Chương 4

THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH – ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ SAI SÓT

4.1. THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN

- **Thay đổi chính sách kế toán là việc:**
  - Thay đổi các nguyên tắc, cơ sở và phương pháp kế toán cụ thể mà doanh nghiệp đã áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính,
  - VD: Thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho; thay đổi phương pháp hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái; thay đổi phương pháp kế toán chi phí đi vay,...

- **Doanh nghiệp chỉ được thay đổi chính sách kế toán trong các trường hợp dưới đây:**
  - 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 báo cáo tài chính cung cấp thông tin tin cậy và thích hợp hơn về ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

- **Những trường hợp sau đây không phải là thay đổi chính sách kế toán:**
  - 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.
  - Thay đổi phương pháp khấu hao TSCĐ được coi là thay đổi ước tính kế toán.

Áp dụng hồi tố thay đổi CSKT

- Nếu phải áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán mà có hướng dẫn cụ thể thì phải thực hiện theo hướng dẫn đó về việc ***phải áp dụng hồi tố hoặc phi hồi tố*** thay đổi
- Trường hợp doanh nghiệp tự nguyện thay đổi chính sách kế toán thì phải áp dụng hồi tố đối với thay đổi chính sách kế toán đó.

- Khi thực hiện việc điều chỉnh do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán trên các Tài khoản ở Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết;
- Ngoài việc diễn giải nội dung của nghiệp vụ kinh tế doanh nghiệp còn phải ghi rõ lý do của việc điều chỉnh là do áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán.

- **Nguyên tắc chung**
  - Điều chỉnh lũy kế các ảnh hưởng các năm trước lên số dư đầu kỳ các tài khoản TS, NPT và VCSH của năm hiện tại
  - Việc điều chỉnh số dư đầu năm các tài khoản có liên quan được thực hiện bằng cách ghi một dòng trên Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết với nội dung:

    Điều chỉnh số dư do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán " abcd..." từ ... đến ....
  - Điều chỉnh số liệu trên cột "Năm trước" của BCTC năm nay cho phù hợp với số dư đầu kỳ các tài khoản liên quan

- **Các năm trước:**
  - Xác định ảnh hưởng của sự thay đổi của "năm sớm nhất" có thể xác định được đến "năm trước liền kề năm hiện tại"
  - Điều chỉnh trên cột thông tin so sánh - "đầu năm" trên Bảng CĐKT của các năm sau "năm sớm nhất các thay đổi của năm trước đó (Trường hợp áp dụng khi lập BCTC có nhiều cột thông tin so sánh).
  - Trình bày các cột thông tin bị ảnh hưởng vào Bản thuyết minh của năm hiện tại

- **Năm hiện tại:**
  - Điều chỉnh lũy kế các ảnh hưởng các năm trước lên số dư đầu kỳ các tài khoản TS, NPT và VCSH của năm hiện tại
  - Điều chỉnh số liệu trên cột "Năm trước" của BCTC năm nay cho phù hợp với số dư đầu kỳ các tài khoản liên quan
  - Việc điều chỉnh số dư đầu năm các tài khoản có liên quan được thực hiện bằng cách ghi một dòng trên Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết với nội dung:

    Điều chỉnh số dư do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán " abcd..." từ ... đến ....

Trường hợp có sự thay đổi về TS, NPT và Vốn CSH

- **Trường hợp ảnh hưởng luỹ kế làm tăng Tài sản:**

  Tăng số dư Nợ đầu năm TK Tài sản

  Tăng (Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm các TK liên quan

- **Trường hợp ảnh hưởng luỹ kế làm tăng Nợ phải trả:**

  Tăng số dư Có đầu năm TK Nợ phải trả

  Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm các TK liên quan

- **Trường hợp ảnh hưởng luỹ kế làm tăng Vốn CSH:**

  Tăng số dư Có đầu năm TK VCSH

  Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm các TK liên quan

- **Trường hợp sự thay đổi làm Giảm các đối tượng KT**

  Ghi ngược lại (hoặc ghi âm) các bút toán trên

Trường hợp có sự thay đổi về Doanh thu, Chi phí

- **Ảnh hưởng luỹ kế tăng Doanh thu / giảm chi phí:**

  Tăng (hoặc Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm TK 4211

  Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm TK Tài sản

  Tăng (Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm TK NPT

- **Ảnh hưởng luỹ kế giảm Doanh thu / tăng chi phí :**

  Tăng (hoặc Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm TK 4211

  Tăng (Giảm) số dư Có (Nợ) đầu năm TK Tài sản

  Tăng (Giảm) số dư Nợ (Có) đầu năm TK NPT

THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN VÀ BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(1) Không ảnh hưởng nếu lập theo phương pháp trực tiếp

(2) Có ảnh hưởng nến lập theo phương pháp gián tiếp và chỉ tiêu Lợi nhuận kế toán bị thay đổi do thay đổi CSKT.

Ví dụ: hồi tố thay đổi chính sách kế toán

Công ty BASA có năm tài chính đầu tiên từ ngày 1/1/2007 đến ngày 31/12/2007. Đầu năm 2007, công ty BASA đã áp dụng phương pháp tính giá xuất của hàng tồn kho (Tài khoản 156-Hàng hóa) cho mặt hàng A theo phương pháp nhập trước, xuất trước. Đầu năm 2008 thay đổi chính sách kế toán và áp dụng phương pháp tính giá xuất kho cho mặt hàng A theo phương pháp bình quân gia quyền.

Như vậy Công ty BASA phải áp dụng hồi tố đối với hàng hóa A đã xuất kho trong năm 2007 theo phương pháp mới. Việc áp dụng hồi tố này sẽ ảnh hưởng đến các chỉ tiêu của Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm 2007. Vì vậy cột thông tin so sánh năm 2007 trong báo cáo tài chính năm 2008 phải được điều chỉnh lại để phù hợp với sự thay đổi này. Giả sử việc áp dụng hồi tố làm cho giá vốn hàng bán trong năm 2007 tăng lên 14.000.000đ.

Bảng CĐKT của Công ty chưa điều chỉnh

Chỉ tiêu	Năm 2008	Năm 2007
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	100.000.000	130.000.000
Giá vốn hàng bán	80.000.000	100.000.000
Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	20.000.000	30.000.000
Chi phí thuế TNDN hiện hành	5.000.000	7.500.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN	15.000.000	22.500.000
Bảng cân đối kế toán	31/12/2008	31/12/2007
...		
Hàng tồn kho	150.000.000	100.000.000
...		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	15.000.000	12.000.000
...		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	29.000.000	15.000.000

http://vietnam12h.com

- Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán số liệu báo cáo năm 2007 điều chỉnh như sau:

* Giá vốn tăng lên và Hàng tồn kho giảm 14.000.000đ; Lợi nhuận kế toán trước thuế **không phải là 30.000.000đ** mà là **16.000.000đ** {130.000.000đ – (100.000.000đ + 14.000.000đ)}; Chi phí thuế TNDN hiện hành không phải là **7.500.000đ** mà chỉ là **4.000.000đ** (16.000.000đ x 25%); Lợi nhuận sau thuế không phải là **22.500.000đ** mà là 12.000.000đ (16.000.000đ – 4.000.000đ

* Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán nên số dư đầu năm 2008 các TK 156, TK 333, TK 421 được điều chỉnh như sau:

Số dư Có đầu năm TK 3334 giảm: 3.500.000đ (7.500.000 – 4.000.000);

Số dư Có đầu năm TK 421 giảm: 10.500.000đ (22.500.000 – 12.000.000) và Số dư Nợ đầu năm TK 156 giảm: 14.000.000đ.

Công Ty Hóa Chất Xây Dựng Phương Nam

Số liệu các báo cáo sau khi được điều chỉnh hồi tố

Chỉ tiêu	Năm 2008	Năm 2007
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	100.000.000	130.000.000
Giá vốn hàng bán	80.000.000	114.000.000
Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	20.000.000	16.000.000
Chi phí thuế TNDN hiện hành	5.000.000	4.000.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN	15.000.000	12.000.000
Bảng cân đối kế toán	31/12/2008	31/12/2007
....		
Hàng tồn kho	136.000.000	86.000.000
....		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	11.500.000	8.500.000
....		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	18.500.000	4.500.000

http://vietnam12h.com

- Sau khi điều chỉnh số liệu sẽ là:

Hàng tồn kho tại ngày 31/12/2007 là 86.000.000đ (100.000.000đ– 14.000.000đ), ngày 31/12/2008 là 136.000.000đ (150.000.000đ– 14.000.000đ).

Do giá vốn hàng bán ghi tăng 14.000.000đ dẫn đến **Thuế phải trả Nhà nước giảm 3.500.000đ** (14.000.000đ x 25%) nên Thuế phải trả Nhà nước tại ngày 31/12/2007 là 7.500.000đ (12.000.000đ - 3.500.000đ), tại ngày 31/12/2008 là 11.500.000đ (15.000.000đ- 3.500.000đ).

Cũng do giá vốn hàng bán ghi tăng 14.000.000đ dẫn đến Lợi nhuận để lại năm 2007 sẽ giảm đi 10.500.000đ (14.000.000đ x 75%) nên Lợi nhuận chưa phân phối tại ngày 31/12/2008 sau khi điều chỉnh là 4.500.000đ (15.000.000đ – 10.500.000đ) và lợi nhuận chưa phân phối tại ngày 31/12/2008 sau khi điều chỉnh là 18.500.000đ (29.000.000đ – 10.500.000đ).

Thuyết minh BCTC năm 2008 sẽ phải trình bày về:

1 – Báo cáo thay đổi VCSH

Chỉ tiêu	Số dư tại ngày 1/1/2007	Số dư tại ngày 31/12/2007	Số dư tại ngày 31/12/2008
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối		4.500.000	18.500.000
Cộng	**5.000.000**	**9.500.000**	**23.500.000**

Thuyết minh BCTC năm 2008 sẽ phải trình bày về:

2 – Báo cáo ảnh hưởng của thay đổi CSKT lên các khoản mục

Khoản mục báo cáo	Ảnh hưởng của thay đổi CSKT đến:
	Kết quả hoạt động kinh doanh năm 2007
+ Giá vốn hàng bán tăng	14.000.000
+ Chi phí thuế TNDN giảm	3.500.000
+ Lợi nhuận sau thuế TNDN giảm	10.500.000
	Bảng Cân đối kế toán ngày 31/12/2007
+ Hàng tồn kho giảm	14.000.000
+ Thuế TNDN phải trả giảm	3.500.000
+ Lợi nhuận chưa phân phối giảm	10.500.000

4.2. THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN

Thay đổi ước tính kế toán là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của tài sản được tạo ra từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích kinh tế trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan đến tài sản và nợ phải trả đó.

Ví dụ về thay đổi ước tính kế toán:

- Thay đổi ước tính kế toán đối với các khoản phải thu khó đòi;
- Thay đổi ước tính kế toán về giá trị hàng tồn kho lỗi mốt;

- Thay đổi ước tính kế toán về thời gian sử dụng hữu ích hoặc cách thức sử dụng TSCĐ;
- Thay đổi ước tính kế toán về nghĩa vụ bảo hành sản phẩm.

- Thay đổi cách thức xác định thông tin là thay đổi chính sách kế toán mà không phải là thay đổi ước tính kế toán;
- *Khi khó xác định một thay đổi là thay đổi chính sách kế toán hay thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi này được coi là thay đổi ước tính kế toán.*

- Các trường hợp thay đổi ước tính kế toán thường ảnh hưởng đến năm hiện tại và các năm tương lai thì được điều chỉnh tương ứng
- Trong năm có sự thay đổi, kế toán áp dụng ghi nhận như là "các nghiệp vụ mới" theo ước tính mới
- Phải trình bày ảnh hưởng của năm hiện tại, dự kiến ảnh hưởng tương lai
- Nếu không xác định được ảnh hưởng thì nêu rõ lý do trong thuyết minh

4.3. SAI SÓT VÀ ĐIỀU CHỈNH

- **Khái niệm**
  - Sai sót (Error) có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày hoặc thuyết minh các khoản mục trên báo cáo tài chính.
  - Sai sót bao gồm: Sai sót do tính toán, áp dụng sai chính sách kế toán, bỏ quên, hiểu hoặc diễn giải sai các sự việc và gian lận.
  - Gian lận (Fraud) là sai sót do cố ý gây ra, như: Thu tiền của người mua hàng không nộp quỹ mà sử dụng cho cá nhân; lấy tiền công quỹ, hàng tồn kho sử dụng cho cá nhân, vv...

- **Nguyên tắc điều chỉnh sai sót**
  - Những sai sót của năm hiện tại được phát hiện trong năm đó phải được điều chỉnh trước khi công bố BCTC
  - Sai sót trọng yếu của các năm trước phải được điều chỉnh bằng cách điều chỉnh hồi tố kể từ năm có sai sót phát sinh, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót của từng năm hay ảnh hưởng lũy kế của sai sót.
  - *Việc điều chỉnh hồi tố sai sót thực hiện giống như điều chỉnh hồi tố thay đổi chính sách kế toán*

Công Ty Hóa Chất Xây Dựng Phương Nam

Ví dụ Công ty XYZ có số liệu BCTC chưa điều chỉnh sai sót như sau:

Chỉ tiêu	Năm 2009	Năm 2008
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	104.000.000	73.500.000
Giá vốn hàng bán	80.000.000	53.500.000
Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	24.000.000	
Chi phí thuế TNDN hiện hành	6.000.000	20.000.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN	18.000.000	5.000.000
Bảng cân đối kế toán	31/12/2009	31/12/2008
Hàng tồn kho	150.000.000	100.000.000
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	15.000.000	12.000.000
Vốn đầu tư	5.000.000	5.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	50.000.000	35.000.000

http://vietnam12h.com

Sinh viên tự thực điều chỉnh hồi tố sai sót với số liệu sau:

Công ty XYZ có năm tài chính đầu tiên từ ngày 1/1/2007 đến ngày 31/12/2007.

Trong năm 2009, Công ty xyz phát hiện thấy một số thành phẩm trị giá 6.500.000đ đã bán trong năm 2008 nhưng vẫn được theo dõi trên sổ kế toán TK 155 (chưa ghi xuất bán) và được trình bày trong Bảng Cân đối kế toán ngày 31/12/2008. Lợi nhuận chưa phân phối đầu năm 2008 là 20.000.000đ; Lợi nhuận chưa phân phối cuối năm 2008 là 35.000.000đ (20.000.000đ + 15.000.000đ);

Giả sử thuế suất thuế TNDN là 25%; và không có các khoản thu nhập và chi phí nào khác.