

Ngày 22-12-2014, Bộ Tài chính (BTC) đã ban hành Thông tư 200/2014/TT-BTC (TT200) hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp cho các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế. TT200 được xem là quy định có thay đổi lớn nhất trong chín năm qua.

PHẠM THỊ XUÂN MAI (*)

Thông tư này có hiệu lực từ ngày 5-2-2015 và áp dụng cho năm tài chính bắt đầu hoặc sau ngày 1-1-2015 và thay thế chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC (Quyết định 15) và Thông tư số 244/2009/TT-BTC.

TT200 có một số thay đổi quan trọng được xem là sẽ có ảnh hưởng lớn đối với báo cáo tài chính (BCTC) của doanh nghiệp và các chỉ tiêu tài chính mà chủ doanh nghiệp, các nhà đầu tư, nhà phân tích tài chính có thể rất quan tâm. Cụ thể như sau:

GHI NHẬN DOANH THU ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ, KINH DOANH BẤT ĐỘNG SẢN (BĐS)

TT200 đưa ra các quy định về kế toán ghi nhận doanh thu BĐS mà Quyết định 15 trước đây chưa có quy định cụ thể. Theo đó, doanh nghiệp là chủ đầu tư không được ghi nhận doanh thu bán BĐS theo tiến độ xây dựng hoặc theo số tiền thu trước của khách hàng theo tiến độ. Nếu theo thỏa thuận, chủ đầu tư giao nhà thô và khách hàng có quyền hoàn thiện nội thất của BĐS hoặc chủ đầu tư thực hiện việc hoàn thiện nội thất của BĐS theo đúng thiết kế, yêu cầu của khách hàng thì doanh thu chỉ được ghi nhận khi hoàn thành, bàn giao phần xây thô cho khách hàng. Đối với BĐS phân lô bán nền, doanh thu chỉ được ghi nhận sau khi chuyển giao nền đất cho khách hàng.

Thông tư 200: không chỉ đơn thuần là kế toán



Việc Thông tư 200 ghi nhận chi phí chiết khấu thương mại, khuyến mãi và giảm giá hàng bán được xem là một bước tiến lớn trong chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam. Ảnh: TUỆ DOANH

Các doanh nghiệp là chủ đầu tư BĐS trước đây đã ghi nhận doanh thu đối với số tiền thu trước của khách hàng theo tiến độ, nếu công trình chưa hoàn thành trước thời điểm TT200 có hiệu lực thì phải sửa chữa sai sót đã ghi nhận doanh thu và hồi tố BCTC.

Đối với các doanh nghiệp có hoạt động cho thuê tài sản, có nhận trước tiền cho thuê của nhiều kỳ, nếu 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.

Đối với bất động sản đầu tư nắm giữ chờ tăng giá (BDS không phải là hàng hóa kinh doanh trong hoạt động của doanh nghiệp), doanh nghiệp không trích khấu hao mà xác định tổn thất do suy giảm giá trị (khi giá trị thị trường xuống thấp hơn giá trị sổ sách của BĐS đầu tư chờ bán) và ghi nhận khoản tổn thất vào chi phí.

Về mặt trình bày BCTC, TT200 yêu

cầu doanh nghiệp trình bày chi phí xây dựng thành phẩm BDS dở dang có thời gian hoàn thành ước tính hơn 12 tháng hoặc vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường trên khoản mục riêng trên bảng cân đối kế toán. Với yêu cầu này, người đọc BCTC sẽ dễ dàng nhận biết giá trị các công trình xây dựng dở dang bị đình trệ (chủ yếu do chủ đầu tư thiếu vốn) vốn là một hiện trạng thường gặp trong các năm gần đây.

Các quy định chi tiết trên góp phần giúp các BCTC thể hiện trung thực tình hình kinh doanh của các doanh nghiệp trong ngành đầu tư, kinh doanh bất động sản.

GHI NHẬN CHI PHÍ CHIẾT KHẤU THƯƠNG MẠI, KHUYẾN MÃI VÀ GIẢM GIÁ HÀNG BÁN

Đây có thể xem là một bước tiến lớn trong chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam do các hướng dẫn mới của TT200 về kế toán chi phí chiết khấu thương mại, khuyến mãi và giảm giá hàng bán

rất gần với hướng dẫn trong chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS), phù hợp với nguyên tắc tôn trọng bản chất hơn hình thức, cụ thể như sau:

Trường hợp khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mãi, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua hai tặng một) thì phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mãi và giá trị hàng khuyến mãi được tính vào giá vốn vì bản chất giao dịch này là giảm giá hàng bán.

Chi phí chiết khấu thương mại, khuyến mãi theo doanh số (bao gồm cả chi phí trích trước cho các khách hàng đã đủ điều kiện hưởng chiết khấu, khuyến mãi) không còn đưa vào chi phí bán hàng như nhiều doanh nghiệp vẫn ghi nhận trước đây mà phải ghi giảm trực tiếp lên doanh thu gộp hoặc ghi nhận vào các khoản giảm trừ doanh thu tùy theo từng trường hợp cụ thể.

Khái niệm chương trình dành cho khách hàng truyền thống được Bộ Tài chính đưa ra lần đầu tiên trong TT200. Chương trình này khác với các chương trình chiết khấu, khuyến mãi khác là đối với chương trình này, 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.

Theo TT200, khi phát sinh giao dịch bán hàng theo chương trình khách hàng truyền thống, doanh nghiệp sẽ không ghi nhận toàn bộ giá bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ vào doanh thu mà phải ghi nhận doanh thu chưa thực hiện đối với phần nghĩa vụ còn phải thực hiện với khách hàng là giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc giảm giá. Phần doanh thu chưa thực hiện này chỉ được kết chuyển vào doanh thu trên báo cáo kết quả hoạt

động kinh doanh vào cuối chương trình, khi có kết luận khách hàng không đạt điều kiện để hưởng ưu đãi hoặc khi doanh nghiệp đã thực hiện việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ ưu đãi cho khách hàng đủ điều kiện.

Một quy định mới nữa trong TT200 là cho trường hợp nhà phân phối khuyến mãi hộ nhà sản xuất (nhận hàng hóa không phải trả tiền từ nhà sản xuất để quảng cáo, khuyến mãi cho khách hàng mua hàng của nhà sản xuất): nhà phân phối chỉ theo dõi chi tiết số lượng hàng nhận từ nhà sản xuất trong hệ thống quản trị nội bộ mà không ghi nhận vào thu nhập hay các khoản phải trả nhà sản xuất như nhiều doanh nghiệp vẫn ghi nhận trước đây. Nhà phân phối chỉ ghi nhận thu nhập khác cho giá trị số hàng khuyến mãi không phải trả lại nhà sản xuất khi hết chương trình khuyến mãi.

Các quy định trên có tác động trực tiếp lên chỉ tiêu doanh thu gộp, doanh thu thuần, lợi nhuận gộp, chi phí bán hàng, hệ số biên lợi nhuận gộp (*gross profit margin ratio*) và hệ số biên lợi nhuận ròng (*net profit margin ratio*) của các doanh nghiệp là các chỉ tiêu mà chủ doanh nghiệp, nhà đầu tư và các nhà phân tích tài chính rất quan tâm; và có khả năng ảnh hưởng lớn đến chính sách bán hàng của các doanh nghiệp thường có nhiều chương trình chiết khấu, khuyến mãi và giảm giá hàng bán cho khách hàng.

Do vậy, nhà đầu tư cần xem xét các ảnh hưởng lớn này khi đánh giá tốc độ tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận gộp hoặc hiệu quả của chính sách bán hàng của doanh nghiệp để có những kết luận chân thực nhất về tình hình của doanh nghiệp.

GHI NHẬN DỰ PHÒNG HOÀN NGUYÊN MÔI TRƯỜNG

TT200 yêu cầu doanh nghiệp trích lập dự phòng cho các khoản chi phí hoàn nguyên môi trường, chi phí thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng (gọi tắt là dự phòng hoàn nguyên môi trường) và ghi nhận vào chi phí

trong kỳ trích lập. Theo đó, các doanh nghiệp có văn phòng, nhà xưởng trên đất thuê có nghĩa vụ khôi phục và hoàn trả nguyên trạng mặt bằng cho chủ đất khi kết thúc thời hạn thuê sẽ phải xem xét trích lập dự phòng hoàn nguyên môi trường. Giá trị khoản dự phòng này có thể rất lớn và làm gia tăng đáng kể chi phí trong kỳ của doanh nghiệp, cụ thể là chi phí của năm tài chính 2015 khi doanh nghiệp trích lập dự phòng này lần đầu trong năm 2015 theo quy định của TT200. Thông tư không nêu rõ liệu doanh nghiệp phải trích lập khoản dự phòng hoàn nguyên môi trường một lần hay có thể trích lập đều dần qua các năm thuê đất.

GHI NHẬN LÃI PHẢI THU TỪ CÁC KHOẢN CHO VAY

TT200 quy định 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. Đây là một quy định mới tuân thủ theo nguyên tắc thận trọng. Một số doanh nghiệp có khả năng bị ảnh hưởng lớn như công ty chứng khoán có hoạt động cho vay margin...

CÁCH TÍNH LÃI CƠ BẢN TRÊN CỔ PHIẾU (BASIC EPS)

TT200 quy định rõ là trường hợp quỹ khen thưởng, phúc lợi được trích từ lợi nhuận sau thuế, lãi cơ bản trên cổ phiếu phải được xác định sau khi trừ số trích quỹ khen thưởng, phúc lợi. Quy định này tác động lên chỉ tiêu lãi cơ bản trên cổ phiếu cho hầu hết các doanh nghiệp niêm yết do đa phần các doanh nghiệp này đều có trích quỹ khen thưởng, phúc lợi từ lợi nhuận sau thuế. Trên thực tế, quỹ khen thưởng, phúc lợi thường được trích sau khi được đại hội đồng cổ đông phê duyệt, thường là xảy ra sau khi doanh nghiệp đã phát hành BCTC. Như vậy, cách tính lãi cơ bản trên cổ phiếu có thể sẽ không nhất quán giữa các doanh nghiệp do doanh nghiệp có thể dùng

số trích quỹ khen thưởng, phúc lợi của năm trước hoặc số tạm tính cho năm báo cáo. Các nhà đầu tư, phân tích tài chính cần xem xét tác động của quy định này khi dùng chỉ tiêu lãi cơ bản trên cổ phiếu để phân tích, so sánh khả năng sinh lợi/hiệu quả đầu tư giữa các doanh nghiệp hoặc giữa các năm của cùng một doanh nghiệp.

LỢI NHUẬN DÙNG ĐỂ CHIA CỔ TỨC

Công ty mẹ được phân phối lợi nhuận cho chủ sở hữu không vượt quá mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên BCTC 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 BCTC hợp nhất cao hơn mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên BCTC riêng công ty mẹ và nếu số lợi nhuận quyết định phân phối vượt quá số lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên BCTC 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.

THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

So với yêu cầu của Quyết định 15 trước đây, TT200 gia tăng hàng loạt yêu cầu về thuyết minh BCTC như giá trị hợp lý của các khoản đầu tư tài chính; nợ xấu phải thu và số có khả năng thu hồi của nợ xấu; nợ phải trả người bán quá hạn chưa thanh toán; số có khả năng trả nợ của nợ vay, nợ thuê tài chính, phải trả người bán... góp phần nâng cao tính minh bạch, đáp ứng yêu cầu quản lý và ra quyết định kinh tế của chủ doanh nghiệp và nhà đầu tư.

Bên cạnh đó, doanh nghiệp cần phải xem xét nâng cấp hệ thống kế toán và quản trị nội bộ nhằm đảm bảo khả năng tập hợp thông tin đầy đủ và thích hợp (bao gồm cả thông tin quá khứ) cho mục đích lập BCTC tuân thủ theo yêu cầu của TT200. ■