

Vận dụng chính sách kế toán để cung cấp thông tin báo cáo tài chính doanh nghiệp

TS. PHAN THỊ ANH ĐÀO

Học viện Ngân hàng

Thông tin báo cáo tài chính (BCTC) được rất nhiều đối tượng sử dụng, vì thế đối với mỗi đối tượng sử dụng, doanh nghiệp có thể cung cấp thông tin khác nhau nhằm đạt những mục tiêu khác nhau. Việc biến hoá thông tin được các doanh nghiệp áp dụng trên các khoản mục của bảng cân đối kế toán như tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu và trên báo cáo kết quả kinh doanh như chỉ tiêu doanh thu, thu nhập, chi phí. Các thông tin có thể được biến hoá trong khuôn khổ qui định của chuẩn mực và chế độ kế toán, nhưng cũng có những trường hợp sự biến hoá này vi phạm các chính sách kế toán hiện hành bằng các thủ thuật “phù phép” khác nhau. Trong phạm vi bài viết này, tác giả tập trung vào một số thủ thuật “biến hoá” chỉ tiêu chi phí dựa trên tính “mờ” hoặc sự chưa rõ ràng trong các qui định hiện nay của chính sách kế toán.

1. Lựa chọn phương pháp tính giá hàng xuất kho

Chuẩn mực kế toán VAS 02- Hàng tồn kho qui định doanh nghiệp có thể được lựa chọn một trong bốn phương pháp tính giá hàng xuất kho gồm: Phương pháp giá thực tế đích danh, phương pháp giá bình quân, phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO), phương pháp nhập sau xuất trước (LIFO). Việc lựa chọn phương

pháp tính giá nào cũng có ảnh hưởng đến chỉ tiêu chi phí kinh doanh. Đặc biệt thấy rõ trong trường hợp giá cả biến động theo một chiều hướng nhất định trong một quãng thời gian dài thì áp dụng phương pháp LIFO hay FIFO sẽ cho kết quả chi phí kinh doanh nhỏ nhất hoặc lớn nhất. Vận dụng qui định mang tính “mờ” này, doanh nghiệp sẽ lựa chọn phương pháp thích hợp cho mục tiêu của mình.



Với mục tiêu làm tăng chi phí, trong xu hướng giá cả tăng lên liên tục, doanh nghiệp sẽ lựa chọn LIFO và khi giá giảm liên tục thì sẽ vận dụng FIFO. Việc lựa chọn này làm cho chi phí lớn nhất so với các phương pháp khác. Ngược lại, với mục tiêu làm giảm chi phí, doanh nghiệp sẽ lựa chọn FIFO. Trường hợp giá giảm liên tục thì phương pháp áp dụng ngược với trường hợp giá tăng.

Tất nhiên các doanh nghiệp khi thay đổi các phương pháp để đạt mục tiêu đặt ra không thực hiện một cách tùy tiện mà sự thay đổi này phải trên cơ sở đảm bảo nguyên tắc nhất quán. Nguyên tắc nhất quán đòi hỏi việc áp dụng các chính sách kế toán phải thống nhất trong suốt niên độ kế toán. Trong trường hợp đặc biệt nếu có sự thay đổi chính sách kế toán thì cần giải trình lý do và sự ảnh hưởng của sự thay đổi đó trên thuyết minh BCTC. Trong thời kỳ giá cả “leo thang”, để giảm thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) phải nộp trong năm, các doanh nghiệp sẽ lựa chọn phương pháp LIFO tính giá hàng tồn kho nhằm tăng chi phí.

2. Xác định thời điểm bắt đầu vốn hoá hay thời điểm tạm ngừng, chấm dứt vốn hoá chi phí đi vay

Chuẩn mực kế toán VAS 16- Chi phí đi vay qui định chi phí đi vay là lãi tiền vay và các chi phí khác phát sinh liên quan trực tiếp đến các khoản vay của doanh nghiệp. Chuẩn

mực cũng qui định khoản chi phí đi vay phát sinh nếu không đủ điều kiện để được vốn hoá vào giá trị tài sản thì được đưa vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Tuy nhiên ranh giới phân định khoản chi phí đi vay để vốn hoá hay không vốn hoá trong nhiều trường hợp không rõ ràng, chính vì thế, theo mục tiêu đã đặt ra doanh nghiệp có thể xử lý một khoản chi phí đi vay đáng lẽ được vốn hoá vào giá trị tài sản vào chi phí kinh doanh hoặc ngược lại. Một số trường hợp được doanh nghiệp vận dụng như xác định thời điểm bắt đầu vốn hoá, xác định thời điểm tạm ngừng vốn hoá, xác định thời điểm chấm dứt vốn hoá, hoặc xác định tài sản nào là tài sản dở dang.

Mục tiêu làm tăng chi phí: Chi phí đi vay thay vì được vốn hoá vào giá trị tài sản thì lại được đưa vào chi phí kinh doanh như xác định thời điểm vốn hoá muộn hơn, thời gian tạm ngừng vốn hoá dài hơn, thời điểm chấm dứt vốn hoá sớm hơn, xác định tài sản dở dang thiếu so với thực tế. Đơn cử trường hợp: Chuẩn mực qui định thời điểm bắt đầu vốn hoá chi phí đi vay khi thoả mãn đồng thời 03 điều kiện sau: 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. Trên thực tế đã đảm bảo 03 điều kiện trên nhưng doanh nghiệp lập luận

không thoả mãn đồng thời cả điều kiện này (xác định điều kiện thứ ba phát sinh sau s với 2 điều kiện trước) nhằm mục đích không vốn hoá chi phí đi vay, làm như vậy lãi va phát sinh được đưa vào chi phí

Mục tiêu làm giảm chi phí Chi phí đi vay thay vì được đưa vào chi phí kinh doanh thì lại được vốn hoá vào giá trị tài sản. Chẳng hạn doanh nghiệp vẫn tiếp tục vốn hoá trong khi quá trình sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn với lý do đưa ra sự gián đoạn đó là cần thiết. Như vậy mà chốt ở đây là việc xác định như thế nào là cần thiết? Điều này không được đề cập rõ trong chuẩn mực cũng như thông lệ hướng dẫn. Hoặc dựa vào qui định trong chuẩn mực là 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. Ở đây, hoạt động như thế nào cần thiết cũng chưa thật rõ ràng phụ thuộc nhiều vào sự phân định mang tính chủ quan của doanh nghiệp. Nếu các hoạt động này chưa hoàn thành thì vẫn tiếp tục vốn hoá, vì thế để đạt mục tiêu giảm chi phí của doanh nghiệp “kéo dài” hoặc “bổ sung” các hoạt động được gọi là cần thiết. Một trường hợp nữa đó là việc xác định chi phí đi vay đối với các khoản vốn vay chung, trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang. Theo qui định của chuẩn mực, trường hợp này cần phải



Không chỉ có chi phí mà các chỉ tiêu khác của BCTC có thể được biến hóa nhờ vào việc vận dụng linh hoạt các chính sách kế toán. Do vậy, các đối tượng sử dụng BCTC cần theo dõi BCTC doanh nghiệp trong nhiều thời kỳ và có sự xâu chuỗi, nắm được chính sách kế toán mà doanh nghiệp vận dụng trong việc lập và trình bày BCTC. Thận trọng với những "chiêu làm đẹp" BCTC của các doanh nghiệp, để qua đó ánh giá đúng thực trạng "sức khoẻ" doanh nghiệp là cần thiết đối với những người sử dụng thông tin trên BCTC.

tách phần chi phí đi vay cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang để vốn hoá, phần còn lại đưa vào chi phí kinh doanh. Nhiều doanh nghiệp đã xác định không chính xác tài sản nào là tài sản dở dang nhằm làm giảm chi phí.

3. Xác định phương pháp và thời gian khấu hao tài sản cố định

Việc xác định phương pháp khấu hao và ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định (TSCĐ) là vấn đề hoàn toàn mang tính xét đoán. Chuẩn mực kế toán VAS 03-TSCDH, H,

VAS 04-TSCDVH cho phép các doanh nghiệp có thể lựa chọn các phương pháp khấu hao như phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp khấu hao theo sản lượng, phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần. Mỗi một phương pháp khấu hao được sử dụng sẽ tính ra mức khấu hao khác nhau. Để xác định chi phí khấu hao cho mục đích tính thuế TNDN, các doanh nghiệp được phép xác định thời gian khấu hao trong khung thời gian cho phép. Theo qui định hiện nay thì khung thời gian này còn có khoảng cách khá dài, vì vậy việc lựa chọn thời gian khấu hao TSCĐ cũng ảnh hưởng đến chi phí kinh doanh. Hơn nữa trong quá trình sử dụng TSCĐ, chuẩn mực kế toán cho phép doanh nghiệp được đánh giá lại thời gian sử dụng hữu ích của tài sản (kéo dài hoặc giảm thời gian hữu ích).

Với mục tiêu làm tăng chi phí: Doanh nghiệp sẽ đánh giá giảm thời gian hữu ích của TSCĐ đang sử dụng, hoặc chọn thời gian khấu hao nhỏ nhất trong khung thời gian cho phép hoặc lựa chọn phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần đối với các TSCĐ mới đưa vào sử dụng trong kỳ.

Với mục tiêu làm giảm chi phí: Doanh nghiệp sẽ đánh giá tăng thời gian hữu ích của TSCĐ đang sử dụng, hoặc chọn thời gian khấu hao lớn nhất trong khung thời gian cho phép. Bên cạnh đó, do VAS 04 cho phép: "Doanh nghiệp có thể hợp nhất các bộ phận riêng

biệt không chủ yếu, như khuôn đúc, công cụ, khuôn dập và áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình vào tổng giá trị đó". Từ qui định này, trên thực tế một số doanh nghiệp đã hợp nhất các bộ phận riêng biệt, không chủ yếu mà trước đó không hợp nhất thì sẽ được ghi một lần hoặc phân bổ một số lần vào chi phí khi xuất dùng công cụ dụng cụ, nhưng khi hợp nhất thành TSCĐ sẽ áp dụng phương pháp khấu hao và chỉ ghi một phần giá trị (*phụ thuộc vào phương pháp khấu hao*) vào chi phí.

4. Chuyển đổi giữa bất động sản đầu tư sang hàng hoá bất động sản hoặc ngược lại

Chuẩn mực kế toán VAS 05-BĐSDT cho phép chuyển đổi bất động sản (BĐS) đầu tư thành BĐS chủ sở hữu hoặc hàng hoá bất động sản khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng với một số điều kiện bổ sung. Trường hợp BĐS đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu thì không làm thay đổi chi phí khấu hao vì giá trị ghi sổ của tài sản chuyển đổi sẽ không thay đổi, tuy nhiên nếu chuyển đổi từ BĐS đầu tư thành hàng hoá BĐS hoặc ngược lại thì sẽ làm thay đổi chi phí ghi nhận do doanh nghiệp không phải thực hiện bút toán khấu hao đối với hàng hoá BĐS.

Hiện nay VAS 05 đã có qui định khá rõ về vấn đề này, theo đó khi chuyển đổi từ BĐS đầu tư thành hàng hoá BĐS, ngoài việc thay đổi về



mục đích sử dụng thì chuẩn mực chỉ cho phép ghi nhận khi doanh nghiệp bắt đầu triển khai cho mục đích bán. Cụ thể là phải có giai đoạn nâng cấp sửa chữa, hoặc ngược lại, hàng hoá bất động sản đầu tư sẽ được doanh nghiệp chuyển đổi thành bất động sản đầu tư khi doanh nghiệp bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động. Các qui định này đã hạn chế việc chuyển đổi theo mục đích chủ quan của doanh nghiệp. Tuy nhiên, với các qui định này thì các doanh nghiệp vẫn có thể vận dụng để thay đổi chi phí kinh doanh thông qua việc tạo ra các hoạt động “sửa chữa đơn giản” hoặc cho công ty con thuê hoạt động.

5. Ghi nhận tài sản cố định vô hình

Chuẩn mực *VAS 04-TSCDVH* qui định trường hợp TSCDVH tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp được chia thành giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn triển khai, trong đó các chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận tài sản mà được ghi nhận là chi phí, còn khoản chi phát sinh trong giai đoạn triển khai nếu thỏa mãn các tiêu chí ghi nhận bổ sung của VAS 04 thì được ghi nhận là tài sản. Thực tế việc ghi nhận tài sản hay chi phí đối với các khoản chi phát sinh này cũng phụ thuộc rất nhiều vào doanh nghiệp. Chi phí sẽ bị thay đổi nếu như doanh nghiệp xếp dịch ranh giới giữa giai đoạn nghiên cứu và triển khai, hoặc nếu doanh nghiệp không phân tách rõ ràng hai

giai đoạn thì toàn bộ khoản chi phát sinh sẽ ghi nhận là chi phí (theo qui định của chuẩn mực). Hoặc trường hợp xác định rõ khoản chi phát sinh trong giai đoạn triển khai, nhưng nếu không thỏa mãn đồng thời 7 điều kiện thì doanh nghiệp sẽ ghi nhận khoản chi đó là chi phí. Việc xác định có thỏa mãn hay không các tiêu chuẩn như thế phụ thuộc khá nhiều vào ý đồ chủ quan của doanh nghiệp.

6. Tính thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Chuẩn mực kế toán *VAS 17-Thuế TNDN* qui định chi phí thuế TNDN bao gồm chi phí thuế TNDN hiện hành và chi phí thuế TNDN hoãn lại. Chi phí thuế TNDN hiện hành chịu ảnh hưởng trực tiếp bởi các qui định trong chính sách thuế TNDN, vì vậy ở đây chúng ta không bàn đến, còn chi phí thuế TNDN hoãn lại được xác định phụ thuộc nhiều vào chính sách kế toán. Tuy nhiên hiện nay, các qui định hướng dẫn xác định chênh lệch tạm thời của chuẩn mực kế toán và thông tư hướng dẫn không nhất quán, có thể dẫn đến số liệu khác nhau, vì vậy, tùy theo mục tiêu tăng hay giảm chi phí mà doanh nghiệp sẽ vận dụng chuẩn mực hay thông tư để xác định chi phí thuế TNDN hoãn lại, từ đó sẽ có tác động đến chi tiêu chi phí trong kỳ.

7. Trích lập các khoản dự phòng

Chuẩn mực kế toán *VAS 01-chuẩn mực chung* có qui định về nguyên tắc thận trọng. Theo đó, doanh nghiệp phải

lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn, còn việc xác định mức lập dự phòng bao nhiêu thì trong các chính sách kế toán không đề cập đến. Hiện nay chỉ có các văn bản tài chính làm cơ sở cho việc xác định số thuế phải nộp ngân sách Nhà nước, đó là Thông tư 228/2009/TT-BTC có qui định về mức lập dự phòng. Trên thực tế, phần lớn các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay thường vận dụng các văn bản tài chính để xác định và ghi nhận trong kế toán nhằm đơn giản hoá công tác thanh quyết toán thuế. Trên phương diện cung cấp thông tin kế toán tài chính thì các doanh nghiệp không nhất thiết phải áp dụng thông tư này mà doanh nghiệp có thể tự xác định mức dự phòng khác nhau. Chẳng hạn để lập dự phòng phải thu khó đòi, doanh nghiệp có thể chia thành nợ quá hạn theo từng khoảng thời gian khác nhau và vận dụng tỷ lệ trích lập dựa trên kinh nghiệm của chính doanh nghiệp trong quá khứ. Nói cách khác, việc xác định mức dự phòng vẫn mang tính xét đoán cao, vì vậy cũng có ảnh hưởng đến chi tiêu chi phí được ghi nhận trong kỳ. \hat{u}

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài Chính, 2006, *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*
2. Bộ Tài Chính, *Các thông tư hướng dẫn chuẩn mực kế toán*
3. PGS.TS Hoàng Tùng, 2012, *Nhận diện những yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin trên BCTC doanh nghiệp.*