

Qua bốn năm đưa vào vận dụng, chế độ kế toán doanh nghiệp được ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC (gọi tắt là QĐ 15) đã bộc lộ một số điểm hạn chế, chưa đáp ứng được nhu cầu sử dụng của các đối tượng có liên quan để đánh giá thực trạng tài chính và kinh doanh của doanh nghiệp (DN). Nhằm khắc phục những nhược điểm của chế độ kế toán đã ban hành và để bắt kịp với sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam, ngày 31/12/2009, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 244/TT-BTC (viết tắt là Thông tư 244) hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán DN ban hành theo QĐ 15...

## Những vấn đề cần làm rõ trong Thông tư 244/2009/TT-BTC

▣ TS. Nguyễn Xuân Hưng\*

**T**hông tư này hướng dẫn sửa đổi kế toán một số nghiệp vụ kinh tế, bổ sung kế toán các nghiệp vụ kinh tế mới phát sinh chưa được quy định trong chế độ kế toán hiện hành. Có thể nói, Thông tư đã khắc phục hầu hết những nhược điểm của chế độ kế toán hiện hành, tuy nhiên, còn có một số vấn đề cần phải xem xét thêm trên nhiều góc độ khác nhau.

Một là, trong Chương IV, Điều 15 có quy định: “Khi nhà đầu tư được nhận 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 tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, 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 và không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty cổ phần.”

Như vậy, dựa trên nguyên tắc thận trọng, Thông tư đã thay đổi việc ghi nhận cổ tức từ khoản các khoản đầu tư tài chính nhưng đã vi phạm nguyên tắc cơ sở dồn tích. Theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15, doanh thu hoạt động tài chính bao gồm các doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia và doanh thu tài chính khác được coi là thực hiện trong kỳ, không phân biệt khoản doanh thu đó thực tế đã thu được tiền hay sẽ thu được tiền. Về mặt bản chất, việc sử dụng thặng dư vốn cổ phần, các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu và lợi

nhuận sau thuế chưa phân phối phân chia cho cổ đông bằng tiền hay cổ phiếu thực chất đều là việc chia cổ tức từ kết quả thu được do sử dụng nguồn vốn của các chủ sở hữu trong hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị. Nếu chỉ ghi nhận tăng doanh thu tài chính khi nhận cổ tức bằng tiền, có thể sẽ gây áp lực cho nhà đầu tư thể hiện chính xác hiệu quả việc sử dụng nguồn vốn của mình trong các hoạt động đầu tư trên BCTC. Hãy xét trường hợp sau:

DN A đầu tư dài hạn vào công ty B thông qua việc mua cổ phiếu của công ty B, tỷ lệ quyền biểu quyết của A trong công ty B là 28%. Số lượng cổ phiếu công ty đang nắm giữ là 2.000.000 cổ phiếu, mệnh giá 10.000đ/cp, bỏ qua các yếu tố tác động của giá mua giá sử

\* Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh

**Bảng 1**

<b>Chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15</b>	<b>Thông tư 244</b>
Ghi nhận trên sổ kế toán Nợ TK 223B : 400.000.000 Có TK 515 : 400.000.000	Ghi nhận trên sổ kế toán Số lượng cổ phiếu tại công ty B tăng thêm 40.000 cổ phiếu

**Bảng 2: Bảng cân đối kế toán**  
*Tại ngày 31 tháng 12 năm N*

*Đơn vị tính: triệu đồng*

Tài sản	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
1	2	3	4	5
B - Tài sản dài hạn	200			
IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	250			
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252		20.400	20.000
3. Đầu tư dài hạn khác	258	V.13		
4. Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn (*)	259		(...)	(...)

**Bảng 3: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**  
*Năm: N*

*Đơn vị tính: triệu đồng*

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	VI.25		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	VI.26	400	XXXXX
7. Chi phí tài chính	22	VI.28		

**Bảng 4: Bảng cân đối kế toán**  
*Tại ngày 31 tháng 12 năm N*

*Đơn vị tính: triệu đồng*

Tài sản	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
1	2	3	4	5
B – Tài sản dài hạn	200			
IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	250			
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252		20.000	20.000
3. Đầu tư dài hạn khác	258	V.13		
4. Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn (*)	259		(...)	(...)

công ty A đầu tư với giá gốc là 10.000đ/cp. Trong năm tài chính N, công ty B thông báo chia cổ tức bằng cổ phiếu theo tỷ lệ 50:1. Như vậy, Công ty A sẽ nhận được:  $2.000.000cp/50 = 40.000cp$ , tương đương về mặt giá trị là  $40.000cp \times 10.000đ/cp = 400.000.000đ$  và cổ tức này được ghi nhận theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15 và Thông tư 244 như bảng 1.

Trên BCTC, theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15 trình bày như bảng 2, bảng 3.

Trên BCTC, theo Thông tư 244 trình bày như bảng 4, bảng 5.

Từ việc so sánh hai cách ghi nhận trên, có thể thấy, nếu theo Thông tư 244, DN không hề có được một khoản thu nhập nào từ hoạt động đầu tư vào công ty B trong năm tài chính N. Muốn cải thiện được chỉ tiêu này trên BCTC, công ty A phải bán ra số cổ phiếu được chia này, điều này ảnh hưởng không nhỏ tới chiến lược đầu tư của DN và có thể gây ảnh hưởng đến hoạt động của thị trường chứng khoán.

Mặt khác, bản chất của giao dịch này đã có đủ cơ sở để ghi tăng tài sản và đủ điều kiện ghi nhận doanh thu từ cổ tức được chia theo VAS 14.

Theo tác giả, dù được chia bằng cổ phiếu từ các nguồn khác nhau như trên nhưng vẫn phải phải ghi nhận giá trị của chúng vào các TK có liên quan theo giá trị được chia, đồng thời, bổ sung thông tin vào thuyết minh để làm rõ số cổ phiếu đã nhận được và hiện đang nắm giữ.

Đồng thời, trong thực tế, phát sinh hoạt động góp vốn vào công ty con hoặc các công ty liên kết từ lượng cổ phiếu quỹ công ty

**Bảng 5: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

Năm: N

Đơn vị tính: triệu đồng

Chi tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	VI.25		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	VI.26	0	XXXXXX
7. Chi phí tài chính	22	VI.28		

đang nắm giữ, mà trong Thông tư hướng dẫn cũng chưa đề cập đến việc ghi nhận, định lượng theo giá trị nào để phản ánh khoản đầu tư trên BCTC một cách trung thực, để tránh tình trạng tự phát ghi nhận hoặc vận dụng sai lệch chế độ kế toán.

Trong Chương IV, Điều 18. Kế toán Quỹ khen thưởng, phúc lợi, đổi số hiệu của TK 431 thành 353 và của các TK cấp 2 tương ứng. Nhưng Thông tư cũng chưa đề cập đến việc ghi nhận TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi, dù trên thực tế, đã có nhiều thay đổi. Theo Thông tư 130 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập DN số 14/2008/QH12 và hướng dẫn thi hành Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính

phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập DN thì TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi được chia thành hai loại, loại được trích khấu hao và loại không được trích khấu hao. Thông tư nêu rõ: *"Riêng tài sản cố định phục vụ cho người lao động làm việc tại DN như: nhà nghỉ giữa ca, nhà ăn giữa ca, nhà thay quần áo, nhà vệ sinh, bể chứa nước sạch, nhà để xe, phòng hoặc trạm y tế để khám chữa bệnh, xe đưa đón người lao động, cơ sở đào tạo, dạy nghề, nhà ở cho người lao động do DN đầu tư xây dựng được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế."* Như vậy, cần xác định lại việc ghi nhận các TSCĐ sử dụng trong các hoạt động phúc lợi phục vụ người

lao động của DN nhưng được trích khấu hao giống như TSCĐ sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh tài trợ bằng quỹ phúc lợi. Cụ thể như bảng 6.

Nhìn chung, Thông tư 244/TT-BTC về cơ bản đã giải quyết được một số vướng mắc phát sinh trong việc vận dụng chế độ kế toán phù hợp với hệ thống chuẩn mực, tạo điều kiện thuận lợi cho DN cũng như các tổ chức, cá nhân hành nghề kế toán. Tuy nhiên, vẫn còn những vấn đề cần được quy định cụ thể để tạo sự nhất quán trong việc xử lý kế toán, tránh gây khó khăn cho DN khi vận dụng vào thực tế. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.
2. Thông tư 244/TT-BTC hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán DN ban hành ngày 31/12/2009.
3. Thông tư 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập DN.
4. Chế độ kế toán DN theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ban hành ngày 20/3/2006.

**Bảng 6**

Chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15 sửa đổi theo Thông Tư 244	Sửa đổi, bổ sung	
	TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi không được trích khấu hao	TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi được trích khấu hao
1. Mua sắm TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi: Nợ TK 211- (Tổng giá thanh toán) Có TK 111,112,331	1. Mua sắm TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi: Nợ TK 211- (Tổng giá thanh toán) Có TK 111,112,331	1. Mua sắm TSCĐ sử dụng cho hoạt động phúc lợi: Nợ TK 211- (Giá mua) Nợ TK 133- (thuế GTGT được khấu trừ) Có TK 111,112,331
2. Kết chuyển nguồn Nợ TK 3532- Quỹ PL Có TK 3533- Quỹ PL đã hình thành TSCĐ	2. Kết chuyển nguồn Nợ TK 3532- Quỹ PL Có TK 3533- Quỹ PL đã hình thành TSCĐ	2. Kết chuyển nguồn Nợ TK 3532- Quỹ PL Có TK 411- NVKD
3. Ghi nhận hao mòn TSCĐ Nợ TK 3533- Quỹ PL đã hình thành TSCĐ Có TK 214- hao mòn TSCĐ	3. Ghi nhận hao mòn TSCĐ Nợ TK 3533- Quỹ PL đã hình thành TSCĐ Có TK 214- hao mòn TSCĐ	3. Trích khấu hao TSCĐ Nợ TK 627,641,642..... Có TK 214- hao mòn TSCĐ