gốc, tức là tăng tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn cũng sẽ làm cho tổng số luân chuyển thuần tăng lên. Ngược lại, trong trường hợp giả định tổng số luân chuyển thuần không đổi, nếu số vòng quay của tài sản ngắn hạn kỳ phân tích > kỳ gốc thì lượng tài sản ngắn hạn tham gia luân chuyển kỳ phân tích sẽ ít hơn so với kỳ gốc. Mức chênh lệch số vòng quay của tài sản ngắn hạn giữa kỳ phân tích so với kỳ gốc được tính bằng cách lấy số vòng quay của tài sản ngắn hạn kỳ phân tích trừ (-) số vòng quay của tài sản ngắn hạn kỳ gốc.

Từ công thức xác định thời gian một vòng luân chuyển, có thể khái quát cách xác định số tài sản ngắn hạn tham gia luân chuyển tiết kiệm (-) hay lãng phí (+) ở kỳ phân tích so với kỳ gốc như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Thời gian một vòng luân chuyển} \\ = \frac{\text{Tài sản ngắn hạn bình quân}}{\text{Tổng số luân chuyển thuần}} \times \text{Thời gian trong kỳ} \end{array}$$

Ta có

$$\text{Tài sản ngắn hạn} = \text{Tổng} \times \text{Thời} \times \frac{1}{\text{vòng quay}}$$

hạn bình quân	luân	gian 1	
tham gia luân	chuyển	vòng	Thời gian trong
chuyển	thuần	luân	kỳ
		chuyển	

Như vậy, số tài sản ngắn hạn bình quân tham gia luân chuyển chịu ảnh hưởng của hai nhân tố: Tổng số luân chuyển thuần (phản ánh qui mô luân chuyển của tài sản ngắn hạn) và thời gian 1 vòng luân chuyển (phản ánh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn). Trong đó, số vốn tiết kiệm (-) hay lãng phí (+) do đẩy nhanh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn sẽ là:

Số tài sản ngắn hạn tiết kiệm (-) hay lãng phí (+) do tốc độ luân chuyển thay đổi	=	Tổng số luân chuyển thuần kỳ phân tích	x	Chênh lệch về thời gian 1 vòng luân chuyển kỳ phân tích so với kỳ gốc	x	$\frac{1}{\text{Thời gian trong kỳ}}$
---	---	--	---	---	---	---------------------------------------

Cuối cùng, các nhà phân tích cần xác định nguyên nhân ảnh hưởng và biện pháp đẩy nhanh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn. Để biết được nguyên nhân ảnh hưởng đến tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn nhằm tìm ra biện pháp hữu ích nhằm đẩy nhanh tốc độ luân chuyển của vốn, cần đi sâu xem xét các quá trình cung cấp, sản xuất, tiêu thụ. Bởi vì, muốn đẩy nhanh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn, doanh nghiệp cần áp dụng đồng bộ các biện pháp nhằm rút bớt số tài sản ngắn hạn và thời gian lưu lại của tài sản ngắn hạn ở từng khâu, từng giai đoạn trong quá trình kinh doanh (cải tiến khâu thu mua, dự trữ, sản xuất, tiêu thụ, giảm lượng tồn kho...).

Rút ngắn thời gian mà tài sản ngắn hạn lưu lại trong từng quá trình chính là việc đẩy nhanh tốc độ luân chuyển của tài sản ngắn hạn. Việc cung cấp nguyên, vật liệu đầy đủ, kịp thời, đồng bộ, bảo đảm chất lượng là điều kiện có tính chất tiền đề cho sự liên tục của quá trình kinh doanh. Vì thế, tại quá trình cung cấp, cần

xem xét mức độ bảo đảm, chất lượng nguyên, vật liệu, tính kịp thời và đồng bộ của việc cung cấp, mức dự trữ hợp lý. Cũng tương tự, quá trình tiêu thụ cần xem xét chất lượng sản phẩm, kỳ hạn tiêu thụ, mức độ tiêu thụ từng loại mặt hàng, phương thức tiêu thụ, kỳ hạn thanh toán, các biện pháp khuyến khích tiêu thụ, chính sách sau bán hàng...

Tương tự, ta cần phân tích chi tiết tốc độ luân chuyển hàng tồn kho, tốc độ luân chuyển các khoản phải thu.

Tốc độ luân chuyển hàng tồn kho được thể hiện thông qua 2 chỉ tiêu là số vòng luân chuyển hàng tồn kho và Kỳ luân chuyển hàng tồn kho

Cụ thể:

$$\text{Số vòng quay hàng tồn kho (SV}_{tk}) = \frac{\text{Giá vốn hàng bán (GV)}}{\text{Trị giá hàng tồn kho bình quân (S}_{tk})}$$

Trong đó:

$$\text{Trị giá hàng tồn kho bình quân} = \frac{\text{Trị giá hàng tồn kho đầu kì} + \text{Trị giá hàng tồn kho cuối kì}}{2}$$

Chỉ tiêu này cho biết, bình quân trong kỳ nghiên cứu hàng tồn kho của doanh nghiệp quay được mấy vòng.

Kỳ luân chuyển hàng tồn kho

$$\text{Kỳ hạn luân chuyển hàng tồn kho (K}_{tk}) = \frac{\text{Số ngày trong kì}}{\text{SV}_{tk}}$$

$$\text{Kỳ luân chuyển hàng tồn kho} = \frac{\text{S}_{tk}}{\text{GV}} * \text{Số ngày trong kì}$$

Chỉ tiêu này cho biết bình quân trong kỳ nghiên cứu hàng tồn kho quay một vòng hết bao nhiêu ngày. Nếu số vòng quay của hàng tồn kho giảm, kỳ hạn hàng tồn kho bình quân tăng tức là tốc độ luân chuyển hàng tồn kho chậm. Thời hạn hàng tồn kho bình quân tăng sẽ phải tăng chi phí bảo quản, chi phí tài chính nếu như hàng tồn kho được tài trợ bằng vốn vay, có nghĩa thời hạn hàng tồn kho bình quân tăng sẽ làm giảm khả năng sinh lời, tăng tổn thất tài chính cho doanh nghiệp, tức là rủi ro tài chính tăng và ngược lại. Trong trường hợp hệ số quay vòng hàng tồn kho giảm, thời hạn hàng tồn kho bình quân tăng, cần xem xét chi rõ nguyên nhân. Có thể doanh nghiệp biết trước giá nguyên vật liệu trong tương lai sẽ tăng hoặc có gián đoạn trong việc cung cấp nguyên vật liệu, từ đó doanh nghiệp có quyết định tăng dự trữ nguyên vật liệu; hay doanh nghiệp dự đoán giá bán của sản phẩm sẽ tăng mà quyết định giảm bán ra làm dự trữ thành phẩm tăng. Trong những trường hợp đó, tốc độ luân chuyển hàng tồn kho giảm vẫn được đánh giá là hợp lý.

Tốc độ luân chuyển các khoản phải thu được thể hiện thông qua 2 chỉ tiêu số vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn và Thời gian thu tiền trung bình

2.7.3. Phân tích khả năng sinh lời của vốn

Hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp phản ánh khả năng sinh lời của vốn được xem xét trên nhiều góc độ khác nhau tùy thuộc vào mục đích phân tích và nguồn dữ liệu. Thông thường, khi xác định khả năng sinh lời của vốn nhà phân tích cần lựa chọn cơ sở dữ liệu về lợi nhuận và vốn bình quân căn cứ vào phạm vi và mục tiêu phân tích:

- *Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh:*

Tử số của công thức “Sức sinh lợi của vốn” tính theo cách này sẽ cho các nhà quản lý biết được một đơn vị vốn đầu tư đầu vào hay một đơn vị đầu ra phản ánh kết quả sẽ đem lại mấy đơn vị lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (lợi nhuận bán hàng và lợi nhuận hoạt động tài chính). Số lợi nhuận thuần từ hoạt

động kinh doanh được phản ánh ở chỉ tiêu 10 "Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh" (Mã số 30) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

- Lợi nhuận trước thuế:

Sức sinh lợi của vốn tính theo lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ cho các nhà quản lý biết được một đơn vị vốn đầu tư đầu vào hay một đơn vị đầu ra phản ánh kết quả đem lại mấy đơn vị lợi nhuận trước thuế thu nhập. Số lợi nhuận trước thuế được tính bằng cách lấy số liệu chỉ tiêu 16 "Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp" (Mã số 60) cộng (+) số liệu của chỉ tiêu 15 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" (Mã số 51) và chỉ tiêu "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" (Mã số 52) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

- Lợi nhuận sau thuế:

Với cách tính sức sinh lợi của vốn theo lợi nhuận sau thuế, các nhà quản lý sẽ biết được một đơn vị vốn đầu tư đầu vào hay một đơn vị đầu ra phản ánh kết quả đem lại mấy đơn vị lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp. Số lợi nhuận sau thuế được phản ánh ở chỉ tiêu 16 "Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp" (Mã số 60) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Ngoài ra, tùy theo mục đích phân tích, tử số của sức sinh lợi còn được sử dụng khác nhau. Chẳng hạn, khi phân tích sức sinh lợi của cổ phần thường hay sức sinh lợi của cổ phiếu thường, tử số của sức sinh lợi được tính bằng số lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trừ (-) số cổ tức trả cho cổ phiếu ưu đãi; hoặc khi phân tích khả năng trả lãi vay (khả năng sinh lợi của lãi vay), tử số là số lợi nhuận trước thuế cộng (+) lãi vay phải trả...

Để phân tích hiệu quả kinh doanh qua chỉ tiêu sức sinh lợi, các nhà phân tích cũng tính ra và so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc trên các chỉ tiêu phản ánh sức sinh lợi của vốn đầu tư đầu vào hay sức sinh lợi tính trên đầu ra phản ánh kết quả. Cũng như phân tích hiệu quả sử dụng vốn qua sức sản xuất, khi phân tích sức sinh lợi của vốn, tùy thuộc vào mục đích phân tích và nguồn dữ liệu, các nhà phân

tích sẽ lựa chọn những chỉ tiêu thích hợp trong số những chỉ tiêu phản ánh sức sinh lợi chứ không nhất thiết phải xem xét, đối chiếu hết toàn bộ những chỉ tiêu phương pháp sức sinh lợi. Một số chỉ tiêu được sử dụng khá phổ biến khi phân tích sức sinh lợi như: sức sinh lợi của tổng tài sản, sức sinh lợi của doanh thu, suất sinh lợi của vốn chủ sở hữu, hệ số lợi nhuận trước thuế trên tổng tài sản, hệ số lợi nhuận trước thuế trên doanh thu thuần hoạt động kinh doanh, hệ số lợi nhuận trước thuế trên vốn chủ sở hữu, hệ số lợi nhuận trước thuế và lãi vay trên tổng tài sản, hệ số lợi nhuận trước thuế và lãi vay trên lãi vay...

Ngoài việc tính ra và so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc trên các chỉ tiêu phản ánh Khả năng sinh lợi nói trên, khi phân tích Khả năng sinh lợi, các nhà phân tích còn đi sâu xem xét tình hình biến động và các nhân tố ảnh hưởng đến một số chỉ tiêu quan trọng, phản ánh hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp như: chỉ tiêu " Hệ số sinh lời ròng của tổng tài sản", " Hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu"... Cụ thể:

- *Hệ số sinh lời ròng của tổng tài sản (ROA):*

Bằng cách nhân (x) và chia (:) tử số và mẫu số của chỉ tiêu này với doanh thu thuần hoạt động kinh doanh, ta được:

$$\text{Hệ số sinh lời ròng của tổng tài sản} = \frac{\text{Tổng luân chuyển thuần}}{\text{Tổng tài sản bình quân}} \times \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Tổng luân chuyển thuần}}$$

Hay:

$$\text{Hệ số sinh lời ròng của tổng tài sản} = \text{Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh} \times \text{Hệ số sinh lời hoạt động}$$

Từ đây, ta thấy: để tăng sức sinh lời của tổng tài sản, từ đó, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh, doanh nghiệp phải tìm mọi biện pháp thích hợp để tăng hiệu suất sử dụng tài sản và khả năng sinh lời hoạt động. Bằng phương pháp loại

trừ, các nhà phân tích sẽ xác định được ảnh hưởng của từng nhân tố (hiệu suất sử dụng tài sản và khả năng sinh lời hoạt động) đến sự thay đổi suất sinh lời của tổng tài sản trong kỳ. Tuy nhiên, cũng cần chú ý rằng, trong chừng mực nhất định, 2 nhân tố này có quan hệ ngược chiều nhau. Thông thường, để tăng hiệu suất sử dụng tài sản, doanh nghiệp phải tăng doanh thu thuần và do vậy, buộc phải giảm giá bán, dẫn đến lợi nhuận giảm. Vì thế, để tăng suất sinh lời của tài sản mà vẫn tăng được hiệu suất sử dụng tài sản và khả năng sinh lời hoạt động, đòi hỏi các nhà quản lý phải có các giải pháp thích hợp nhằm nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ để sao cho lượng hàng hóa bán ra vẫn tăng (tăng doanh thu) không phải giảm giá bán.

- *Hệ số sinh lời của vốn chủ sở hữu (ROE):*

Bằng cách nhân (x) và chia (:) tử số và mẫu số của chỉ tiêu này với số tổng số tài sản và tổng số doanh thu thuần hoạt động kinh doanh, ta có:

$$\begin{array}{l} \text{Hệ số sinh} \\ \text{lời của} \\ \text{vốn chủ sở} \\ \text{hữu} \end{array} = \frac{\text{Tổng tài sản}}{\text{Vốn chủ sở hữu bình quân}} \times \frac{\text{Tổng luân chuyển thuần}}{\text{Tổng tài sản bình quân}} \times \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Tổng luân chuyển thuần}}$$

Hay:

$$\begin{array}{l} \text{Hệ số sinh lời} \\ \text{của vốn chủ} \\ \text{sở hữu} \end{array} = \frac{\text{Hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu}}{\text{vốn chủ sở hữu}} \times \frac{\text{Hiệu suất sử dụng tài sản}}{\text{tài sản}} \times \frac{\text{Hệ số sinh lời hoạt động}}{\text{hoạt động}}$$

Khả năng sinh lời của vốn chủ sở hữu tính theo công thức trên đây, cho thấy: Khả năng sinh lời của vốn chủ sở hữu phụ thuộc vào hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu, hiệu suất sử dụng tài sản và khả năng sinh lời hoạt động. Do vậy, để tăng khả năng sinh lời của vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp phải tìm biện pháp để

tăng hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu, tăng hiệu suất sử dụng tài sản và tăng khả năng sinh lời hoạt động. Bằng phương pháp loại trừ, các nhà phân tích sẽ xác định được ảnh hưởng của từng nhân tố (hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu và khả năng sinh lời của tổng tài sản) đến sự thay đổi của khả năng sinh lời của vốn chủ sở hữu trong kỳ.

- *Hệ số sinh lời cơ bản của tổng tài sản:*

Chỉ tiêu này cho biết 1 đơn vị tài sản bình quân đem lại mấy đơn vị lợi nhuận trước thuế và lãi vay. Trị số của chỉ tiêu "Hệ số sinh lời cơ bản của tổng tài sản" không phụ thuộc vào chi phí lãi vay, tức là không phụ thuộc vào cấu trúc nguồn vốn nên chỉ tiêu này còn được gọi là "Suất sinh lời kinh tế của tài sản". Bằng cách nhân (x) và chia mẫu số của chỉ tiêu này với doanh thu thuần hoạt động kinh doanh, ta có:

$$\text{Hệ số sinh lời cơ bản của tài sản} = \frac{\text{Tổng luân chuyển thuần}}{\text{Tổng tài sản bình quân}} \times \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}{\text{Tổng luân chuyển thuần}}$$

Hay:

$$\text{Hệ số sinh lời cơ bản của tài sản} = \text{Hiệu suất sử dụng tài sản} \times \frac{\text{Hệ số sinh lời hoạt động trước thuế và lãi vay}}{\text{Hệ số sinh lời hoạt động trước thuế và lãi vay}}$$

Bằng công thức này, các nhà phân tích nắm được mối quan hệ giữa khả năng sinh lời kinh tế của tài sản với hiệu suất sử dụng tài sản và khả năng sinh lời hoạt động trước thuế và lãi vay.

- Bên cạnh các chỉ tiêu nói trên, khi phân tích hiệu quả kinh doanh qua sức sinh lợi của vốn, các nhà phân tích còn chú trọng xem xét thêm một vài chỉ tiêu sau đây:

- *Hệ số sinh lời của vốn cổ phần thường (Return on common equity - ROCE):*

Phản ánh mức lợi nhuận mà các cổ đông thường thu được trên mỗi đơn vị vốn đầu tư của họ. Chỉ tiêu này được tính như sau:

$$\text{Hệ số sinh lời của vốn cổ phần thường} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế - Cổ tức trả cho cổ phần ưu đãi}}{\text{Vốn cổ phần thường bình quân}}$$

- *Hệ số sinh lời của cổ phiếu thường (Earnings per common share - EPS):*

Phản ánh mức lợi nhuận mà các cổ đông thường thu được trên mỗi cổ phiếu thường là bao nhiêu:

$$\text{Hệ số sinh lời mỗi cổ phiếu thường} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế - Cổ tức trả cho cổ phần ưu đãi}}{\text{Số cổ phiếu thường bình quân}}$$

- *Hệ số giá cả so với lợi nhuận cổ phiếu (Price/Earnings Ratio):*

Chỉ tiêu này phản ánh một đơn vị lợi nhuận mà mỗi cổ phiếu thu được tương ứng với mấy đơn vị giá cổ phiếu trên thị trường.

$$\text{Hệ số giá cả so với lợi nhuận cổ phiếu} = \frac{\text{Giá thị trường của mỗi cổ phiếu}}{\text{Lợi nhuận cho mỗi cổ phiếu}}$$

- *Mức chi trả cổ tức so với lợi nhuận cổ phiếu (Dividend Payout):*

Phản ánh tỷ lệ cổ tức chi trả cho mỗi cổ phiếu thường so với lợi nhuận thu được trên mỗi cổ phiếu. Trị số của chỉ tiêu tính ra càng lớn, chứng tỏ cổ tức chi trả càng cao, số lợi nhuận giữ lại hoặc phân phối cho các lĩnh vực khác càng thấp và ngược lại.

$$\text{Mức chi trả cổ tức so với lợi nhuận cổ phiếu} = \frac{\text{Mức cổ tức chi trả cho mỗi cổ phiếu thường}}{\text{Lợi nhuận cho mỗi cổ phiếu}}$$

- *Mức cổ tức so với giá thị trường cổ phiếu (Dividend Yield):*

Chỉ tiêu này phản ánh một đồng thị giá cổ phiếu đem lại cho chủ sở hữu (cổ

đồng) máy đồng cổ tức:

$$\frac{\text{Mức cổ tức so với giá thị trường cổ phiếu}}{\text{Mức cổ tức chi trả cho mỗi cổ phiếu thường}} = \frac{\text{Giá thị trường của mỗi cổ phiếu thường}}{\text{Giá thị trường của mỗi cổ phiếu thường}}$$

- *Hệ số giá trị thị trường so với giá trị sổ sách:*

Phản ánh một đơn vị giá trị sổ sách của chủ sở hữu tương ứng với mấy đơn vị giá trị thị trường. Trị số của chỉ tiêu càng lớn, chứng tỏ giá trị đồng vốn của chủ đầu tư trên thị trường càng cao và ngược lại.

$$\frac{\text{Hệ số giá trị thị trường so với giá trị sổ sách}}{\text{Giá thị trường của mỗi cổ phiếu thường}} = \frac{\text{Giá thị trường của mỗi cổ phiếu thường}}{\text{Giá trị sổ sách của mỗi cổ phiếu thường}}$$

Trong đó, giá trị sổ sách của mỗi cổ phiếu thường được tính theo công thức:

$$\frac{\text{Giá trị sổ sách của mỗi cổ phiếu thường}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu - Số cổ phần ưu đãi}} = \frac{\text{Số lượng cổ phiếu thường lưu hành}}{\text{Số lượng cổ phiếu thường lưu hành}}$$

2.7.4. Phân tích Suất hao phí vốn

Để phân tích suất hao phí vốn, người ta sử dụng các chỉ tiêu như: suất hao phí của tổng số tài sản, suất hao phí của tài sản ngắn hạn, suất hao phí của tài sản dài hạn, suất hao phí của vốn chủ sở hữu, suất hao phí của vốn vay... Khi phân tích, trên cơ sở các chỉ tiêu phản ánh suất hao phí đã lựa chọn phù hợp với nguồn dữ liệu và mục đích phân tích, các nhà phân tích sẽ tiến hành thu thập dữ liệu, tính toán giá trị của các chỉ tiêu và lập bảng phân tích suất hao phí các yếu tố đầu vào.

Bên cạnh tính ra và so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc trên các chỉ tiêu phản ánh suất hao phí nói trên, khi phân tích suất hao phí, các nhà phân tích còn đi sâu xem xét tình hình biến động và các nhân tố ảnh hưởng đến một số chỉ tiêu quan trọng, phản ánh khái quát hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp như chỉ tiêu

"Suất hao phí của tổng tài sản", "Suất hao phí của vốn chủ sở hữu", ... Chẳng hạn, phân tích suất hao phí của tổng tài sản so với lợi nhuận sau thuế, bằng cách nhân (x) và chia (:) tử số và mẫu số của chỉ tiêu này với vốn chủ sở hữu, ta được :

$$\begin{array}{ccc} \text{Suất hao phí của} & & \text{Tổng tài sản} \\ \text{tổng tài sản so} & & \hline \text{với lợi nhuận} & = & \text{Vốn chủ sở} \\ \text{sau thuế} & & \text{hữu} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{c} \text{Vốn chủ sở hữu} \\ \hline \text{Lợi nhuận sau} \\ \text{thuế} \end{array}$$

Hay:

$$\begin{array}{ccc} \text{Suất hao phí của} & & \text{Hệ số tài} \\ \text{tổng tài sản so} & & \text{sản so với} \\ \text{với lợi nhuận sau} & = & \text{vốn chủ sở} \\ \text{thuế} & & \text{hữu} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{c} \text{Suất hao phí vốn} \\ \text{chủ sở hữu trên} \\ \text{lợi nhuận sau} \\ \text{thuế} \end{array}$$

Từ đây, ta thấy: để giảm suất hao phí của tài sản trên lợi nhuận sau thuế, từ đó, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh, doanh nghiệp phải tìm mọi biện pháp thích hợp để giảm hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu và suất hao phí vốn chủ sở hữu trên lợi nhuận sau thuế. Điều này buộc các nhà quản lý phải xác định được một cấu trúc tài chính hợp lý, vừa bảo đảm vốn cho kinh doanh, vừa bảo đảm an ninh tài chính lại vừa có hiệu quả nhất. Bằng phương pháp loại trừ, các nhà phân tích sẽ xác định được ảnh hưởng của từng nhân tố (hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu và suất hao phí vốn chủ sở hữu trên lợi nhuận sau thuế) đến sự thay đổi suất hao phí tài sản trên lợi nhuận sau thuế trong kỳ. Tuy nhiên, cũng cần chú ý rằng, trong chừng mực nhất định, 2 nhân tố này có quan hệ ngược chiều nhau: để giảm hệ số tài sản trên vốn chủ sở hữu buộc phải tăng vốn chủ sở hữu hoặc giảm vốn vay trong khi tăng vốn chủ sở hữu sẽ làm tăng suất hao phí vốn chủ sở hữu trên lợi nhuận sau thuế. Vì thế, để giảm suất hao phí của tài sản trên lợi nhuận sau thuế mà vẫn tăng vốn chủ sở hữu và giảm suất hao phí vốn chủ sở hữu trên lợi nhuận sau thuế, đòi hỏi các nhà quản lý phải có các giải pháp thích hợp nhằm nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ để sao cho tăng lượng hàng hóa bán ra, giữ nguyên hoặc

tăng được giá bán, tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm để tăng lợi nhuận...

2.7.5. Phân tích đòn bẩy của DN

Đòn bẩy trong kinh tế doanh nghiệp được giải thích bằng một sự gia tăng rất nhỏ về sản lượng (hoặc doanh thu) có thể đạt được một sự gia tăng rất lớn về lợi nhuận. Một trong những đòn bẩy được các doanh nghiệp thường sử dụng là đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính.

a) *Đòn bẩy kinh doanh* là sự kết hợp giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi trong việc điều hành doanh nghiệp. Đòn bẩy kinh doanh sẽ rất lớn trong các doanh nghiệp có tỷ trọng chi phí cố định cao hơn so với chi phí biến đổi, ngược lại đòn bẩy kinh doanh sẽ thấp khi tỷ trọng chi phí cố định nhỏ hơn chi phí biến đổi. Khi đòn bẩy kinh doanh cao, chỉ cần một sự thay đổi nhỏ về sản lượng tiêu thụ cũng làm thay đổi lớn về lợi nhuận, nghĩa là lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ rất nhạy cảm với thị trường khi doanh thu biến động. Đòn bẩy kinh doanh phản ánh mức độ rủi ro trong kinh doanh. Về thực chất, đòn bẩy kinh doanh phản ánh tỷ lệ thay đổi về lợi nhuận trước thuế và lãi vay phát sinh do sự thay đổi về sản lượng tiêu thụ.

Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh tồn tại trong doanh nghiệp ở mức độ sản lượng cho sẵn được tính theo công thức:

$$\text{Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh (DOL)} = \frac{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}{\text{Tỷ lệ thay đổi sản lượng tiêu thụ}}$$

Trong đó:

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ thay đổi lợi} & & \text{Chênh lệch giữa lợi nhuận trước thuế và lãi} \\ \text{nhuận trước thuế} & = & \text{vay kỳ phân tích so với kỳ gốc} \\ \text{và lãi vay} & & \hline & & \text{Lợi nhuận trước thuế và lãi vay kỳ gốc} \end{aligned}$$

$$\frac{\text{Tỷ lệ thay đổi sản lượng tiêu thụ}}{\text{Chênh lệch giữa sản lượng tiêu thụ kỳ phân tích so với kỳ gốc}} = \frac{\text{Sản lượng tiêu thụ kỳ gốc}}{\text{Sản lượng tiêu thụ kỳ gốc}}$$

Đòn bẩy kinh doanh là công cụ được các nhà quản lý sử dụng để gia tăng lợi nhuận. Trong các doanh nghiệp trang bị tài sản cố định hiện đại, định phí rất cao, biến phí rất nhỏ thì sản lượng hoà vốn rất lớn. Tuy nhiên, một khi đã vượt quá điểm hoà vốn, đòn bẩy kinh doanh sẽ rất lớn. Do đó, chỉ cần một sự thay đổi rất nhỏ của sản lượng cũng đã làm lợi nhuận gia tăng rất lớn. Từ đó, ta có công thức đo lường sự tác động của đòn bẩy kinh doanh với sự gia tăng lợi nhuận như sau:

$$\frac{\text{Tỷ lệ gia tăng lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}{\text{Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh}} = \text{Tỷ lệ thay đổi về sản lượng tiêu thụ}$$

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh cung cấp cho các nhà quản lý doanh nghiệp một công cụ để dự kiến lợi nhuận. Nếu doanh thu của doanh nghiệp tăng lên và doanh thu đã vượt quá điểm hoà vốn chỉ cần tăng một tỷ lệ nhỏ về doanh thu là đã có thể tăng lên một tỷ lệ lớn hơn về lợi nhuận.

Cần lưu ý rằng: Đòn bẩy kinh doanh như "con dao hai lưỡi", chúng ta biết đòn bẩy kinh doanh phụ thuộc vào định phí. Nhưng khi chưa vượt quá điểm hoà vốn, ở cùng một mức độ sản lượng thì doanh nghiệp nào có định phí càng cao, lỗ càng lớn.

Điều này giải thích tại sao các doanh nghiệp phải phấn đấu để đạt được sản lượng hoà vốn. Khi vượt quá điểm hoà vốn thì đòn bẩy kinh doanh luôn luôn dương và nó ảnh hưởng tích cực tới sự gia tăng lợi nhuận.

b) Đòn bẩy tài chính

Đòn bẩy tài chính là khái niệm dùng để chỉ sự kết hợp giữa nợ phải trả và vốn chủ sở hữu trong việc điều hành chính sách tài chính của doanh nghiệp. Đòn bẩy tài chính sẽ rất lớn trong các doanh nghiệp có tỷ trọng nợ phải trả cao hơn tỷ trọng của vốn chủ sở hữu. Ngược lại, đòn bẩy tài chính sẽ thấp khi tỷ trọng nợ phải trả nhỏ hơn tỷ trọng của vốn chủ sở hữu.

Đòn bẩy tài chính vừa là một công cụ thúc đẩy lợi nhuận sau thuế trên một đồng vốn chủ sở hữu, vừa là một công cụ kìm hãm sự gia tăng đó. Sự thành công hay thất bại này tùy thuộc vào sự khôn ngoan hay khờ dại khi lựa chọn cơ cấu tài chính. Khả năng gia tăng lợi nhuận cao là điều mong ước của các chủ sở hữu, trong đó đòn bẩy tài chính là một công cụ được các nhà quản lý ưa dùng.

Vì lãi vay phải trả không đổi khi sản lượng thay đổi, do đó đòn bẩy tài chính sẽ rất lớn trong các doanh nghiệp có tỷ số nợ cao, và ngược lại đòn bẩy tài chính sẽ rất nhỏ trong các doanh nghiệp có tỷ số nợ thấp. Những doanh nghiệp không mắc nợ (tỷ số bằng không) sẽ không có đòn bẩy tài chính. Như vậy, đòn bẩy tài chính đặt trọng tâm vào tỷ số nợ. Khi đòn bẩy tài chính cao, chỉ cần một sự thay đổi nhỏ của lợi nhuận trước thuế và lãi vay cũng làm thay đổi lớn tỷ lệ lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu nghĩa là tỷ lệ lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu sẽ rất nhạy cảm với lợi nhuận trước thuế và lãi vay. Về thực chất, đòn bẩy tài chính phản ánh sự thay đổi của tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ trước sự thay đổi của lợi nhuận trước thuế và lãi vay.

Như vậy, độ lớn của đòn bẩy tài chính được xem như là tỷ lệ thay đổi của tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu phát sinh do sự thay đổi của lợi nhuận trước thuế và lãi vay.

$$\text{Độ lớn đòn bẩy tài chính (DFL)} = \frac{\text{Tỷ lệ thay đổi về tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu}}{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}$$

Trong đó:

$$\frac{\text{Tỷ lệ thay đổi về tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu}}{\text{Chênh lệch giữa tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu kỳ phân tích so với kỳ gốc}} = \frac{\text{Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu kỳ gốc}}{\text{Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu kỳ gốc}}$$

$$\frac{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}{\text{Chênh lệch giữa lợi nhuận trước thuế và lãi vay kỳ phân tích so với kỳ gốc}} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế và lãi vay kỳ gốc}}{\text{Lợi nhuận trước thuế và lãi vay kỳ gốc}}$$

Cũng như sử dụng đòn bẩy kinh doanh, sử dụng đòn bẩy tài chính như sử dụng "con dao hai lưỡi". Nếu tổng tài sản không có khả năng sinh ra một tỉ lệ lợi nhuận đủ lớn để bù đắp các chi phí tiền lãi vay phải trả thì tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu bị giảm sút. Vì phần lợi nhuận do vốn chủ sở hữu làm ra phải dùng để bù đắp sự thiếu hụt của lãi vay phải trả. Do vậy, thu nhập của một đồng vốn chủ sở hữu sẽ còn lại rất ít so với tiền đáng lẽ chúng được hưởng. Đòn bẩy tài chính được các nhà quản lý sử dụng để gia tăng tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu. công thức xác định sự tác động của đòn bẩy tài chính đến tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu như sau:

$$\frac{\text{Tỷ lệ thay đổi về tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu}}{\text{Độ lớn đòn bẩy tài chính (DFL)}} = \text{Độ lớn đòn bẩy tài chính (DFL)} \times \frac{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}{\text{Tỷ lệ thay đổi lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}$$

Khái niệm đòn bẩy tài chính cung cấp cho các nhà phân tích một công cụ quan trọng để dự kiến tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu. Cần lưu ý là khi lợi nhuận trước thuế và lãi vay không đủ lớn để trang trải lãi vay thì tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu bị giảm sút. Nhưng khi lợi nhuận trước thuế

và lãi vay đủ lớn thì chỉ cần sự gia tăng nhỏ về lợi nhuận trước thuế và lãi vay đã có sự gia tăng lớn về tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu.

c) Đòn bẩy tổng hợp

Đòn bẩy kinh doanh phản ánh mối quan hệ giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi. Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh sẽ rất lớn ở những doanh nghiệp có chi phí cố định cao hơn chi phí biến đổi. Những đòn bẩy kinh doanh chỉ tác động tới lợi nhuận trước thuế và lãi vay, bởi lẽ tỷ số nợ không ảnh hưởng tới độ lớn của đòn bẩy kinh doanh.

Còn độ lớn của đòn bẩy tài chính chỉ phụ thuộc vào tỷ số mắc nợ, không phụ thuộc vào kết cấu chi phí cố định và chi phí biến đổi của doanh nghiệp. Do đó, đòn bẩy tài chính tác động tới lợi nhuận sau thuế và lãi vay. Vì vậy, khi ảnh hưởng của đòn bẩy kinh doanh chấm dứt thì ảnh hưởng của đòn bẩy tài chính sẽ thay thế để khuếch đại doanh lợi vốn chủ sở hữu khi doanh thu thay đổi. Vì lẽ đó người ta có thể kết hợp đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính thành một đòn bẩy tổng hợp.

$$\begin{array}{ccc} \text{Độ lớn của đòn} & & \text{Độ lớn của} \\ \text{bẩy tổng hợp} & = & \text{Độ lớn của đòn} \\ \text{(DTL)} & & \text{bẩy kinh doanh} \quad \times \quad \text{đòn bẩy tài} \\ & & \text{chính} \end{array}$$

Từ công thức đòn bẩy tổng hợp chúng ta có một nhận xét: Một quyết định đầu tư vào TSCĐ và tài trợ cho việc đầu tư đó bằng vốn vay (trái phiếu, vay ngân hàng...) sẽ cho phép xác định một cách chính xác sự biến động của doanh thu ảnh hưởng như thế nào tới lợi nhuận của chủ sở hữu

2.8. Phân tích rủi ro tài chính và dự báo nhu cầu tài chính

2.8.1. Ý nghĩa phân tích rủi ro tài chính và dự báo nhu cầu tài chính

Rủi ro tài chính có thể hiểu là sự bất trắc, sự không ổn định có thể đo lường được, có thể đưa đến những tổn thất, mất mát thiệt hại hoặc làm mất đi những cơ hội sinh lời. Những rủi ro này gắn liền với hoạt động tài chính và mức độ sử dụng nợ của doanh nghiệp, nghĩa là gắn liền với cơ cấu nguồn vốn của doanh nghiệp.

Phân tích rủi ro tài chính giúp nhận diện, đo lường và dự báo được rủi ro, trên cơ sở đó có biện pháp quản lý rủi ro, hạn chế thấp nhất những thiệt hại, tổn thất nếu rủi ro xảy ra.

Dự báo nhu cầu tài chính là ước tính về cầu tài chính trong tương lai gần, giúp đánh giá tiềm lực tài chính, có kế hoạch tổ chức huy động vốn phù hợp nhằm đáp ứng nhu cầu vốn phục vụ quá trình hoạt động của doanh nghiệp.

2.8.2. Nhận diện rủi ro tài chính

Rủi ro tài chính của doanh nghiệp được hiểu là những thiệt hại về tài chính có thể xảy ra đối với doanh nghiệp. Nói cách khác, rủi ro tài chính của doanh nghiệp là khả năng mà hoạt động tài chính của doanh nghiệp không đạt được các mục tiêu về: Huy động vốn (quy mô, cơ cấu và chi phí vốn); về khả năng tự tài trợ; về khả năng thanh toán; về bảo toàn và phát triển vốn chủ sở hữu; về hiệu suất hoạt động và khả năng sinh lời, đồng thời là việc đối mặt với nhiều nguy cơ, có những nguy cơ phá sản

Để nhận diện RRTC, định kỳ DN có thể lập bảng phân tích các dấu hiệu RRTC thông qua các chỉ tiêu tài chính căn bản sau đây:

Bảng 6.15: Nhận diện RRTC theo các hệ số tài chính căn bản

MỤC TIÊU QUẢN LÝ	KHẢ NĂNG RỦI RO
1. Về huy động vốn	- Không huy động đủ, cơ cấu bất hợp lý, chi phí vốn tăng,
a. Quy mô nguồn vốn huy động	- Giảm sút không thực hiện được mục tiêu đề ra.
b. Cơ cấu nguồn vốn	- Mức độ nợ cao, lệ thuộc quá lớn vào chủ nợ
c. Chi phí vốn	- Mức độ nợ cao, lãi suất huy động cao thì chi phí vốn cao, khó đạt mục tiêu sinh lời

d. Vốn lưu chuyển	- Âm, huy động nợ ngắn hạn để đầu tư dài hạn gây rủi ro thanh toán
2. Về khả năng tự tài trợ	- Tự tài trợ thấp và giảm dần
a. Hệ số tự tài trợ tổng quát	- Thấp và giảm
3. Về hoạt động đầu tư	- Đầu tư không hiệu quả, mạo hiểm
a. Hệ số đầu tư	- Không phù hợp với ngành nghề kinh doanh
b. Hệ số đầu tư ngoài ngành kinh doanh chính	- Tăng và mạo hiểm
4. Về khả năng thanh toán	- Không đảm bảo khả năng thanh toán
a. Hệ số khả năng thanh toán tổng quát (H)	- Không đảm bảo khả năng thanh toán tổng quát hoặc giảm so với kỳ trước quá nhiều
b. Hệ số khả năng thanh toán nợ ngắn hạn (H)	- Không đảm bảo khả năng thanh toán nợ ngắn hạn, khả năng thanh toán giảm
c. Hệ số khả năng thanh toán tức thời (H)	- Không đảm bảo khả năng thanh toán tức thời
d. Hệ số khả năng thanh toán lãi vay	- Không đảm bảo khả năng thanh toán lãi vay, hoặc khả năng thanh toán lãi vay giảm sút so với kỳ trước.
đ. Hệ số khả năng chi trả nợ ngắn hạn bằng tiền	- Dòng tiền lưu chuyển thuần âm; hệ số chi trả nợ ngắn hạn bằng tiền giảm nhanh
5. Bảo toàn và phát triển vốn chủ sở hữu	- Khả năng không bảo toàn hay phát triển được vốn chủ sở hữu
a. Quy mô vốn chủ sở hữu	- Không bảo toàn được vốn chủ sở hữu do lỗ

b. Chất lượng vốn chủ	- Tăng trưởng vốn chủ không bền vững
6. Hiệu suất sử dụng vốn	
Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh	Thấp, giảm
Số vòng luân chuyển tài sản ngắn hạn	Thấp, giảm
Vòng quay hàng tồn kho	Thấp, giảm
Vòng quay các khoản phải thu	Thấp, giảm
7. Về khả năng sinh lời	- Không có khả năng sinh lời và giảm nhanh- ROS < 0; có xu hướng giảm
a. Khả năng sinh lời hoạt động (ROS)	
a. Khả năng sinh lời hoạt động (ROS) b. Khả năng sinh lời của tài sản (ROA)	- ROS < 0; có xu hướng giảm- ROA < 0 < lãi suất vốn vay; có xu hướng giảm
b. Khả năng sinh lời của tài sản (ROA). Khả năng sinh lời của VCSH (ROE)	- ROA < 0 < lãi suất vốn vay; có xu hướng giảm ROE < ROA < 0; có xu hướng giảm
c. Khả năng sinh lời của VCSH (ROE)	- ROE < ROA < 0; có xu hướng giảm

Khi lập bảng nhận diện RRTC cần đánh giá khả năng RRTC cụ thể đối với từng mục tiêu quản lý và cần xác định loại rủi ro theo tình hình tài chính và hậu quả có thể xảy ra.

+ Dưới góc độ tài chính, thì mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn cần phải được đo lường và dự báo theo các yếu tố vật chất và yếu tố vô hình như các giá trị thương hiệu, giá trị nguồn nhân lực và các dự phòng thiệt hại bất thường. Để nhận

định rủi ro theo phân loại này, nhà quản lý có thể căn cứ vào mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn thể hiện qua hoạt động tài trợ của mỗi công ty. Câu hỏi cần được kiểm định là công ty có huy động nguồn vốn ngắn hạn để đầu tư dài hạn hay không? Công ty có sử dụng đòn bẩy tài chính hay không? Nếu câu trả lời là có thì cần phải có thông tin cảnh báo rằng dấu hiệu rủi ro đã xuất hiện ở công ty. Kết hợp phân tích các chỉ tiêu tài chính khác được phản ánh trên các báo cáo tài chính của doanh nghiệp, xác định giá trị doanh nghiệp...đây được coi là các căn cứ quan trọng để nhận dạng các nguy cơ RRTC để có các giải pháp khắc phục.

2.8.3. Đo lường rủi ro tài chính

Việc đo lường, phân tích và dự báo RRTC của doanh nghiệp là quá trình định lượng, đánh giá mức độ nghiêm trọng của RRTC trong các doanh nghiệp nhằm đảm bảo công tác quản lý tài chính đạt hiệu quả. Để đánh giá mức độ nghiêm trọng hay quy mô tổn thất của mỗi RRTC, nhà quản lý tài chính thường sử dụng ba tham số đo lường là giá trị kỳ vọng và độ lệch chuẩn và hệ số biến thiên.

- Giá trị kỳ vọng còn gọi là giá trị bình quân gia quyền của các giá trị khác nhau, chiếm tỷ trọng khác nhau trong một tập hợp quan sát.

$$E(R) = \sum_{i=1}^n R_i \times P_i$$

Trong đó: $E(R)$ là giá trị kỳ vọng

R_i là giá trị ứng với khả năng i ;

P_i là xác suất xảy ra khả năng i

Ví dụ: Khả năng đạt được tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp có thể diễn biến theo các trường hợp sau:

Khả năng xảy ra	Xác suất xảy ra (P_i)	Tỷ suất sinh lời (R_i)
Xấu nhất	0,2	-3%
Trung bình	0,5	5%
Thuận lợi	0,3	15%

Tính kỳ vọng tỷ suất sinh lời chung có thể đạt được:

$$E(R) = \sum_{i=1}^n R_i \times P_i = (-3\% \times 0,2 + 5\% \times 0,5 + 15\% \times 0,3 = 5,4\%)$$

Độ lệch chuẩn (δ) được dùng để đo lường độ phân tán hay sai biệt giữa giá trị thực tế ứng với từng trường hợp so với giá trị kỳ vọng. Độ lệch chuẩn đo lường sự khác biệt phân phối giá trị ứng với từng khả năng so với giá trị trung bình của nó. Độ lệch chuẩn (δ) được xác định theo công thức:

$$\delta = \sqrt{\sum_{i=1}^n (R_i - E(R))^2 \times P_i}$$

Trường hợp	Pi	Ri	Ri-E(R)	{ Ri-E(R) } ²	{ Ri-E(R) } ² xPi
Xấu	0,2	-3 %	-8,4	70,56	14,112
Trung bình	0,5	5%	-0,4	0,16	0,08
Thuận lợi	0,3	15%	9,6	92,16	27,648
					41,84

$$\delta = \sqrt{(-3\% - 5,4\%)^2 \times 0,2 + (5,0\% - 5,4\%)^2 \times 0,5 + (15\% - 5,4\%)^2 \times 0,3} \quad (\%)$$

$$\delta = \sqrt{41,84}(\%) \approx 6,468\%$$

Độ lệch chuẩn thường chịu ảnh hưởng của quy mô chuỗi nên chưa phản ánh khách quan rủi ro. Do đó, để chuẩn hóa, người ta lấy độ lệch chuẩn chia cho giá trị trung bình của chuỗi biến số được dùng để nghiên cứu, gọi là hệ số biến thiên.

- Hệ số biến thiên: Hệ số biến thiên là tỷ số so sánh giữa độ lệch chuẩn và

$$CV = \frac{\delta}{E(R)}$$

giá trị kỳ vọng của chuỗi

Trong đó: CV là hệ số biến thiên.

Sử dụng hệ số biến thiên là vì độ lệch chuẩn đôi khi cho chúng ta những kết luận không chính xác, khi so sánh rủi ro của các doanh nghiệp không cùng qui mô giá trị kỳ vọng.

$$CV = \frac{\delta}{E(R)} = \frac{6,468\%}{5,4\%} = 1,197$$

Hệ số biến thiên phản ánh sự biến động của hệ số nghiên cứu trong chuỗi thời gian nghiên cứu so với quy mô trung bình chung. Hệ số biến thiên càng cao thì nguy cơ rủi ro càng cao. Khi đo lường rủi ro cho thấy xác suất xảy ra tình huống xấu nhất thường là rất thấp, nhưng nó lại luôn tồn tại; nếu phương án huy động và đầu tư tài chính có khả năng sinh lời càng cao thì độ lệch chuẩn và hệ số biến thiên cao tức là RRTC càng cao.

Phân tích rủi ro tài chính, tùy thuộc vào quy mô của giá trị kỳ vọng, mục tiêu phân tích mà căn cứ vào độ lệch chuẩn hay hệ số biến thiên của chỉ tiêu: lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ, lợi nhuận hoạt động kinh doanh, lợi nhuận trước thuế, lợi nhuận sau thuế, tỷ suất lợi nhuận trước thuế và lãi vay trên toàn bộ vốn hay tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu kết hợp với trị số và sự biến động của các chỉ tiêu: hệ số nợ, vòng quay các khoản phải thu ngắn hạn, vòng quay hàng tồn kho, các chỉ tiêu thể hiện khả năng thanh toán... để kết luận.

2.8.4. Dự báo nhu cầu tài chính

Dự báo nhu cầu tài chính của doanh nghiệp là việc lập ra các mục tiêu cần đạt được về nhu cầu tài chính (nhu cầu vốn) phục vụ cho quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Lượng vốn mà doanh nghiệp cần sử dụng để đáp ứng nhu cầu sản xuất, kinh doanh phụ thuộc vào quy mô hoạt động của doanh nghiệp. Một trong những chỉ tiêu biểu hiện quy mô hoạt động của doanh nghiệp là doanh thu thuần (doanh thu thuần bán hàng và cung cấp dịch vụ hoặc doanh thu thuần hoạt động kinh doanh).. Nhu cầu về vốn đòi hỏi sự cân bằng với đầu tư và quy mô hoạt động. Vì thế, khi doanh thu thay đổi, nhu cầu về vốn cũng thay đổi theo. Sự

thay đổi đó không nhất thiết phải theo một tỷ lệ cố định bởi lẽ nó còn phụ thuộc vào hiệu quả sử dụng vốn. Do vậy, trong thực tiễn quản lý tài chính luôn nảy sinh nhu cầu "ước tính" về vấn đề định hướng cho việc lập kế hoạch sản xuất, kinh doanh cũng như hoạch định chiến lược. Nhu cầu ước tính đó chính là nhu cầu dự báo các chỉ tiêu tài chính và lập kế hoạch tài chính. Vậy có thể thấy dự báo nhu cầu tài chính chính là dự báo các chỉ tiêu tài chính và là cơ sở cho việc lập kế hoạch tài chính.

Để dự báo các chỉ tiêu tài chính của doanh nghiệp, trước hết cần chọn các khoản mục trên các báo cáo tài chính (Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Bảng cân đối kế toán) có khả năng thay đổi khi doanh thu thuần thay đổi. Việc lựa chọn này được dựa vào mối quan hệ giữa doanh thu thuần với từng khoản mục. Trên cơ sở đó, sẽ dự báo trị số của từng chỉ tiêu trong kỳ tới. Quy trình dự báo các chỉ tiêu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán tiến hành như sau:

Bước 1: Phân loại nhóm chỉ tiêu dựa vào mối quan hệ giữa các chỉ tiêu trên từng báo cáo tài chính với doanh thu thuần:

Trong bước này, cần dựa vào tình hình cụ thể tại từng doanh nghiệp, trên cơ sở xem xét số liệu của nhiều năm để phân loại các khoản mục trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán vào 2 nhóm:

- Nhóm 1: Những chỉ tiêu thay đổi cùng chiều với doanh thu thuần và thường chiếm một tỷ lệ nhất định so với doanh thu thuần:

Đây là những chỉ tiêu có khả năng thay đổi khi doanh thu thuần thay đổi và thay đổi cùng chiều với doanh thu thuần. Những chỉ tiêu này thường chiếm một tỷ lệ nhất định so với doanh thu thuần. Lưu ý chỉ chọn những chỉ tiêu thảo mãn đồng thời cả hai điều kiện là quan hệ chặt chẽ và trực tiếp với doanh thu. Có thể kể ra một số chỉ tiêu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh như: Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, các khoản ghi giảm doanh thu, giá vốn hàng bán,

chi phí bán hàng... hoặc một số chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán như: Tiền và tương đương tiền, các khoản phải thu của khách hàng, các khoản trả trước cho người bán, thuế GTGT được khấu trừ, hàng tồn kho, khoản phải trả cho người bán, người mua trả tiền trước; thuế và các khoản phải nộp nhà nước; các khoản phải trả người lao động...

- Nhóm 2: Những chỉ tiêu không thay đổi hoặc thay đổi không rõ ràng khi doanh thu thuần thay đổi hoặc những chỉ tiêu được xác định trên cơ sở các chỉ tiêu nhóm 1:

Khác với các chỉ tiêu thuộc nhóm 1, những chỉ tiêu nhóm 2 không thay đổi hoặc thay đổi không theo qui luật khi doanh thu thuần thay đổi. Ngoài ra, một số chỉ tiêu thuộc nhóm 2 lại được xác định trên cơ sở các chỉ tiêu nhóm 1. Chẳng hạn: Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ, lợi nhuận thuần hoạt động kinh doanh, tổng lợi nhuận kế toán trước thuế...

Bước 2: Xác định trị số dự báo của các chỉ tiêu thuộc nhóm 1, nhóm 2

- Đối với các chỉ tiêu nhóm 1 việc dự báo dựa vào phương pháp tỷ lệ (%) trên Doanh thu.. Các nhà dự báo sẽ lấy trị số năm trước (với các chỉ tiêu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh) hoặc trị số cuối năm trước (với các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán) của các chỉ tiêu thuộc nhóm 1 rồi so với doanh thu thuần năm trước nhằm xác định tỷ lệ của từng chỉ tiêu so với doanh thu thuần. Tiếp đó, lấy doanh thu thuần dự báo năm nay nhân (x) với tỷ lệ vừa xác định để tính ra trị số dự báo của các chỉ tiêu thuộc nhóm 1.

-Đối với các chỉ tiêu nhóm 2: với những chỉ tiêu không thay đổi hoặc thay đổi không rõ trước biến động của doanh thu sẽ được xác định bằng cách giữ nguyên giá trị kỳ trước. Còn với những chỉ tiêu có liên quan đến nhóm 1 được xác định trên cơ sở giá trị dự báo các chỉ tiêu nhóm 1.

Bước 3: Lập báo cáo tài chính dự báo:

Sau khi xác định được trị số dự báo của các chỉ tiêu thuộc nhóm 1, nhóm 2, các nhà dự báo sẽ lập các báo cáo tài chính dự báo (Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự báo)

Bước 4: Xác định lượng vốn thừa (+) hoặc thiếu (-) ứng với mức doanh thu thuần mới:

Lượng vốn thừa (+) hoặc thiếu (-) ứng với mức doanh thu thuần mới chính là phần chênh lệch giữa tổng nguồn vốn dự báo với tổng tài sản dự báo (ở Bảng cân đối kế toán dự báo) và được xác định như sau:

$$\begin{array}{rcc} \text{Số vốn thừa (+) hoặc thiếu (-)} & & \text{Tổng} & & \text{Tổng tài} \\ \text{ứng với mức doanh thu thuần} & = & \text{nguồn vốn} & - & \text{sản dự} \\ \text{mới} & & \text{dự báo} & & \text{báo} \end{array}$$

Bước 5: Xác định lượng tiền thuần lưu chuyển trong kỳ:

Để xác định lượng tiền thuần lưu chuyển trong kỳ, các nhà dự báo phải tìm ra mối quan hệ giữa lượng tiền và tương đương tiền với các chỉ tiêu khác trên Bảng cân đối kế toán. Dựa vào tính cân đối và mối quan hệ giữa các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán, tiền và tương đương tiền của doanh nghiệp được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tiền} & & & & \text{Đầu} & & \text{Tài} \\ \text{và} & \text{Vốn} & & \text{Tài} & \text{tur tài} & \text{Phải} & \text{sản} \\ \text{tương} & \text{chủ} & \text{Nợ} & \text{sản} & \text{chính} & \text{thu} & \text{ngắn} \\ \text{đương} & \text{sở} & \text{phải} & \text{dài} & \text{ngắn} & \text{ngắn} & \text{tồn} \\ \text{tiền} & \text{hữu} & \text{trả} & \text{hạn} & \text{hạn} & \text{hạn} & \text{kho} & \text{hạn} \\ & & & & & & & \text{khác} \end{array}$$

Qua mối quan hệ này, các nhà dự báo sẽ biết được các nguyên nhân làm tiền và tương đương tiền tăng (vốn chủ sở hữu tăng, nợ phải trả tăng, các loại tài sản khác ngoài tiền và tương đương tiền giảm) và các nguyên nhân làm tiền và tương đương tiền giảm (vốn chủ sở hữu giảm, nợ phải trả giảm, các loại tài sản

khác ngoài tiền và tương đương tiền tăng). Từ đó, căn cứ vào Bảng cân đối kế toán dự báo để xác định lượng tiền thuần lưu chuyển trong kỳ theo công thức:

$$\begin{array}{rcl} \text{Lưu chuyển tiền} & = & \text{Lượng tiền tăng} & - & \text{Lượng tiền giảm} \\ \text{thuần trong kỳ} & & \text{(thu vào) trong kỳ} & & \text{(chi ra) trong kỳ} \end{array}$$

Trong trường hợp lượng tiền giảm lớn hơn lượng tiền tăng trong kỳ, doanh nghiệp phải có kế hoạch để huy động thêm tiền từ các nguồn khác nhằm tránh gặp phải khó khăn trong thanh toán

BẢNG THUẬT NGỮ TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

Thuật ngữ sử dụng trong tài liệu	Các tên gọi khác
Tài sản ngắn hạn	Vốn lưu động,
Tốc độ luân chuyển tài sản ngắn hạn	Tốc độ luân chuyển vốn lưu động
Lãi suất của trái phiếu	Lãi suất coupon
Cơ cấu vốn	Cơ cấu tài chính
Hệ số đầu tư, hệ số tài trợ, hệ số chi phí, hệ số sinh lời...	Tỷ suất đầu tư, tỷ suất tài trợ, tỷ suất chi phí, tỷ suất sinh lời...
Hiệu suất sử dụng vốn kinh doanh	Hiệu suất sử dụng tài sản/ Vòng quay vốn kinh doanh/vòng quay tài sản
Chi phí sử dụng vốn	Chi phí vốn

Tài liệu tham khảo

1. Thông tư 138/2014/TT-BTC ngày 4/10/2011 của Bộ Tài chính
2. Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính
3. Thông tư 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính
4. Thông tư 133/2016/TT- BTC ngày 26/08/2016 về chế độ kế toán DNN&V
5. Thông tư số 132/2018/TT-BTC ngày 28/12/2018 của Bộ Tài chính: Chế độ kế toán doanh nghiệp siêu nhỏ
6. *Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2015*
7. Ngô Thế Chi, Nguyễn Trọng Cơ – Giáo trình Phân tích tài chínhdoanh nghiệp, Nhà xuất bản tài chính , tái bản lần thứ 3- năm 2015
8. Nguyễn Trọng Cơ, Nghiêm Thị Thà – Đọc và phân tích báo cáo tài chính doanh nghiệp – Nhà xuất bản tài chính, tái bản 2017
9. Phạm Thị Quyên, Nguyễn Thị Thanh – Bài tập Phân tích TCDN, Nhà xuất bản Tài chính, năm 2016

Chuyên đề 7
NGOẠI NGỮ (TIẾNG ANH)

PHẦN I - CÁC CHỨC NĂNG NGÔN NGỮ

1. *Greeting and responding to greeting*

- Hello
- Good morning/afternoon/evening/good bye
- How do you do?
- How are you? - I'm fine/ well!

2. *Introducing*

a. oneself:

- I am (name)
- My name is (name)

b. Other people:

- This is (name)

3. *Asking for and giving personal details*

a. Asking for personal details:

- That is your name/ full name/ family name
- How old are you? / is he/ is she?.....
- Where do you/ does he/ live?
- What's your address?
- What's your/ his/ her job?

b. Giving personal details:

- My name is...../ His name is.....
- I am.....years old/ He is(age)
- I live in...../ He live in.....
- I am a.....(teacher)/ He is a.....(job)

4. *Understanding and completing forms*

- Name
- Family name
- Date of birth
- Place of birth

5. Understanding and writing letters giving personal details

- My name is.....
- I am.....years
- I am.....(job)
- I live in.....
- I work for.....

6. Describing education, qualifications and skills

- I finished secondary school in.....
- I went to.....(name of university)
- I studied.....(name of subject)
- I graduated.....in.....
- I specialize in.....
- I'm good at.....

7. Describing people

- He is tall/ fat/ thin/ 5 feet tall.....
- He/ she's got dark hair/ blue eyes.....
- He is (a good singer/ driver/ accountant.....)
- He is always cheerful/ sad/ careful.....

8. Asking questions about personal possessions

- Whose (house) is this?
- It's mine/ his/ hers/ ours/ theirs
- It's Mr. Black's car

9. Asking for repetition and clarification

- Excuse me? / I am sorry
- Can you repeat that please!
- What did you say?
- What did you mean by.....?

10. Restating what has been said

- I was saying...../ I said.....
- I mean...../ I asked.....

11. Checking on meaning and intention

- Did you say....., if I understand you correctly.....
- Do you mean to say.....

12. Helping people to express their meaning

- So you mean

13. Interrupting a conversation

- Sorry to interrupt
- Excuse me

14. Starting a new topic

- I say.....
- You know.....
- I'd like to.....

15. Resuming or continuing the topic

- Coming back to.....
- Again, about.....
- Let's come to the main point, please !

16. Asking for and giving the spelling and meaning of words

- UN
- What does (spelling) WTO mean?
- It means.....

17. Counting and using numbers

- Cardinal number : one, two,....., one hundred and two.....
- Ordinal number : 1st, 2nd, third.....
- 1998 (nineteen ninety eight)
- 247569 (two four seven five six nine) (telephone number)
- Even numbers : 2, 4, 6..... (two, four, six.....)
- Odd numbers : 1, 3, 5.....(one, three, five.....)

18. Asking and telling the time, day and date

18.1 What time is it? / What is the time now?

- It's six o'clock/ five to six/ five past four
- Could you please tell me the time now?
- It's ten twenty

18.2 What day is it today?

- Today is Monday/ Tuesday/.....

18.3 What's the date today?

- It's October 20, 2008 (month and ordinal number)

19. Asking for and giving information about routine and habit.

19.1. What time do you usually get up?

- I usually get up at (hour)

19.2. How often do you.....(go to the cinema)?

- I usually.....every Friday evening.

19.3. He always drinks tea with sugar.

- She often goes to work by bus.

20. Understanding and writing diaries and letters giving information about everyday activities.

- Today we go to.....

- Today we stop.....

- Today we have lunch at.....in a.....

21. Talking about past events, recent activities and completed actions.

21.1. Past events.

- It rained a lot last year.
- There was a strong earthquake in China last week.
- They walked into the office
- The man was driving at 80 mph.

21.2. Recent activities:

- He has just written a new book
- She has been to Ha Long Bay.
- They have lived in HCM city since 1995.

21.3. Completed actions

- It was 7.30 in the morning and they had finished their breakfast.
- It had stopped raining when we arrived.

22. Talking about state in the past.

- She was very beautiful.
- He used to be a soldier/ in the army.
- It used to be in good shape.

23. Understanding and producing simple narrative.

- It was a nice day.
- We started early in the morning

24. Reporting people say.

- She said that...

- He asked why/if...

25. Talking about future or imaginary situations.

- If.....I will
- We'll.....when

26. Talking about future plans or intentions

- We are going to.....tomorrow.
- When we arrive.....we'll...
- We are leaving at.....
- We are staying athotel.

27. Talking about predictions

- It will rain soon.
- The price of consumer goods will surely go up.

28. Identifying and describing accommodation

- This is (the living room)
- That is...
- The bathroom is downstairs
- There is a.....in the kitchen.

29. Buying and selling

- I'd like to.....
- Can I have a look at....?
- I'm looking for....
- How much is.....?/ It's.....VND.
- How many do you want?
- How much do you want?

30. Talking about food and ordering meals.

- 30.1. - I like/ I don't like.....(food)
- Do you like.....(food)?
 - The meat is delicious/very nice.

- 30.2. - Can I have....., please?
- ...(food) please?
 - I'd like.....(food), please.

31. Talking about the weather

- It's cool/hot/cold/warm...
- It's 32⁰ C.

- There are storms in Summer
- It's sunny/rainy/windy/cloudy...
- The sky is.....(blue/grey/dark/clear...)

32. Talking about one's health.

- I'm well/not well/sick....
- I've got a headache.
- I can't sleep.
- It hurts on my.....
- I have some pains in.....

33. Following and giving simple instructions

- Open the box
- Pour some soap in.....
- Firstthen.....

34. Understanding simple signs and notices.

- Non-smoking area
- Open: 8 a.m to 4 p.m

35. Asking the way and giving directions

35.1. Asking the way

- Excuse me, Could you tell me the way to.....
- How can I get to.....
- Where is the.....

35.2. - Walk to.....

- Turn left/right
- Go straight ahead.....

36. Asking for and giving travel information

36.1.- What time is the train/coach to...

- How long does it take to.....?
- How much is a ticket to.....?
- How can I get to.....?
- How far is it from.....to.....?
- What is the distance.....?

36.2. - It's

- It takes.....
- It's.....
- You can go there by.....

37. Asking for and giving information about places

- It's (name of place) is in (country)
- It's North/ South of.....
- It's 60 miles to the East of.....
- It's on the bank of (name of river).....
- There is a very old church in.....
- Where is.....?
- How far isfrom.....?

38. Identifying and describing simple object.

- It's round/square.....
- It's big/small/long/short.....
- It's(kg, tons)
- It's white/red/blue...
- It's made of plastic/wood.....
- It's made from..... (Bread is usually made from wheat).
- It is used for.....

39. Making comparisons and expressing degrees of difference

- It's better than.....
- They are more interesting than.....
- It's just as.....as.....
- It's not as.....as.....
- It's much more expensive than.....

40. Talking about how to operate things

40.1 - First you insert a coin into a slot

- Next you dial the number

Then you.....

40.2. - First you plug in.....

- Next press.....

Then turn.....(And so on.....)

41. Describing simple process

- This is how biscuits are produced.

The man feeds the main ingredients.....into a mixer.

The mixer forms.....After....., the biscuit.....

42. Expressing purpose, cause and result and giving reasons

42.1. - We are saving money in order to.....

- He is lending her money so that she can.....
- 42.2. - The cause of stress is.....
 - Because of.....
- 42.3. - He worked hard so he passed all his exams
- 42.4. - Because he.....,he.....

43. Drawing conclusions and making recommendations

- 43.1. - So he decided to give up his job.
 - He must be very tired
- 43.2. - I think we should.....
 - It's necessary that we should.....

44. Making and granting/refusing simple requests

- 44.1. - Can you.....?
 - Do you think you could.....?
 - Would you mind.....?
- 44.2. - Yes, certainly
 - No, not at all.
- 44.3. - I'm sorry, I can't
 - I'm afraid I.....

45. Making and responding to offers, suggestions

- 45.1. - Let's.....
 - I will for you
 - Let me.....
 - Shall I.....
- 45.2. - Yes, please.
 - Thanks
 - Will you, thanks
 - That's a good idea.

46. Expressing and responding to thanks

- 46.1. - Thank you
- 46.2. - Not at all
 - You are exaggerating
 - It's our pleasure.

47. Giving and responding to invitations

- 47.1. - Would you like to.....

- How about.....
- I would like to invite you to.....

- 47.2. - Yes, I'd love to
- I'd love to but.....
 - Oh, what a pity, I...

48. Giving advice

- You should....
- You ought to....
- If I were you, I.....

49. Giving warnings and prohibitions

- 49.1. - If man continue to destroy the environment, they will.....
- Be careful!

- 49.2. - You mustn't.....

50. Expressing obligation and lack of obligation

- You must/have to.....
- You ought to.....
- You don't need to...../needn't.....

51. Asking and giving/refusing permission to do something.

- 51.1. - May I...../ Can I.....

- 51.2. - Yes, you can

- 51.3. - No, I am afraid you can't.

52. Making and responding to apologies and excuses.

- 52.1. - I am sorry for.....
- I do apologize.....
 - I am extremely sorry.....

- 52.2 - That's all right.

53. Expressing agreement and disagreement and contradicting people.

- 53.1. - I agree (that)...
- I accept that.....
 - You are right.

- 53.2. - I am afraid I can't
- I am not so sure.
 - I really don't think so

- 53.3. - Although he's.....

- Yes, but.....

54. *Paying compliments.*

- What a nice shirt!
- How nice it is!
- You look very smart.....

55. *Criticising and complaining.*

55.1. - You are playing with far too much aggression

- You should have asked me.

55.2. - I have a complaint to make I've got a problem with this.....

56. *Sympathising.*

- Yes, it is really terrible
- How awful!
- Oh dear!

57. *Expressing preferences and dislikes*

57.1. - I prefer.....

- I like.....better
- I'd rather.....

57.2. - I like...../ I love.....

- I enjoy.....

57.3. - I don't like

- I hate

58. *Talking about physical and emotional feelings.*

- I get annoyed when.....
- It annoys me.....
- I was terrified by.....
- It hurts me.....

59. *Expressing opinion and making choices.*

59.1. - In my opinion it's....

- I think that.....

59.2. - I'd rather.....

60. *Expressing needs and wants*

- I need to.....

- I want to.....
- It is necessary to.....

61. Expressing (in) ability in the present and in the past.

- He can.....
- He can't.....
- He could.....when.....
- He couldn't.....when.....

62. Talking about (in) probability and (in) possibility

62.1. - It will probably rain.....

- It won't happen.

62.2. - It can be cold

- It can't be colder

63. Expressing degrees of certainty and doubt

63.1. - I am certain that.....

- It's probable
- It's possible that
- He can be late
- They must be in.....now.

63.2. - I don't think

- I am not sure that.....
- I doubt of.

Chú ý: Các ví dụ cho các chức năng ngôn ngữ chưa bao gồm tất cả các biểu đạt của chức năng mà chỉ là các minh họa điển hình. Khi giảng dạy hoặc ôn tập, giáo viên có thể tìm thêm các biểu đạt khác để giúp người học có khả năng thực hiện đầy đủ các chức năng được liệt kê ở trên.

PHẦN II - CÁC VẤN ĐỀ NGỮ PHÁP CƠ BẢN

1. **Verbs:** to be, to have

2. **Modals:**

- can (ability, possible, permission).
- could (ability, possibility, polite request)
- will (offer)
- shall (suggestion, offer)

- should (advice, possibility)
- have (got) to (obligation)
- ought to (obligation)
- must (obligation)
- mustn't (prohibition)
- needn't
- need
- used to + infinitive (past habits)

3. *Tenses:*

- present simple: states, habits
 Systems and processes (and verbs not used in the continuous forms)
- present continuous: future plans and activities; present actions
- present perfect simple: recent past with just; indefinite past with yet, already, never, ever; unfinished past with for and since.
- past simple: past events
- past continuous: parallel past actions; continuous actions interrupted by the past simple tense.
- past perfect simple: narrative, reported speech
- future with going to.
- future with present continuous and present simple
- future with will and shall: offers, promises, predictions, etc.

4. *Verb forms*

- imperatives
- infinitives (with and without to) after verbs and adjectives.
- Gerunds (_ing form) after verbs and prepositions
- Gerunds as subjects and objects
- Passive forms: present and past simple
- Verb + object + infinitive
- Give/ take/send/bring/show + direct object
- Causative have/get.

5. *Compound verb patterns*

- Phrasal verbs/ verbs with prepositions

6. *Conditional sentences:*

- Type 0: An iron bar expands If/when you beat it
- Type 1: If you do that again, I'll leave

- Type 2: I would tell you the answer if I knew it.

If I were you, I wouldn't do that again

- Type 3: If I had read this book, I would have known the answer.

7. **Simple reported speech:**

- statements, questions and commands: say, ask, tell

He said that he felt ill.

I ask her if I could leave

No one told me what to do

- Indirect and embedded questions: know, wonder

Did you know what he said?

I wondered what she would do next.

8. **Interrogatives:**

- what, what (+ noun)
- where, when
- who, whose, which
- how, how much, how many, how often, how long etc
- why

(including the interrogative forms of all tenses and modal list)

9. **Nouns:**

- singular and plural (regular and irregular forms)
- countable and uncountable nouns with some and any
- abstract nouns
- compound nouns
- complex and phrases
- Genitive: 's and s'
- Double genitive: a friend of mine

10. **Pronouns**

- Personal (subject, object, possessive)
- Reflexive and emphatic: myself, etc
- Impersonal: it, there
- Demonstrative: this, that, these those
- Quantitative: one, something, everybody, etc
- Indefinite: some, any, something, one, etc

- Relative: who, which, that, whom, whose

11. Determiners

- a + countable noun
- the + countable/uncountable nouns

12. Adjectives

- colour, size, shape, quality, nationality
- Predicative and attributive
- cardinal and ordinal numbers
- Possessive: my, your, his, etc
- Demonstrative: this, that, these, those
- Quantitative: some, any, many, much, a few, a lot of, all, other, etc
- comparative and superlative forms (regular and irregular)
(not) as.....as, not.....enough to, too.....to
- order of adjectives
- participles as adjectives
- compound adjectives

13. Adverbs

- regular and irregular forms
- manner (quickly, carefully, etc)
- frequency (often, never, twice a day, etc)
- definite time (now, last week, etc)
- indefinite time (already, just, yet, etc)
- degree (very, too, rather, etc)
- direction (left, right, along, etc)
- sequence (first, next, etc)
- sentence adverbs: too, either, etc.
- pre-verbal, post-verbal and end position adverbs
- comparative and superlative forms (regular and irregular)

14. Prepositions

- location: to, on, inside, next to, at (home), etc.
- time: at, on in, during, etc.
- direction: to, into, out of, from, etc.
- instrument: by, with

- miscellaneous: like, as, due to, owing to, etc
- prepositional phrases: at, the beginning of, by means of, etc
- prepositions preceding nouns and adjectives: by car, for sale, at last, etc
- prepositions following:
 - (1) nouns and adjectives: advice on, afraid of, etc
 - (2) verbs: laugh at, ask for, etc.

15. Connectives

- and, but or, either...or
- when, while, until, before, after, as soon as
- where
- because, since, as, for
- so that, (in order) to
- so, so.....that, such.....that
- if, unless, although, while, whereas

PHẦN III - CÁC CHỦ ĐIỂM CHO BÀI ĐỌC, DỊCH, VIẾT (Ở mức độ khái quát, đơn giản)

- Economics, Finance, Banking, Accounting and Auditing, Taxation, Insurance, Business, Marketing, Financial markets.
- Personal identification
- House and home
- Life at home
- Education and future career
- Free time, entertainment
- Travel
- Relations with other people
- Health and welfare
- Shopping
- Food and drink
- Services
- Places
- Foreign language
- Weather

PHẦN IV - NỘI DUNG VÀ HÌNH THỨC THI

1. Bài thi viết (có dạng thức đề thi) 100 điểm

Thời gian làm bài: 120 phút.

PHẦN V - TÀI LIỆU GIẢNG DẠY VÀ HỌC TẬP

1. Giáo trình Enterprise 1,2,3

2. Giáo trình Business Basics 1,2,3

3. A practical English grammar (A.J.Thomson, A.V. Martinet)

4. English grammar in use (Raymond Murphy)

5. Cambridge First Certificate Examination Practice (2,3,4)

6. Các tài liệu liên quan đến Kinh tế, tài chính.

PHẦN VI - DẠNG THỨC RA ĐỀ THI ANH VĂN TRÌNH ĐỘ C
(Dùng cho ra đề thi và hướng dẫn ôn thi)

Yêu cầu:

1. Đề thi gồm 2 phần: đọc hiểu và viết. Thời gian làm bài 120 phút. Nội dung đề là kiến thức phổ thông về chính trị, kinh tế, tài chính, kế toán, văn hoá và xã hội.
2. Hình thức trình bày: đánh máy vi tính trên khổ giấy A4, có phân phách như tờ giấy thi thông thường ở đầu trang 1. Phần thi cần để những khoảng trống thích hợp để thí sinh làm bài.

Nội dung:

Nội dung	Điểm	Tổng
Phần I: (Part I): Đọc hiểu (Reading) (40 điểm)		
Bài 1: (Section 1): Cho 20 - 25 từ hoặc cụm từ không đánh dấu A. B. C) và cho sẵn 15 câu chưa hoàn chỉnh, thí sinh chọn 1 từ hoặc cụm từ thích hợp cho ở trên điền vào chỗ trống để hoàn thành câu. Hoặc dạng bài Multiple choice.	1.0 điểm cho mỗi câu đúng	15
Bài 2: (Section 2): Cho 2 bài đọc, mỗi bài khoảng 80 - 100 từ, sau mỗi bài đó cho 5 câu hỏi. Thí sinh đọc và trả lời hoặc chọn câu trả lời đúng.	1.5 điểm cho mỗi câu đúng	15
Bài 3: (Section 3): Cho 1 bài đọc khoảng 150 từ, trong đó có 10 chỗ trống. Thí sinh tự tìm từ hoặc cụm từ thích hợp điền vào chỗ trống để thành bài đọc.	1,0 điểm cho mỗi câu đúng	10
Phần II: (Part II): Viết (Writing) (40 điểm)		
Bài 1: (Section 1): Dùng dạng thích hợp của từ cho sẵn trong ngoặc điền vào chỗ trống để hoàn thành câu. Có câu mẫu. Tổng số 5 câu.	1.0 điểm cho mỗi câu đúng	5
Bài 2: (Section 2): Dựng câu có hướng dẫn (guided sentence) theo các từ cho sẵn. Có câu mẫu. Tổng số 10 câu.	1.5 điểm cho mỗi câu đúng	15
Bài 3: (Section 3): Viết lại câu nhưng phải giữ nguyên ý chính của câu cho sẵn. Có câu mẫu. Tổng số 5 câu.	1.0 điểm cho mỗi câu đúng	5
Bài 4: (Section 4): Cho 5 câu tiếng Việt và 5 câu tiếng Anh. Mỗi câu khoảng 15 - 20 từ. Thí sinh dịch 5 câu tiếng Việt ra tiếng Anh, 5 câu tiếng Anh ra tiếng Việt	1.5 điểm cho mỗi câu đúng	15
Tổng điểm:		80

PHẦN VII - MẪU ĐỀ THI VÀ LỜI GIẢI BÀI THI ANH VĂN TRÌNH ĐỘ C

ĐỀ THI

Part I. READING

Section 1: Choose the correct word or phrase from the list below to complete each of the following sentences:

round	broke	even	partner	dozen	good
forgettable	mate	odd	colleague	chew	company
currency	average	cardinal	ordinal	digits	local time
memorable		1			absent-minded
					trouble-maker

1. My mother always used to say to me “Now make sure you meat carefully before you swallow it.”
2. He and I own his business together. He’s my.....
3. She didn’t know what the homework was so she asked a class.....
4. She teaches in the same school as I do. She’s a.....
5. I’ll never forget that day – It was a very occasion.
6. He sometimes put salt in his tea instead of sugar. He’s very.....
7. You can change your at any bank or large hotel.
8. I’m afraid I have no money at all. I’m completely.....
9. 1, 2,3,4,5, etc. are numbers.
10. Could you go and buy a eggs, please?
11. 2, 4, 6,8,10, etc. are numbers.
12. There are normally seven in a London telephone number.
13. The student’s ages vary. The is about 22.
14. He’s a pleasant, interesting person to have with you at any time. He’s.....
The plane is due to reach Bangkok at 5.30 a.m.....

Section 2: Read the following passages and do the tasks follow:

Passage 1: Read the passage and answer the questions:

When the US gold market crashed on September 24, 1869, the day became known as Black Friday. What set the stage for the crash was the excessive amount

of paper currency issued by the government to finance the Civil War. At the end of the war, speculator in New York tried to capitalize on the inflated price of gold in relation to paper currency by concerning the gold market. Their effort to corner the market was based on what turned out to be false assurances from the president's brother in law that the United States government would not sell off any of its gold reserves when the US treasury announced \$4 million in gold sales, the bottom fell out of the gold market and the price of gold crashed.

1. What was the date known as Black Friday?
.....
2. What happened on the day known as Black Friday?
.....
3. How did the speculators in New York capitalize on the inflated price of gold in relation to paper currency?
.....
4. Who supplied the gold speculators with false assurances?
.....
5. When did the bottom fall out of the gold market and the gold price crash?
.....

Passage 2: Read the passage carefully and choose ONE which you think fits best

In most animals, dental decay is a rare problem. In man, and especially in the affluent West, the disease has reached epidemic proportions.

The cause of tooth decay in human beings is a bacterium that feeds on the sugar in our food. It digests the sugar more easily by converting it into an acid. The acid then dissolves the enamel, the outer coating of the teeth, and finally attacks the living nerve within. The result is the agonizing pain we know as toothache.

1. According to the passage, how common is it for animals to suffer from tooth decay?
 - A. They never suffer from it.
 - B. They seldom suffer from it.
 - C. They suffer from it as commonly as people do.
 - D. They suffer from it more commonly than people do.
2. What does the passage say about the problem of tooth decay in the rich Western countries?
 - A. It is steadily decreasing each year.
 - B. It has remained unchanged for a long time.
 - C. It has been increasing slowly for years.
 - D. It is now virtually out of control.

3. Decay cannot begin until the bacterium produces.....

A. food from sugar	C. acid from sugar
B. sugar from food	D. sugar from acid

4. The term “tooth decay” refers to the.....

A. digestion of the food	C. production of the acid
B. conversion of the sugar	D. dissolution of the enamel

5. The last sentence means that toothache is a condition which is often.....

A. unbearable	C. a bit unpleasant
B. quite unexpected	D. unpleasant but bearable

Section 3: Read the letter below and think of ONE word which best fits each space. There is an example at the beginning (0).

Dear John,

How are you? Thanks very (0)...*much*... for your letter and all your news. I apologize (1)..... not replying sooner, but I’ve been busy looking for a new job. The old one was really getting me down. I’m afraid, and I was ready for (2) change. I just didn’t get (3) well with my old boss, we didn’t see eye to eye on anything! In desperation I got in touch (4) this employment bureau. WPA (that stands for “Work Placement Agency”) by the way! Well, (5) my surprise, they contacted me almost immediately and asked if I (6) like to go for an interview for a job that I was really interested in. I’m inviting a (7) friends to a small party next Saturday night. Do come, and (8) you like, bring your new girlfriend. I’d like to meet her. I’m not sure how many people will be coming yet, but it should be fun! Let me know whether you can make it or not, just (9) case I end up inviting too many people! That flat’s not big enough for a huge crowd! Looking forward to seeing you. It seems ages (10) we saw each other last.

Yours,

Sally

Part II. WRITING

Section 1: The words in brackets can be used to form words that fit into the following sentences.

Example: I..... this morning, and I was late for work (SLEEP)

Answer: I *overslept* this morning, and I was late for work.

1.This company has been operating.....as Impex International.
(SUCCESSFUL)

2. We don’t think that there is a.....to this problem. (SOLVE)

3. Joe's first attempt to swim the chanel ended in.....(FALL)

4. Buyers must take delivery of the goods within seven days of..... at the port of discharge. (ARRIVE)

5. Taxation has been used to increase the price and reduce theof cigarettes. (CONSUME)

Section 2: Make all the changes and additions necessary to produce complete sentences from the following sets of words and phrases.

Example: I / use / live / this / house / when / young.

Answer: I used to live in this house when I was young.

1. I / arrive / home / last night / after / pleasant flight / London / Rome.

.....

2. I / sorry / tell / you / your flight / Swiss / be / delay.

.....

3. He / prefer / golf / tennis.

.....

4. Would / you / mind / wait / a few minutes?

.....

5. He / suggest / invite / Browns / party / Sunday.

.....

6. Last time / it / show / here / be / six years ago.

.....

7. If he / drive / more carefully / he / not / have / accident.

.....

8. Most / child's life / spend / play.

.....

9. We / arrive / late / see / first film.

.....

10. Fog / prevent / us / drive.

.....

Section 3: Finish each of the following sentences in such a way that it means exactly the same as the sentence printed before it.

Example: She needs to study harder.

Answer: She doesn't study hard enough.

1. Mark is too young to see the horror film.

Mark is not

2. Although he took a taxi, Bill arrived late for the meeting.
In spite
3. If you wanted my advice, I would forget about buying a new house.
If I
4. He plays the guitar better than I do.
I don't
5. Someone is going to tune my piano tomorrow.
I'm going

Section 4: Translation

3.1. Translate the following sentences into Vietnamese

1. After an absence of thirty years, I decided to visit my old school again.
.....
.....
2. The power of man in conquering nature is unlimited indeed, and his true helper is science.
.....
.....
3. No visitor to Britain should go home without spending some time in Stratford - upon - Avon.
.....
.....
4. Without doubt, Stratford is best known as the town where the playwright William Shakespeare (1564 - 1616) was born and died.
.....
.....
5. Columbus Day is celebrated on the 12th of October because on that day of 1492, Christopher Columbus first landed in the America.
.....
.....

3.2. Translate the following sentences into English.

1. Hôm nay giá vàng và đô la đều giảm mạnh trên khắp thị trường Việt Nam.
.....
2. Tôi lấy làm tiếc phải thông báo với chị rằng năm nay chị không được tăng lương.

.....
3. Đây là vấn đề khó khăn nhất mà tôi phải đương đầu.

.....
4. Cuộc sống ở nông thôn có tốt hơn ở thành phố hay không còn tùy thuộc vào quan điểm của mỗi người.

.....
.....
5. Mặc dù Tiếng Anh được ít người nói hơn tiếng Trung Quốc, nhưng nó là ngôn ngữ mang tính quốc tế.

ĐÁP ÁN

Part I. READING (55 điểm)

Section 1: (30 điểm, 02 điểm cho mỗi câu đúng)

1. Chew	6. absent minded	11. even
2. partner	7. currency	12. digits
3. mate	8. broke	13. average
4. colleague	9. cardinal	14. good company
5. memorable	10. dozen	15. local time

Section 2: (15 điểm, 1.5 điểm cho mỗi câu đúng)

Passage 1:

1. September 24, 1869
2. The US gold market crashed
3. By cornering the gold market
4. The President's brother in law
5. When the US treasury announced \$4 million in gold sales.

Passage 2:

1. B	2. D	3. C	4. D	5. A
------	------	------	------	------

Section 3: (10 điểm, 01 điểm cho mỗi câu đúng)

1. for	2. a	3. on	4. with	5. to
6. would	7. few	8. if	9. in	10. since

Part II. WRITING (45 điểm)

Section 1: (5 điểm, 1 điểm cho mỗi câu đúng)

1. successfully
2. solution
3. failure
4. arrival
5. consumption

Section 2: (15 điểm, 1.5 điểm cho mỗi câu đúng)

1. I arrived home last night after a pleasant flight from London to Rome.
2. I'm sorry to tell you that your flight to Swiss has been delayed.
3. He prefers golf to tennis.
4. Would you mind waiting for a few minutes?
5. He suggested/ suggests inviting the Browns to the party on Sunday.
6. The last time it snowed here was 6 years ago.

7. If he had driven more carefully, he wouldn't have had an accident.
8. Most of a child's life is spent in playing.
9. We arrived too late to see the first film.
10. The fog prevented us from driving.

Section 3: (10 điểm, 02 điểm cho mỗi câu đúng)

1. Mark is not old enough to see the horror film.
2. In spite of taking the taxi, Bill arrived late for the meeting.
3. If I were you, I wouldn't buy that house.
4. I don't play the guitar as well as he does.
5. I'm going to have my piano tuned tomorrow.

Section 4: (15 điểm, 1,5 điểm cho mỗi câu đúng)

I. English – Vietnamese translation:

1. Sau 30 năm vắng mặt, tôi quyết định về thăm lại trường cũ.
2. Khả năng chinh phục thiên nhiên của con người quả thực là vô hạn, và nhân tố trợ lực chính là khoa học.
3. Không du khách nào tới Anh rồi trở về mà không giành một khoảng thời gian ở Stratford – upon – Avon.
4. Không còn nghi ngờ gì nữa, Stratford được biết đến nhiều nhất như là thành phố nơi nhà soạn kịch William Shakespeare (1564-1616) đã sinh ra và lớn lên.
5. Lễ kỉ niệm ngày Cô-Lôm-Bô được tổ chức vào 12 tháng 10 vì vào ngày đó năm 1492 Cris-stô-phơ Cô-Lôm-Bô lần đầu tiên đặt chân lên Châu Mỹ.

II. Vietnamese – English translation:

1. The price of gold and dollar decreases sharply/ falls sharply on the Vietnamese markets today.
2. I regret/ 'm sorry to inform you that you won't get a pay rise this year.
3. This is the most difficult problem (that) I have to cope with/ face / confront.
4. Whether (or not) life in the countryside is better than life in the city depends on each person's viewpoint.
5. Although English is spoken by fewer people than Chinese is, it is the most international language.

Total: 100 điểm