

**C**huẩn mực kế toán Việt Nam số 29- Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót có ứng dụng rất hữu ích đối với việc điều chỉnh các vấn đề thay đổi chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót xảy ra đối với doanh nghiệp. Tuy nhiên, thời gian qua, chuẩn mực này chưa được vận dụng nhiều vào các doanh nghiệp bởi nhiều nguyên nhân khác nhau, trong đó, có nguyên nhân chuẩn mực đã sử

kế toán trước chưa hề xảy ra. Hay giả sử khi phát hiện sai sót trọng yếu hoặc không trọng yếu nhưng do cố tình vào năm X7 thì điều chỉnh hồi tố các sai sót này từ các năm trước đó (X6, X5, X4... ) kể từ thời điểm xác định được ảnh hưởng của điều chỉnh sai sót tới từng năm.

*Áp dụng phi hồi tố* là áp dụng chính sách kế toán mới đối với các giao dịch và sự kiện phát sinh kể từ ngày có sự thay đổi chính sách kế toán; ghi nhận những ảnh

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, sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

*Nguyên tắc điều chỉnh khi áp dụng TĐCSKT*

Nếu TĐCSKT làm ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh hoặc các khoản mục Tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp trong các năm trước X6, X5,

## Hiểu và vận dụng chuẩn mực kế toán số 29-

### Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

#### CHỨC ANH TÚ\*

dụng nhiều thuật ngữ mới mẻ, trừu tượng cũng như những đối tượng liên quan chưa hiểu rõ vai trò quan trọng của chuẩn mực.

#### Một số khái niệm

Giả sử năm hiện tại là năm X7, các năm trước lần lượt là X6, X5, X4... và năm sau là X8, X9, X10...

*Áp dụng hồi tố* là việc áp dụng một chính sách kế toán mới đối với các giao dịch, sự kiện phát sinh trước ngày phải thực hiện chính sách kế toán đó. Hay giả sử, khi áp dụng một chính sách kế toán mới vào năm X7, doanh nghiệp phải áp dụng hồi tố các chính sách kế toán này vào các năm trước là năm X6, X5, X4...

*Điều chỉnh hồi tố* là việc điều chỉnh những ghi nhận, xác định giá trị và trình bày các khoản mục của BCTC như các sai sót của kỳ

hưởng của việc thay đổi ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và tương lai do ảnh hưởng của thay đổi. ] Hay giả sử năm X7, doanh nghiệp thay đổi chính sách kế toán thì doanh nghiệp sẽ áp dụng các chính sách kế toán từ năm X7, X8, X9... mà không hồi tố về các năm trước.

*Thay đổi chính sách kế toán (TĐCSKT)* là 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 BCTC. Ví dụ: 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,...

**Điều kiện TĐCSKT:** Có sự thay đổi theo quy định của pháp luật, quy định của các chuẩn mực

X4... thì doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của sự thay đổi tới từng năm và điều chỉnh vào các khoản mục thuộc cột thông tin so sánh - cột “Năm trước” của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc cột “Số đầu năm” của bảng cân đối kế toán các năm bị ảnh hưởng. Đồng thời, xác định ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi và điều chỉnh vào số dư đầu năm TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (TK 4211) hoặc các TK tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu trên sổ kế toán và bảng cân đối kế toán năm hiện tại X7.

Doanh nghiệp phải thực hiện TĐCSKT do áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật, của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán đã có hướng dẫn chuyển đổi cụ thể (áp

\*Học viện Tài chính

dụng hồi tố hoặc áp dụng phi hồi tố) thì phải thực hiện theo quy định. Nếu không có quy định chuyển đổi cụ thể thì được áp dụng phi hồi tố chính sách kế toán đó. Nếu doanh nghiệp tự nguyện TĐCSKT thì phải áp dụng hồi tố đối với TĐCSKT đó.

Khi thực hiện điều chỉnh do áp dụng hồi tố TĐCSKT 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 TĐCSKT.

**Phương pháp áp dụng hồi tố**

**Áp dụng hồi tố do TĐCSKT làm ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh**

*Đối với các năm trước (X6, X5, X4...):* Sau khi xác định được ảnh hưởng của việc áp dụng hồi tố TĐCSKT đến doanh thu, thu nhập khác và chi phí của từng năm X6, X5, X4..., kế toán tiến hành điều chỉnh số liệu trên cột thông tin so sánh- cột “Năm trước” của BCKQHCKD từng năm có liên quan. Đồng thời, trình bày lại số liệu cột thông tin so sánh của BCKQHCKD các năm X6, X5, X4... bị ảnh hưởng vào bản thuyết minh BCTC năm hiện tại X7 với các thành phần chủ yếu sau: Số liệu báo cáo chưa điều chỉnh; số liệu báo cáo sau điều chỉnh; phản ánh biến động vốn chủ sở hữu (Bảng 01); các khoản mục bị ảnh hưởng đến báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm hiện tại X7 (Bảng 02).

*Đối với năm hiện tại X7:* Dựa trên ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng hồi tố TĐCSKT (số liệu cộng dồn của các năm X6, X5, X4...) làm tăng, giảm các khoản mục doanh thu hoặc chi phí, kế

Chỉ tiêu	Số dư tại ngày 31/12/X4	Số dư tại ngày 31/12/X5	Số dư tại ngày 31/12/X6
Vốn đầu tư của chủ sở hữu			
Lợi nhuận chưa phân phối			
Cộng			

**Bảng 02–Thay đổi làm ảnh hưởng đến báo cáo kết quả kinh doanh năm X7 bị ảnh hưởng**

Khoản mục báo cáo	Ảnh hưởng của thay đổi chính sách kế toán đến:
	<b>Báo cáo kết quả kinh doanh năm X6, X5, X4...</b>
+ Các khoản mục liên quan...	
	<b>Bảng cân đối kế toán năm X6, X5, X4...</b>
+ Các khoản mục liên quan...	

toán phải điều chỉnh số liệu so sánh - cột “Năm trước” và số liệu cột “Năm nay” trên BCKQHCKD năm hiện tại X7. Đồng thời, điều chỉnh số dư đầu năm TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (TK4211) của năm hiện tại X7. Việc điều chỉnh số dư đầu năm TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (TK 4211) được thực hiện bằng cách ghi một dòng trên sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết với nội dung: Điều chỉnh do áp dụng hồi tố các TĐCSKT “...” từ... đến... Cụ thể:

Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng doanh thu, thu nhập khác hoặc giảm chi phí trong kỳ, kế toán điều chỉnh:

Tăng số dư Có đầu năm TK 421 (4211)- nếu TK 421 có số dư Có *hoặc* Giảm số dư Nợ đầu năm TK 421 (4211)- nếu TK 421 có số dư Nợ

Tăng hoặc giảm số dư Có đầu năm TK liên quan *hoặc* Tăng hoặc giảm số dư Nợ đầu năm TK liên quan

Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm giảm doanh thu, thu nhập khác hoặc tăng chi phí trong kỳ, kế toán điều chỉnh:

Giảm số dư Có đầu năm TK 421 (4211) - nếu TK 421 có số dư Có *hoặc* Tăng số dư Nợ đầu năm

TK 421 (4211) - nếu TK 421 có số dư Nợ

Tăng hoặc giảm số dư Nợ đầu năm TK liên quan *hoặc* Tăng hoặc giảm số dư Có đầu năm TK liên quan

**Áp dụng hồi tố TĐCSKT làm ảnh hưởng đến các khoản mục Tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán**

*Đối với các năm trước:* Sau khi xác định được ảnh hưởng của việc áp dụng hồi tố do TĐCSKT của từng năm, kể từ năm sớm nhất có thể thực hiện được, kế toán tiến hành điều chỉnh số liệu trên cột thông tin so sánh- cột “Số đầu năm” của Bảng cân đối kế toán từng năm có liên quan X6, X5, X4... Đồng thời, kế toán phải trình bày lại số liệu trên cột thông tin so sánh từng năm bị ảnh hưởng vào bản thuyết minh BCTC năm hiện tại X7. Việc điều chỉnh thông tin so sánh được thực hiện theo nguyên tắc: Giá trị ảnh hưởng xác định được cho năm sớm nhất (nếu giả sử đó là năm X4) được điều chỉnh vào số dư đầu năm của các khoản mục Tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán của năm sau năm sớm nhất (năm X5); Giá trị ảnh hưởng xác định được cho

các năm sau năm sớm nhất đến năm trước liên kê năm hiện tại (các năm X5, X6) được điều chỉnh vào số dư đầu năm của các khoản mục Tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán của các năm có liên quan (năm X5, X6).

**Đối với năm hiện tại:** Doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng lũy kế do áp dụng hồi tố TĐCSKT của tất cả các năm trước (số tổng cộng ảnh hưởng do TĐCSKT của các năm X6, X5, X4...) làm căn cứ điều chỉnh vào dòng đầu số dư đầu năm của các tài khoản có liên quan trên sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết của năm hiện tại X7. Đồng thời, kế toán phải trình bày lại số liệu trên cột thông tin so sánh của bảng cân đối kế toán các năm bị ảnh hưởng vào Bản thuyết minh BCTC của năm hiện tại X7 (Bảng 01, Bảng 02). 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 TĐCSKT "...” từ ... đến... Cụ thể:

Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng tài sản, kế toán điều chỉnh:

Tăng số dư Nợ đầu năm tài sản liên quan

Tăng số dư Có đầu năm TK có liên quan

hoặc Giảm số dư Nợ đầu năm TK có liên quan

Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng Nợ phải trả, kế toán điều chỉnh:

Tăng số dư Có đầu năm TK Nợ phải trả

Tăng số dư Nợ đầu năm TK liên quan

hoặc Giảm số dư Có đầu năm

TK Nợ phải trả, vốn chủ sở hữu liên quan

Trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm tăng vốn chủ sở hữu, kế toán điều chỉnh:

Tăng số dư Có đầu năm TK Vốn chủ sở hữu

Tăng số dư Nợ đầu năm TK có liên quan

hoặc Giảm số dư Có đầu năm TK Nợ phải trả, vốn chủ sở hữu liên quan

Các trường hợp ảnh hưởng lũy kế làm giảm tài sản, giảm Nợ phải trả, giảm vốn chủ sở hữu kế toán điều chỉnh bằng cách ghi ngược lại các bút toán trên.

#### Thay đổi ước tính kế toán

Thay đổi ước tính kế toán (TĐUTKT) 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: TĐUTKT đối với các khoản phải thu khó đòi, TĐUTKT về giá trị hàng tồn kho lỗi mốt, TĐUTKT về thời gian sử dụng hữu ích hoặc cách thức sử dụng TSCĐ, TĐUTKT về nghĩa vụ bảo hành sản phẩm...

**Nguyên tắc ghi nhận ảnh hưởng của việc TĐUTKT:**

Các TĐUTKT dẫn đến thay đổi các khoản mục của bảng cân đối kế toán thì được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả, các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu.

Trừ những TĐUTKT được nêu trên, các TĐUTKT còn lại sẽ được áp dụng phi hồi tố và được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh: Nếu những TĐUTKT chỉ ảnh hưởng đến năm hiện tại thì sẽ chỉ được phản ánh

vào BCKQHĐKD năm hiện tại; nếu TĐUTKT ảnh hưởng đến cả năm hiện tại và các năm khác trong tương lai thì sẽ phản ánh những thay đổi đó vào BCKQHĐKD của năm hiện tại và các năm khác trong tương lai.

Khi TĐUTKT trong năm hiện tại thì kế toán như các nghiệp vụ kinh tế phát sinh mới trong năm theo ước tính kế toán mới.

Khi khó xác định một thay đổi là TĐCSKT hay TĐUTKT thì thay đổi này được coi là TĐUTKT.

#### Sai sót và kế toán ảnh hưởng do điều chỉnh sai sót

Sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày hoặc thuyết minh các khoản mục trên BCTC. Ví dụ: Sai sót do tính toán, sai sót do áp dụng sai chính sách kế toán, bỏ quên, hiểu sai, gian lận.

**Sai sót do tính toán** là sai sót do tính nhầm dẫn đến việc ghi nhận sai, như tính nhầm giá trị tài sản, khoản nợ phải thu, nợ phải trả, chi phí...

**Sai sót do áp dụng sai chính sách kế toán** là sai sót do hiểu sai các quy định về kế toán nên vận dụng sai hoặc đã có quy định về kế toán mới nhưng doanh nghiệp vẫn áp dụng các quy định kế toán cũ.

**Bỏ quên** là việc không ghi nhận một hoặc một vài giao dịch kinh tế nào đó như mua TSCĐ nhưng bỏ quên chưa ghi sổ TSCĐ, bán hàng nhưng chưa ghi nhận doanh thu và khoản phải thu...

**Hiểu sai** là việc hiểu hoặc diễn giải sai các sự việc như theo quy định thì TSCĐ đã khấu hao hết mà vẫn tiếp tục sử dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh thì không được phép trích khấu hao