

Chuẩn mực kế toán quốc tế

CAÁ CHUÊN MÛA
KÌ TỐÁN
QUỐ TỈ

INTERNATIONAL
ACCOUNTING
STANDARDS

NGÂN HÀNG THẾ GIỚI
THE WORLD BANK

CAA CHUÊN MŨA
KỈ TOÁN
QUỐC TẾ

TA LII Ỉ HƯNG ĐÊN THỦA HANH
(SACH THAM KHAO)

INTERNATIONAL
ACCOUNTING
STANDARDS

A PRACTICAL GUIDE

HENNIE VAN GREUNING
MARIUS KOEN

NHA XUAT BAN CHINH TRU QUOC GIA
THE NATIONAL POLITICAL PUBLISHING HOUSE
HANOI- 2000

Bản quyền 1999
Ngân hàng Thế giới
1818 H Street, NW
Washington DC 20433 USA

Toàn bộ quyền tác giả được bảo vệ
xuất bản tại Hợp chúng quốc Hoa Kỳ

Hennie van Greuning
Lãnh đạo khu vực tài chính
Khu vực châu Âu và Trung Á
Ngân hàng Thế giới

Marius Koen
Giáo sư kế toán tài chính
Trường kế toán
Trường Đại học tổng hợp Pretoria
Chuyên gia tư vấn cho Ngân hàng Thế giới

Toàn bộ số liệu, diễn giải và kết luận là của
chính tác giả, không phải của Ngân hàng
Thế giới; không phải của Hội đồng quản trị,
Ban lãnh đạo và cũng không phải của bất cứ
nước thành viên nào của Ngân hàng Thế
giới.

© Copyright 1999
The World Bank
1818 H Street, NW
Washington DC 20433 USA

All rights reserved
Manufactured in the United States of America

Hennie van Greuning
Financial Sector Leader
Europe and Central Asia Region
The World Bank

Marius Koen
Professor of Financial Accounting
School of Accountancy
University of Pretoria
Consultant to The World Bank

All findings, interpretations, and conclusions
are the authors' own and should not be
attributed to the World Bank, its Board of
Directors, its management, or any of its
member countries.

MỤC LỤC

CHÚ DẪN CỦA NHÀ XUẤT BẢN

LỜI MỞ ĐẦU

GIỚI THIỆU

CHƯƠNG 1

TÍNH MINH BẠCH TRONG CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

CHƯƠNG 2

QUY ĐỊNH CHUNG VỀ VIỆC LẬP VÀ TRÌNH BÀY CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

CHƯƠNG 3

TRÌNH BÀY CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH (IAS 1)

CHƯƠNG 4

HÀNG TỒN KHO (IAS 2)

CHƯƠNG 5

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (IAS 7)

CHƯƠNG 6

LỖ LÃI RÒNG CỦA CẢ KỲ, CÁC LỖI CƠ BẢN VÀ THAY ĐỔI CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN (IAS 8)

CHƯƠNG 7

CÁC SỰ KIỆN XẢY RA SAU NGÀY LẬP BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN (IAS 10)

CHƯƠNG 8

CÁC HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG (IAS 11)

CHƯƠNG 9

THUẾ THU NHẬP (IAS 12)

CHƯƠNG 10

BÁO CÁO NGÀNH (IAS 14)

CHƯƠNG 11

THÔNG TIN PHẢN ẢNH ẢNH HƯỞNG CỦA BIẾN ĐỘNG GIÁ CẢ (IAS 15)

CHƯƠNG 12

TÀI SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ (IAS 16)

CHƯƠNG 13

TÀI SẢN CHO THUÊ (IAS 17)

CHƯƠNG 14

DOANH THU (IAS 18)

CHƯƠNG 15

LỢI ÍCH TRẢ CÔNG NHÂN VIÊN (IAS 19)

CHƯƠNG 16

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN TRỢ CẤP CỦA CHÍNH PHỦ VÀ CÔNG BỐ VỀ TRỢ CẤP CHÍNH PHỦ (IAS 20)

CHƯƠNG 17

ẢNH HƯỞNG DO THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI (IAS 21)

CHƯƠNG 18

HỢP NHẤT KINH DOANH (IAS 22)

CHƯƠNG 19

CHI PHÍ ĐI VAY (IAS 23)

CHƯƠNG 20

CÔNG BỐ VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN (IAS 24)

CHƯƠNG 21

KẾ TOÁN VÀ BÁO CÁO THEO QUỸ LỢI ÍCH HUU TRÍ (IAS 26)

CHƯƠNG 22

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY CON (IAS 27)

CHƯƠNG 23

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ TRONG CÁC ĐƠN VỊ LIÊN KẾT (IAS 28)

CHƯƠNG 24
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG
CÁC NỀN KINH TẾ SIÊU LẠM PHÁT
(IAS 29)

CHƯƠNG 25
NỘI DUNG CÔNG BỐ TRONG BÁO CÁO TÀI
CHÍNH CỦA CÁC NGÂN HÀNG VÀ CÁC TỔ
CHỨC TÍN DỤNG TƯƠNG TỰ (IAS 30)

CHƯƠNG 26
BÁO CÁO TÀI CHÍNH VỀ CÁC LỢI ÍCH TRONG
CÁC LIÊN DOANH (IAS 31)

CHƯƠNG 27
CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ
VÀ TRÌNH BÀY (IAS 32)

CHƯƠNG 28
THU NHẬP TRÊN MỘT CỔ PHIẾU
(IAS 33)

CHƯƠNG 29
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠM THỜI
(IAS 34)

CHƯƠNG 30
CÁC HOẠT ĐỘNG BỊ NGỪNG (IAS 35)

CHƯƠNG 31
GIẢM GIÁ TRỊ TÀI SẢN (IAS 36)

CHƯƠNG 32
CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, NỢ
BẤT THƯỜNG, TÀI SẢN BẤT THƯỜNG
(IAS 37)

CHƯƠNG 33
TÀI SẢN VÔ HÌNH (IAS 38)

CHƯƠNG 34
TÀI SẢN ĐẦU TƯ (IAS 40)

PHỤ LỤC I
CÁC CHUẨN MỤC IASC HIỆN CÓ HIỆU LỰC

PHỤ LỤC II
GIẢI THÍCH IASC HIỆN CÓ HIỆU LỰC

PHỤ LỤC III
NỘI DUNG CÔNG BỐ THEO YÊU CẦU CỦA IAS
TRONG CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC
NGÂN HÀNG - THEO LOẠI RỦI RO

TÀI LIỆU THAM KHẢO

CHÚ DẪN CỦA NHÀ XUẤT BẢN

Để quản lý có hiệu quả một doanh nghiệp hay một công ty, các nhà quản lý phải nắm vững khâu kế toán. Nhờ những số liệu kế toán, họ có thể thấy rõ được thực chất của quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh đang diễn ra và từ đó đề ra những quyết định quản lý đúng đắn.

Để góp phần cải tiến hệ thống kế toán ở nước ta, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia giới thiệu với bạn đọc cuốn sách in song ngữ Việt - Anh: “Các chuẩn mực kế toán quốc tế - tài liệu hướng dẫn thực hành” của các tác giả Hennie Van Greuning và Marius

Koen do Ngân hàng Thế giới xuất bản.

Do hệ thống kế toán của nước ta cách khá xa với hệ thống kế toán của các quốc gia phát triển, nên trong cuốn sách có rất nhiều thuật ngữ mới về kế toán chưa có khái niệm tương đương trong tiếng Việt, vì vậy khó tránh khỏi những thiếu sót. Nhà xuất bản mong nhận được sự góp ý của bạn đọc.

Tháng 8 năm 2000

NHÀ XUẤT BẢN CHÍNH TRỊ QUỐC GIA

NOTES FROM THE PUBLISHER

Understanding accounting systems is one of the few skills that help managers to efficiently operate a company. Accurate accounting information is an important tool which managers use to make management decisions since such information reflects the actual financial status of a company.

In order to facilitate the advancement of Vietnamese accounting standards, the National Political Publishing House is introducing a book entitled, “International accounting standards - a practical guide” by Hennie Van Greuning and Marius Koen. The book was originally published by the World Bank. In Vietnam, the book will be reprinted in a bilingual format which includes

both Vietnamese and English text.

Vietnamese accounting standards are very different from international ones and are in their early stages of development. Consequently, the book contains many new concepts and English terminology that have no Vietnamese equivalent. In light of these factors, it is very difficult to produce an error-free Vietnamese translation. The Publisher welcomes comments from the reader that may serve to improve the quality of the publication in future editions.

August, 2000

THE NATIONAL POLITICAL PUBLISHING HOUSE

LỜI MỞ ĐẦU

Phản ứng lại cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu năm 1998, một số tổ chức quốc tế trong đó có cả Ngân hàng Thế giới và Quỹ tiền tệ Quốc tế đã đưa ra sáng kiến cộng tác nhằm củng cố cơ cấu tài chính toàn cầu. Mặc dù các chuẩn mực kế toán Quốc tế (IASs) đã tồn tại trong nhiều năm, sáng kiến này đã làm tăng thêm tầm quan trọng cho các chuẩn mực. Cụ thể là các chuẩn mực làm nâng cao tính minh bạch trong báo cáo tài chính và nâng cao tính hòa hợp của các chuẩn mực để hỗ trợ cho các thị trường tài chính ngày càng được toàn cầu hóa.

Ngân hàng Thế giới yêu cầu các cơ quan quản lý các nước khẩn trương ưu tiên chấp nhận các chuẩn mực kế toán quốc tế hơn là xây dựng các tập quán theo điều kiện từng nước bởi các chuẩn mực này được quốc tế chấp nhận rộng rãi và có sự linh hoạt trong việc hợp nhất những tập quán tốt nhất trên thế giới. Ngân hàng Thế giới cũng sử dụng các IASs làm cơ sở cho việc trình bày các báo cáo tài chính của những khách hàng sử dụng các khoản vay và tín dụng của Ngân hàng Thế giới. Trong năm vừa qua, các Chuẩn mực Kế toán Quốc tế đã nhận được thêm sự hỗ trợ của Tổ chức các Ủy ban Chứng khoán Quốc tế (IOSCO) và được Liên hiệp châu Âu áp dụng.

Ngân hàng Thế giới đã hỗ trợ cho quá trình tái cơ cấu gần đây của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB) để tổ chức này mang tính đại diện hơn và trở thành cơ quan quản lý toàn cầu. Chúng tôi đặc biệt mong muốn rằng các nước phát triển và chuyển đổi có tiếng nói trong quá trình xây dựng chuẩn mực và các Chuẩn mực Kế toán Quốc tế được công bố rộng rãi ở mức cao nhất. Cuốn sách này được xuất bản lần thứ 2 và được dịch sang một số thứ tiếng, là một phần đóng góp quan trọng vào việc mở rộng nhận thức và hiểu biết về các Chuẩn mực Kế toán Quốc tế trên khắp thế giới, với những phần tóm tắt dễ đọc cho từng chuẩn mực và các phần nghiên cứu tình huống minh họa cho các phương pháp hạch toán và yêu cầu công bố. Chúng tôi vô cùng cảm ơn các tác giả Hennie Van Greuning và Marius Koan.

Paul Bermingham
 Chủ tịch Hội đồng Phân ban quản lý tài chính
 Ngân hàng Thế giới
 Washington D.C, Hoa Kỳ
 8/1/2001

GIỚI THIỆU

Khi chuẩn bị xuất bản cuốn sách này, một quyết định sáng suốt được đưa ra là tập trung vào nhu cầu của các nhà điều hành cấp cao trong khu vực công cộng và tư nhân chưa am hiểu tường tận về kế toán. Cuốn sách này tóm tắt từng Chuẩn mực kế toán Quốc tế để các nhà quản lý và điều hành có thể có được sự hiểu biết rộng rãi và cơ bản về những vấn đề chủ yếu trong khoảng thời gian ngắn nhất.

Ngoài những phần tóm tắt ngắn gọn, từng chương có phần nghiên cứu tình huống đơn giản, chú trọng đến việc áp dụng thực tế một số khái niệm cơ bản trong từng chuẩn mực. Nhờ đó người đọc không làm chuyên môn được trang bị những công cụ hiểu biết để tham gia một thảo luận về tính phù hợp hoặc áp dụng một chuẩn mực vào một tình huống cụ thể. Người đọc cũng có thể đánh giá ảnh hưởng của việc áp dụng các nguyên tắc của một chuẩn mực kế toán cụ thể tới các kết quả tài chính và vị thế tài chính của một bộ phận hoặc toàn bộ doanh nghiệp.

SỬ DỤNG CUỐN SÁCH NÀY NHƯ THẾ NÀO

Các tác giả đưa cách trình bày rất thuận lợi cho việc thảo luận từng chuẩn mực.

1. Các vấn đề đặt ra: xác định các mục đích chính và những vấn đề chủ yếu của từng chuẩn mực.
2. Phạm vi áp dụng chuẩn mực xác định những giao dịch và sự kiện cụ thể được quy định trong từng chuẩn mực. Trong những trường hợp nhất định, việc tuân thủ các yêu cầu của một chuẩn mực chỉ giới hạn cho một số loại hình doanh nghiệp định.

3. Hạch toán kế toán liệt kê những nguyên tắc kế toán cụ thể, những cơ sở, những thông lệ, những quy tắc, và thực tiễn kế toán cụ thể mà doanh nghiệp cần áp dụng để tuân thủ một chuẩn mực cụ thể.
4. Công bố mô tả cách thức trình bày các khoản mục tài chính và phi tài chính trong các báo cáo tài chính cũng như những khía cạnh cần được công bố trong các báo cáo tài chính.

Các tác giả hy vọng rằng các nhà quản lý của các nước khách hàng của Ngân hàng Thế giới sẽ thấy hình thức này hữu ích cho việc thiết lập thuật ngữ kế toán, đặc biệt là khi một số thuật ngữ vẫn còn đang được tìm hiểu. Chúng tôi hoan nghênh mọi ý kiến phản hồi về vấn đề này.

NỘI DUNG

Tất cả các chuẩn mực kế toán, do Hội đồng chuẩn mực kế toán Quốc tế (IASB) đưa ra và được Hội đồng chú giải Chuẩn mực (SIC) giải thích, cho tới ngày 31-10-2000, được đưa vào cuốn sách này.

LỜI CẢM ƠN

Các tác giả vô cùng cảm ơn sự trợ giúp về tài chính của chương trình tài trợ PHRD cho việc thiết lập bộ phận phát triển kế toán thuộc Chương trình Cho vay Phát triển Định chế cho nước Nga trong giai đoạn bắt đầu xuất bản cuốn sách này.

CHỮ TRẢNH NHIỆM XUÊ BA

Giáo - Tổng biên tập

TRÊN ÀNH NGHIỄM

Biên tập:	KHUY DUY H
	VU H
Bìa:	NGUYỄN TH
Trình bày:	PH
Sửa bản	NGUYỄN TH

Ma 3.339.7
CTQG-2000

In 1500 cuốn, khổ 20,5cm x 28cm. In tại Công ty in Tổng hợp Hà Nội
Số XB: Giấy phép xuất bản: 24-604/CXB-QLXB, cấp ngày 16-6-2000.
In xong và nộp lưu chiểu tháng 10 năm 2000.

TÍNH MINH BẠCH TRONG CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Việc cung cấp thông tin minh bạch và hữu ích về các đối tượng tham gia thị trường và về các hoạt động kinh doanh của những đối tượng này là rất cần thiết cho một thị trường hoạt động trật tự và hiệu quả, và là một trong những tiền đề quan trọng nhất để thiết lập nên kỷ luật thị trường. Nếu để phó mặc thì bản thân các thị trường sẽ không thể đưa ra mức độ công khai thoả đáng. Các lực lượng thị trường thông thường sẽ làm cân bằng các lợi ích cận biên và chi phí cận biên của việc công bố thêm thông tin và kết quả cuối cùng có thể sẽ không phải là cái mà các đối tượng tham gia thị trường thực sự cần đến.

Xu hướng tự do hoá thị trường tài chính và thị trường vốn vào những năm 80 làm tăng tính bất ổn trên các thị trường tài chính như một ... làm tăng nhu cầu có thêm thông tin đảm bảo sự ổn định về tài chính. Vào những năm 90, khi xu thế tự do hoá thị trường tài chính và vốn dâng cao, gây áp lực ngày càng lớn đối với việc cung cấp thông tin hữu ích trong cả khu vực tài chính lẫn khu vực tư nhân; những yêu cầu tối thiểu về công bố thông tin giờ đây sẽ là đánh giá chất lượng và dung lượng thông tin cần cung cấp cho các đối tượng tham gia thị trường và cho công chúng. Do việc cung cấp thông tin là thiết yếu giúp ổn định thị trường nên các cơ quan quản lý còn xem chất lượng thông tin có tính ưu tiên cao. Khi chất lượng thông tin cần cung cấp cho các thành viên tham gia thị trường và các cơ quan quản lý được cải thiện thì các tổ chức cũng sẽ phải thực hiện tốt việc cải tiến hệ thống thông tin nội bộ của mình để tạo danh tiếng của họ trong việc cung cấp thông tin có chất lượng.

Việc công bố rộng rãi thông tin chỉ thực hiện được khi có các tiêu chuẩn kế toán tốt và phương pháp công bố thông tin thoả đáng. Việc công bố rộng rãi này thường bao gồm việc cho xuất bản thông tin định tính và định lượng thích hợp trong các báo cáo tài chính hàng năm mà những báo cáo này thường có kèm theo với các báo cáo tài chính nội bộ và các thông tin có liên quan khác. Để cung cấp thông tin cần có chi phí, vì vậy, khi xác định các yêu cầu công bố thông tin cần phải đánh giá tính hữu ích công bố thông tin cho công chúng trong mối tương

quan với chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra.

Tính kịp thời trong việc công bố thông tin cũng là rất quan trọng. Việc công bố các thông tin bất lợi cho công chúng vốn không đủ hiểu biết tường tận để lý giải đúng thông tin có thể gây tổn hại đến các công ty có liên quan. Khi thông tin không đảm bảo chất lượng và/hoặc những người sử dụng không được xem là có khả năng giải thích đúng đắn thông tin, thì các yêu cầu về việc công bố thông tin phải được hoạch định cẩn thận và ngày càng xiết chặt hơn. Về lâu dài mà nói thì một chế độ công bố thông tin đầy đủ là có lợi, ngay cả nếu trước mắt có gặp phải một số khó khăn, vì xét cho đến cùng chi phí cho hệ thống tài chính không đủ minh bạch, cao hơn chi phí phải bỏ ra để đảm bảo tính minh bạch.

TÍNH MINH BẠCH VÀ TÍNH TRÁCH NHIỆM

Tính minh bạch là nguyên tắc tạo lập môi trường các thông tin về thực trạng hiện tại, tồn, và các quy định và các hoạt động đang tiếp diễn, để có thể thấy được hiểu được đối với tất cả các đối tượng tham gia thị trường. Việc công bố liên quan tới tình và phương pháp công bố thông tin, ra quyết định và chính sách được công bố kịp thời và công khai. Tính trách nhiệm là nhu cầu để cho các đối tượng tham gia thị trường, bao gồm cả các cơ quan quản lý, để có thể được các hoạt động và các chính sách của mình và chịu trách nhiệm đối với các quyết định và kết quả do các quy định này tạo ra.

Tính minh bạch là điều kiện cần để duy trì tính trách nhiệm giữa ba nhóm thành viên thị trường chính: những người đi vay và những người cho vay, các tổ chức phát hành và nhà đầu tư, các cơ quan quản lý nhà nước và các tổ chức tài chính quốc tế.

Tính minh bạch và tính trách nhiệm là những chủ đề được tranh cãi sôi nổi trong nhiều cuộc thảo luận về chính sách kinh tế trong thập kỷ qua. Các nhà hoạch định chính sách đã quen với tính bảo mật. Tính bảo mật đã được xem như là một yếu tố cần thiết cho việc thực thi quyền lực, cùng với lợi ích kèm theo là che giấu được năng lực yếu kém của các nhà hoạch định chính sách. Tuy nhiên, tính bảo mật còn ngăn chặn ảnh hưởng mong đợi

của các chính sách. Nền kinh tế thế giới và các luồng tài chính thay đổi, làm tăng tính quốc tế hoá và tương tác, đã và đang đặt vấn đề công khai lên hàng đầu trong việc hoạch định chính sách kinh tế. Chính phủ các nước, bao gồm cả các ngân hàng trung ương, nhận thức ngày càng rõ ràng tính minh bạch (tức là sự công khai chính sách) sẽ làm tăng khả năng dự đoán và, vì thế, nâng cao hiệu quả của các quyết định chính sách. Tính minh bạch còn buộc các định chế phải đối mặt với tình hình thực tế và buộc các quan chức có trách nhiệm hơn, đặc biệt là khi họ biết rằng họ sẽ phải luận chứng quan điểm, quyết định và cuối cùng là hành động của mình. Chính vì vậy việc điều chỉnh chính sách kịp thời được khuyến khích.

Việc nâng cao tính minh bạch và tính trách nhiệm mà thị trường còn lại yêu cầu các tổ chức thuộc khu vực tư nhân để hiểu và chấp nhận những quy định chính sách có ảnh hưởng tích cực và tiêu cực. Tính minh bạch được nâng cao sẽ củng cố các quy định kinh tế có cơ sở khác trong nền kinh tế đưa ra. Tính minh bạch còn là một phương tiện để làm tăng tính trách nhiệm, khuyến khích và nâng cao chất lượng quản lý. Tính minh bạch và tính trách nhiệm nâng cao chất lượng của việc ra quyết định của các cơ quan hoạch định chính sách (hoạt động của các cơ quan này thường phải minh bạch) cũng như trong các cơ quan có những quy định phụ thuộc vào việc hiểu và dự đoán các quyết định trong tương lai của các cơ quan hoạch định chính sách. Chi phí giám sát sẽ giảm nếu các hành động và quy định đều rõ ràng và dễ hiểu. Việc công khai giám sát sẽ có lợi cho các nhà nước, các công nhân và người lao động giám sát việc quản lý công ty, các chủ ngân hàng giám sát những người đi vay và những người gửi tiền giám sát các ngân hàng đầu tư trên thị trường. Vì vậy những quyết định kém chất lượng sẽ không được bỏ qua và phải được giải thích.

Tính minh bạch và tính trách nhiệm hỗ trợ lẫn nhau. Tính minh bạch làm tăng tính trách nhiệm bằng cách làm cho việc giám sát được dễ dàng hơn, và tính trách nhiệm thì làm tăng tính minh bạch qua việc khuyến khích các cơ quan lý giải hành động của họ để mọi người biết đến và hiểu rõ. Tính minh bạch cùng với tính trách nhiệm sẽ:

- đặt ra nguyên tắc làm việc cho phép cải thiện chất lượng việc ra quyết định trong khu vực công cộng, và
- đưa tới chính sách hiệu quả hơn bằng việc nâng cao sự hiểu biết của khu vực tư nhân về

phản ứng của các nhà hoạch định chính sách đối với các sự kiện khác nhau trong tương lai.

NHỮNG GIỚI HẠN CỦA TÍNH MINH BẠCH TRONG HỆ THỐNG ĐẢM BẢO: Tính minh bạch và tính trách nhiệm về bản thân chúng không phải là đích cuối cùng. Chúng được đưa ra nhằm trợ giúp cho việc nâng cao kinh tế và có thể củng cố hoạt động của thị trường tài chính quốc tế bằng cách nâng cao chất lượng ra quyết định và quản lý rủi ro của mọi đối tượng tham gia thị trường, kể cả các cơ quan quản lý nhà nước. Nhưng chúng không phải là liều thuốc bách bệnh. Nó không làm thay đổi bản chất của hoạt động kinh tế chính hoặc những rủi ro tiềm ẩn trong các hệ thống tài chính đó. Nó không thể ngăn ngừa khủng hoảng tài chính nhưng nó có thể làm dịu đi phản ứng của các đối tượng tham gia thị trường trước những thông tin bất lợi. Tính minh bạch, vì thế, giúp cho các đối tượng này dự đoán và đánh giá được thông tin xấu và làm giảm thiểu khả năng gây hoảng loạn và bế tắc.

NHỮNG HẠN CHẾ VỀ TÍNH MINH BẠCH: Điều cần lưu ý là có sự khác biệt giữa tính minh bạch và tính bảo mật. Việc cung cấp thông tin hạn chế cho một số đối tượng liên quan có thể mang lại lợi thế không bình đẳng cho các đối thủ cạnh tranh, do vậy ngăn cản việc công bố đầy đủ thông tin của các đối tượng tham gia thị trường. Tương tự, các cơ quan giám sát thường có được thông tin mật của các đơn vị. Việc công bố những thông tin như vậy có thể gây nên những hậu quả đáng kể trên thị trường. Trong những trường hợp như vậy, các doanh nghiệp có thể do dự khi cung cấp thông tin nhạy cảm mà không có điều kiện về bảo mật cho khách hàng. Tuy nhiên, tính minh bạch một chiều và việc công bố đầy đủ thông tin góp phần cho một chế độ minh bạch sẽ có lợi về sau này cho tất cả các đối tượng tham gia thị trường ngay cả nếu trước mắt, việc chuyển sang một chế độ như vậy sẽ gây bất tiện cho các đơn vị cá nhân.

TÍNH MINH BẠCH TRONG CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Mục đích của các báo cáo tài chính là cung cấp thông tin về tình hình tài chính (bảng cân đối tài sản), về kết quả hoạt động (báo cáo thu nhập) và về những thay đổi tài chính (báo cáo lưu chuyển tiền tệ) của một đơn vị. Tính minh bạch của các báo cáo tài chính được đảm bảo thông qua việc công bố đầy đủ và có thuyết minh rõ ràng về những thông tin hữu ích, cần thiết cho việc ra quyết định kinh tế của nhiều đối tượng sử dụng. Tuy càng có nhiều thông tin thì càng tốt, nhưng việc cung cấp thông tin cũng tốn kém. Vì vậy, lợi ích cuối cùng của việc tạo ra tính minh bạch cao hơn nữa cần phải được tính toán kỹ lưỡng.

Việc áp dụng các tiêu chuẩn kế toán quốc tế là một biện pháp cần thiết để tạo tính minh bạch và giải thích đúng đắn các báo cáo tài chính. Hội đồng lập Chủ'n mực Kế toán Quốc tế (ASB) đã cho ra đời cuốn "Quy định chung về việc Lập và Trình bày các báo cáo tài chính" xuất bản năm 1989. Quy định chung này bao gồm:

- Đưa ra các khái niệm làm cơ sở cho việc lập và trình bày các báo cáo tài chính cho các đối tượng sử dụng bên ngoài;
- Hướng dẫn lập tiêu chuẩn kế toán cho quá trình xây dựng các chuẩn mực; và
- Trợ giúp những người lập báo cáo các kế toán viên và những người sử dụng trong việc giải thích các Chủ'n mực Kế toán Quốc tế (IAS) và xử lý những vấn đề còn lại được đưa vào các chủ'n mực này.

Theo các chuẩn mực quốc tế, các báo cáo tài chính thường được lập với giả định rằng doanh nghiệp sẽ tiếp tục vận hành như một thực thể đang hoạt động và các sự kiện được ghi chép trên cơ sở tích lũy nghĩa là ảnh hưởng của các hoạt động giao dịch và các sự kiện khác được thừa nhận vào thời điểm chúng diễn ra. Vì vậy chúng được ghi lại trong các báo cáo tài chính của các kỳ hoạt động.

Các đặc điểm định tính là những yếu tố bổ trợ để thông tin cung cấp trong các báo cáo tài chính trở nên hữu ích cho người sử dụng. Nếu không có thông tin toàn diện về những điều này của những người điều hành công ty thì người biết được thực trạng tài chính của doanh nghiệp mình, những thành phần tài chính trên thị trường cũng có thể không hiểu được và điều này có thể làm các quyết định thị trường không vận hành đúng. Vì vậy, việc áp dụng các đặc điểm định tính cơ bản và các chuẩn mực kế toán phù hợp thường mang lại các báo cáo tài chính trung thực và được trình bày rõ ràng.

Các đặc điểm định tính cơ bản:

- Tính thích hợp: Thông tin là thích hợp khi nó ảnh hưởng tới các quyết định kinh tế của người sử dụng qua việc giúp những người này đánh giá các sự kiện đã đang và sẽ xảy ra hoặc giúp xác nhận hoặc điều chỉnh những đánh giá trước đây của họ. Tính thích hợp của thông tin chịu sự tác động của chính bản chất và

tính trọng yếu của thông tin (tính trọng yếu luôn là ngưỡng cửa để đi tới tính thích hợp). Mặt khác, thông tin quá tải có thể làm nhiễu thông tin, gây khó khăn cho việc tách lọc những điểm mấu chốt thích hợp cũng như cho việc giải thích.

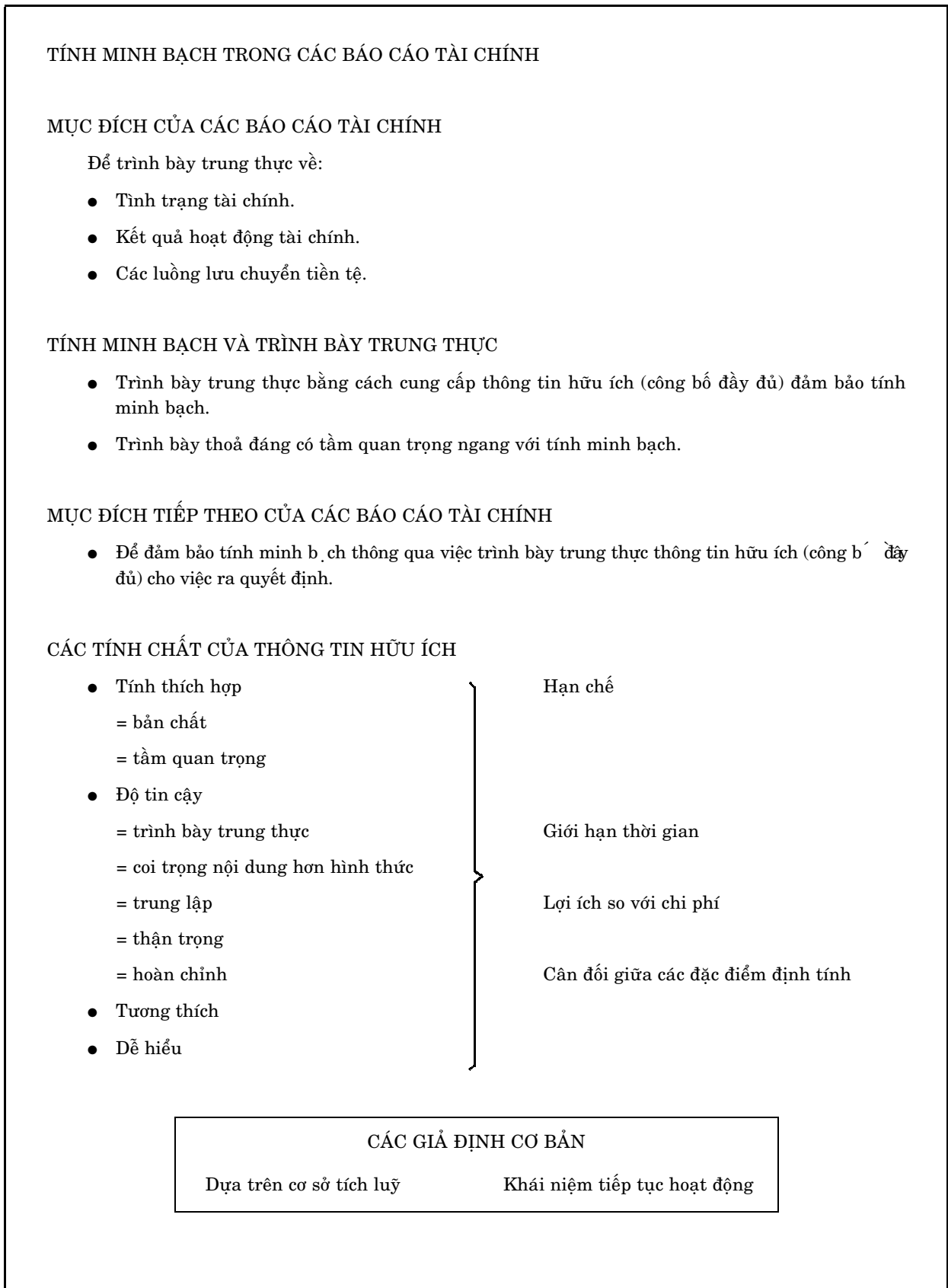
- Độ tin cậy: Thông tin không được có lỗi trọng yếu và phiến diện. Những khía cạnh chủ yếu của độ tin cậy là trình bày trung thực, chú trọng nội dung hơn là hình thức, trung lập, thận trọng và hoàn chỉnh.
- Khả năng so sánh: Thông tin cần được trình bày một cách thống nhất giữa các thời kỳ và giữa các đơn vị để giúp cho người sử dụng có thể đưa ra những đánh giá so sánh quan trọng.
- Tính dễ hiểu: Thông tin phải dễ hiểu đối với người sử dụng, những người này thường có kiến thức khá tốt về kinh doanh kinh tế và kế toán và sẵn sàng ghi nhận cứu thông tin một cách nghiêm túc.

Quá trình tạo thông tin hữu ích gồm một loạt các yếu tố quyết định có thể làm hạn chế khối lượng thông tin được cung cấp, bao gồm:

- Hạn chế về thời gian: Chậm trễ trong việc báo cáo có thể tăng cường độ tin cậy nhưng cũng có thể làm mất đi tính thích hợp.
- Lợi ích so với chi phí: Lợi ích do thông tin mang lại thường là phải lớn hơn chi phí bỏ ra để cung cấp thông tin đó.
- Cân đối các đặc điểm định tính: Để đáp ứng các mục tiêu của các báo cáo tài chính và để chúng trở nên đầy đủ trong điều kiện nhất định, những người cung cấp thông tin phải đạt được sự cân đối hợp lý giữa các đặc điểm định tính.

Để đảm bảo việc trình bày thông tin được rõ ràng thì việc không công bố vẫn tốt hơn là công bố thông tin sai lệch. Vì vậy không có gì lạ, khi một doanh nghiệp không tuân thủ các yêu cầu công bố thông tin cụ thể, việc Các chuẩn mực Kế toán quốc tế thường yêu cầu phải công bố đầy đủ sự việc và lý do không tuân thủ. Hình 1 cho thấy tính minh bạch được đảm bảo như thế nào thông qua Quy định chung về các chuẩn mực kế toán quốc tế.

HÌNH 1



CHƯƠNG 2

QUY ĐỊNH CHUNG VỀ VIỆC LẬP VÀ TRÌNH BÀY CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

2.1 CÁC VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Các chuẩn mực kế toán phải được lập trong khuôn khổ các quy tắc cơ bản thống nhất được chấp nhận. Quy định chung về việc lập và trình bày các báo cáo tài chính của IASC đã được xuất bản năm 1989. Nội dung của Quy định này:

- Đưa ra các khái niệm cơ bản cho việc lập và trình bày các báo cáo tài chính.
- Hướng dẫn lập các chuẩn mực trong quá trình xây dựng các chuẩn mực kế toán.
- Giúp những người lập báo cáo, kiểm toán viên và người sử dụng trong việc giải thích các Chuẩn mực kế toán quốc tế và xử lý những vấn đề chưa được đưa vào IAS.

2.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Quy định này không phải là chuẩn mực, nó hợp nhất:

- Các mục tiêu của các báo cáo tài chính (xem đoạn 2.3.1).
- Các đặc điểm định tính của các báo cáo tài chính (xem đoạn 2.3.4).
- Các thành phần của báo cáo tài chính (xem đoạn 2.3.6 và 2.3.7).
- Các khái niệm về vốn và bảo toàn vốn (xem đoạn 2.3.10).

2.3 CÁC KHÁI NIỆM KẾ TOÁN

2.3.1 Mục tiêu của các báo cáo tài chính là cung cấp thông tin về tình trạng tài chính (bảng cân đối tài sản), kết quả hoạt động (báo cáo thu nhập), và những thay đổi về tình hình tài chính (báo cáo lưu chuyển tiền tệ) của một doanh nghiệp, hữu ích cho nhiều đối tượng sử dụng trong việc ra các quyết định kinh tế.

2.3.2 Việc trình bày trung thực đạt được qua việc cung cấp thông tin hữu ích (công bố đầy đủ) trong các báo cáo tài chính, nhờ đó mà tính minh bạch được đảm bảo. Nếu giả định rằng việc trình bày thoả đáng tương đương với tính minh bạch thì có thể đưa ra thêm một mục tiêu khác của các báo cáo tài chính: đảm bảo tính minh bạch thông qua việc công bố đầy đủ và trình bày trung thực các thông tin hữu ích cho việc ra quyết định.

2.3.3 Dưới đây là những giả định cơ bản cho các báo cáo tài chính:

- Dựa trên cơ sở tích lũy: Kết quả của các hoạt động kinh doanh và các sự kiện khác được ghi nhận ngay khi chúng xảy ra (chứ không phải khi phát sinh luồng tiền). Những sự kiện này được ghi chép lại và đưa vào các báo cáo tài chính trong các kỳ báo cáo có các sự kiện.
- Khái niệm tiếp tục hoạt động: Giả định rằng đơn vị vẫn tiếp tục hoạt động trong một tương lai có thể dự đoán.

2.3.4 Các đặc điểm định tính là những tính chất làm cho các thông tin cung cấp trong các báo cáo tài chính trở nên hữu ích cho người sử dụng.

Tính phù hợp: Thông tin phù hợp phản ánh những quyết định kinh tế của người sử dụng, giúp cho họ đánh giá các sự kiện đã, đang và sẽ xảy ra hoặc các hành động và chính những đánh giá trước đây của họ. Tính phù hợp của thông tin chịu sự ảnh hưởng của bản chất và tính trung thực của thông tin.

- Độ tin cậy: Thông tin đáng tin cậy không mang lỗi trung thực và phiến diện. Nó phải thu được
■ Trình bày trung thực.

- Coi trọng nội dung hơn hình thức.
- Tính trung lập.
- Thận trọng.
- Hoàn chỉnh.
- Khả năng so sánh: Thông tin cần được trình bày nhất quán giữa các kỳ và giữa các doanh nghiệp để người sử dụng có thể đưa ra những so sánh trên nhiều khía cạnh.
- Tính dễ hiểu: Thông tin cần phải dễ hiểu đối với người sử dụng - những người có kiến thức cơ bản về kinh doanh, kinh tế và kế toán và muốn nghiên cứu thông tin.

2.3.5 Dưới đây là những hạn chế đối với việc cung cấp thông tin phù hợp và đáng tin cậy:

- Hạn chế thời gian: Việc chậm trễ không đúng thời hạn trong việc lập báo cáo có thể làm mất đi tính phù hợp nhưng lại làm tăng thêm độ tin cậy.
- Chi phí so với lợi ích: Lợi ích thu được từ thông tin phải lớn hơn chi phí bỏ ra để cung cấp thông tin
- Cân đối giữa các đặc điểm định tính: Cần phải đạt được sự cân đối giữa các đặc tính để đáp ứng mục đích của các báo cáo tài chính.

Việc áp dụng các đặc điểm định tính cơ bản và các chuẩn mực kế toán phù hợp thường mang lại tính trung thực và trình bày hợp lý cho các báo cáo tài chính.

2.3.6 Những yếu tố sau đây có liên quan trực tiếp tới việc đánh giá tình trạng tài chính:

- Tài sản có: Những nguồn do doanh nghiệp kiểm soát có được từ kết quả hoạt động trước đây và là nguồn mà từ đó doanh nghiệp hy vọng sẽ thu được các lợi ích kinh tế.
- Tài sản nợ: Những nghĩa vụ nợ hiện tại của một doanh nghiệp hình thành từ các hoạt động trong quá khứ, việc thanh toán các khoản này làm mất đi các lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.
- Vốn chủ sở hữu: Tài sản có trừ đi các khoản nợ (thường được gọi là các nguồn vốn chủ sở hữu).

2.3.7 Những yếu tố sau đây liên quan trực tiếp đến việc đánh giá kết quả hoạt động:

- Thu nhập: Các lợi ích kinh tế tăng lên dưới hình thức luồng thu hoặc tăng tài sản, hoặc giảm nợ dẫn tới tăng vốn chủ sở hữu (chứ không phải các khoản tăng đóng góp của chủ sở hữu). Thu nhập bao gồm doanh thu và các khoản thu được.
- Chi phí: Giảm lợi ích kinh tế dưới dạng luồng chi hoặc giảm giá trị tài sản hoặc phát sinh nợ dẫn tới giảm vốn chủ sở hữu (không phải các khoản giảm do phân chia cho các chủ sở hữu).

2.3.8 Một yếu tố phải được công nhận trong các báo cáo tài chính khi:

- Doanh nghiệp có khả năng mất đi hoặc thu vào bất kỳ một lợi ích kinh tế nào trong tương lai liên quan tới yếu tố này; và
- Yếu tố này có giá trị hoặc chi phí có thể tính toán được một cách đáng tin cậy.

2.3.9 Những cơ sở sau đây được sử dụng để đánh giá các yếu tố của báo cáo tài chính:

- Chi phí ban đầu.
- Chi phí hiện tại.
- Giá trị thuần có thể thực hiện (thanh toán).
- Giá trị hiện tại.

2.3.10 Các khái niệm về vốn và bảo toàn vốn bao gồm:

- Vốn tài chính: Vốn đồng nghĩa với tài sản thuần/vốn chủ sở hữu; nó được đo bằng đơn vị tiền tệ danh nghĩa. Lợi nhuận thể hiện khoản tăng vốn bằng tiền danh nghĩa trong kỳ.
- Vốn vật chất: Vốn được xem là năng lực hoạt động; nó được đo bằng khả năng sản xuất. Lợi nhuận thể hiện sự tăng lên trong khả năng sản xuất trong kỳ.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

QUY ĐỊNH CHUNG VỀ VIỆC LẬP VÀ TRÌNH BÀY CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Công ty Chemco Inc. sản xuất các sản phẩm hoá chất và tiêu thụ trong nước. Công ty muốn mở rộng thị trường và xuất khẩu một số sản phẩm ra nước ngoài.

Giám đốc tài chính thấy rằng việc tuân thủ các yêu cầu quốc tế về môi trường là điều kiện quan trọng để bán sản phẩm ra nước ngoài. Mặc dù trong thời gian trước đây công ty đã đưa vào thực hiện một số chính sách về môi trường nhưng rõ ràng việc kiểm tra môi trường thường xuyên là một thông lệ và sẽ tốn kém khoảng 120.000 đôla. Việc kiểm tra bao gồm:

- Xem xét toàn bộ các chính sách về môi trường.
- Phân tích chi tiết việc tuân thủ những chính sách này.
- Báo cáo đưa ra khuyến nghị chi tiết về những thay đổi về chính sách và về vật chất cần thiết để đáp ứng yêu cầu quốc tế.

Giám đốc tài chính của Chemco Inc. gợi ý rằng khoản 120.000 đôla trên có thể vốn hóa thành tài sản và sau đó được xóa đi tương ứng với các khoản doanh thu có được từ các hoạt động xuất khẩu để thu nhập được khớp với chi phí sẽ phát sinh.

Chi phí liên quan tới kiểm tra môi trường có thể để ghi nhận sau theo khái niệm đối chiếu. Tuy nhiên, việc áp dụng khái niệm đối chiếu theo Quy định chung không cho phép ghi nhận một số khoản mục trong bảng tổng kết tài sản không theo đúng định nghĩa về các yếu tố của báo cáo tài chính.

Để ghi nhận chi phí kiểm tra như một tài sản thì cần phải đáp ứng cả hai tiêu chí:

- định nghĩa về tài sản, và
- tiêu chí ghi nhận tài sản

Để những chi phí liên quan tới kiểm tra môi trường đáp ứng định nghĩa về tài sản (xem đoạn 2.3.6), các điều kiện sau phải được đáp ứng:

- Chi phí phải là nguồn vốn do Chemco Inc. kiểm soát và là chi phí thực sự phát sinh.
- Tài sản phải là kết quả của hoạt động giao dịch hoặc sự kiện phát sinh từ trước, tức là kiểm tra môi trường.
- Tài sản phải được dự tính là có khả năng mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho công ty, tức là doanh thu hàng xuất khẩu.

Các yêu cầu (i) và (ii) được đáp ứng. Tuy nhiên còn có những vấn đề liên quan đến yêu cầu (iii). Công ty Chemco Inc. mong muốn xuất khẩu sản phẩm của mình. Chỉ mong muốn không thôi thì chưa phải là bằng chứng đủ để thoả mãn yêu cầu này. Công ty không thể chuyển thành vốn những chi phí này do không có những đơn đặt hàng cố định và không phân tích chi tiết về các lợi ích kinh tế mong đợi.

Để ghi nhận các chi phí là một tài sản trong bảng tổng kết tài sản thì tiêu chí công nhận (xem đoạn 2.3.8) phải được tuân thủ là:

- Chi phí cho tài sản phải có chi phí có thể tính toán được một cách đáng tin cậy.
- Có khả năng thu được các lợi ích kinh tế trong tương lai.

Để tính toán hợp lý giá trị kết chuyển của tài sản, công ty phải chứng tỏ được rằng các chi phí phát sinh thêm sẽ mang lại lợi ích kinh tế sau này. Tuy nhiên, yêu cầu thứ hai lại làm nảy sinh vấn đề do không đủ bằng chứng cho thấy có thể thu được lợi ích kinh tế và vì vậy, một lần nữa làm cho chi phí không đủ tiêu chuẩn được vốn hoá thành tài sản.

CHƯƠNG 3

TRÌNH BÀY CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH (IAS 1)

3.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA:

Mục đích đưa ra chuẩn mực này là để quy định cho việc trình bày các báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung để đảm bảo tính so sánh. Chuẩn mực này đưa ra:

- Những yêu cầu chung về việc trình bày.
- Hướng dẫn về mặt cấu trúc.
- Những nội dung tối thiểu cần có.
- Hướng dẫn tuân thủ IAS.
- Hướng dẫn không áp dụng IAS.

3.2 PHẠM VI ÁP DỤNG:

Chuẩn mực này được sử dụng để trình bày tất cả các báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung, được lập và trình bày theo IAS và không được xây dựng để đáp ứng nhu cầu thông tin cụ thể của người sử dụng. SIC-2 hướng dẫn cho việc áp dụng lần đầu các IAS.

3.3 KHÁI NIỆM KẾ TOÁN

3.3.1 Các báo cáo tài chính phải cung cấp thông tin về tình trạng tài chính, kết quả hoạt động tài chính cũng như lưu chuyển tiền tệ của một doanh nghiệp có ích cho việc ra quyết định kinh tế.

3.3.2 Ban giám đốc và/hoặc các cơ quan quản lý khác chịu trách nhiệm lập và trình bày các báo cáo tài chính

3.3.3 Hệ thống đầy đủ các báo cáo tài chính bao gồm:

- Bảng tổng kết tài sản.
- Báo cáo thu nhập.
- Thay đổi vốn chủ sở hữu.
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- Các chế độ kế toán và các thuyết minh.

Ngoài các báo cáo tài chính, các đơn vị thường được khuyến khích cung cấp các thông tin tài chính và phi tài chính khác có liên quan.

3.3.4 Ban giám đốc cần tính đến tất cả các yêu cầu chung dưới đây khi cần trình bày các báo cáo tài chính:

- Trình bày trung thực

Việc này thường đạt được khi áp dụng IAS. Chỉ được phép không áp dụng khi việc áp dụng chuẩn mực kế toán dẫn đến những báo cáo tài chính sai lệch.

- Tuân thủ IAS

Những khía cạnh sau cần được nêu:

- Việc tuân thủ IAS cần được công bố.
- Việc tuân thủ tất cả các yêu cầu của từng chuẩn mực là bắt buộc.

- Việc công bố không thể biện minh được cho việc hạch toán sai.
- Việc tuân thủ theo IAS trước quy định phải được nêu ra.
- Bất kỳ khoản nào không áp dụng IAS vì mục đích trình bày trung thực đều phải được công bố chi tiết.

- Chế độ kế toán

Chế độ kế toán được áp dụng phải theo yêu cầu của IAS. Một doanh nghiệp phải xây dựng cho mình một chế độ phù hợp và tin cậy nếu không có IAS (SIC-18).

Hai yếu tố sau là những giả định cơ bản cho các báo cáo tài chính; xem chi tiết hơn ở Chương 2

- Khái niệm tiếp tục hoạt động

Các báo cáo tài chính phải được trình bày trên cơ sở tiếp tục hoạt động trừ khi có khả năng là một đơn vị sẽ bị thanh lý hoặc ngừng kinh doanh. Nếu không được trình bày trên cơ sở tiếp tục hoạt động, thì phải công bố và đưa ra lý do tại sao không sử dụng nguyên tắc này. Những vấn đề chưa chắc chắn liên quan đến khái niệm tiếp tục hoạt động cũng cần được nêu rõ.

- Cơ sở dồn tích

Sử dụng cơ sở dồn tích cho việc trình bày, ngoại trừ báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- Tính nhất quán trong trình bày

Việc trình bày và phân loại các khoản mục phải được duy trì giữa các kỳ báo cáo, trừ trường hợp việc thay đổi giúp cho trình bày được hợp lý hơn hoặc do yêu cầu của IAS.

- Tính trọng yếu và tập hợp

Các khoản không chủ yếu có cùng bản chất và chức năng được phép tập hợp lại. Không được gộp lại các khoản trọng yếu.

- Bù trừ

Tài sản có và các tài sản nợ không được bù trừ cho nhau, trừ trường hợp được IAS cho phép. Tuy nhiên, những khoản tăng, giảm không đáng kể và chi phí liên quan phát sinh từ những giao dịch hoặc sự kiện tương tự nhau thì có thể được bù trừ cho nhau.

- Thông tin so sánh

Theo những nội dung sau:

- Thông tin số liệu của kỳ trước phải được công bố.
- Đưa vào các thông tin mô tả và diễn giải liên quan.
- Phân loại lại thông tin so sánh khi việc phân loại các khoản mục được sửa đổi, tức là phải công bố bản chất, số lượng và lý do.

3.4 CÔNG BỐ

3.4.1 Xác định và kỳ báo cáo

- Các báo cáo tài chính cần phải được phân biệt với các thông tin khác.
- Từng bộ phận cấu thành phải được xác định rõ.
- Chủ yếu phải trình bày:
 - Tên của doanh nghiệp báo cáo.
 - Báo cáo của doanh nghiệp hay của tập đoàn.
 - Ngày báo cáo và kỳ báo cáo.
 - Đơn vị tiền tệ theo báo cáo.
 - Mức độ chính xác.
- Tối thiểu phải có báo cáo năm.
- Các báo cáo phải được đưa ra đúng thời hạn (trong vòng 6 tháng kể từ ngày báo cáo).

3.4.2 Bảng tổng kết tài sản

Cung cấp thông tin về tình trạng tài chính.

Phân biệt lưu động và dài hạn

- Doanh nghiệp có thể lựa chọn cách phân loại này cho tài sản có và tài sản nợ.
- Nếu không lựa chọn cách phân loại này thì tài sản có và nợ phải được trình bày theo trình tự bao quát về tính thanh khoản.
- Chia các khoản có thể thu hồi hoặc thanh toán trong vòng hoặc sau 12 tháng.

Tài sản lưu động

- Tài sản lưu động gồm có:
 - Tài sản được tính sẽ được thanh toán, chuyển đổi hoặc tiêu thụ trong chu kỳ kinh doanh thông thường.
 - Tài sản được giữ chủ yếu cho giao dịch hoặc giữ trong một thời hạn ngắn và dự tính sẽ được thực hiện trong vòng 12 tháng.
 - Tiền mặt hoặc các tài sản tương đương không bị hạn chế sử dụng.

Nợ ngắn hạn

- Các khoản nợ ngắn hạn gồm có:
 - Nợ có dự tính được thanh toán trong chu kỳ kinh doanh thông thường.
 - Nợ đến hạn thanh toán trong vòng 12 tháng.
- Các khoản nợ dài hạn phải trả lãi được thanh toán trong vòng 12 tháng cũng có thể đưa vào nợ dài hạn nếu:
 - Thời hạn ban đầu trên 12 tháng.
 - Có ý định đảo nợ.
 - Ý định đó được ghi nhận theo thoả thuận.

Thông tin tối thiểu trên bảng tổng kết tài sản

Tài sản, nhà xưởng, thiết bị	Lợi ích thiểu số	Các khoản nợ dài hạn phải trả lãi
Tài sản vô hình	Tiền mặt và tài sản tương đương tiền mặt	Các khoản phải thu thương mại và phải thu khác
Tài sản tài chính	Các khoản phải trả thương mại và phải trả khác	Vốn đã phát hành
Các khoản đầu tư tính theo phương pháp vốn chủ sở hữu	Nợ thuế	Các quỹ dự trữ
Hàng tồn kho	Tài sản thuế	
	Các khoản trích lập dự phòng	

Các thông tin khác trên bảng tổng kết hoặc trong thuyết minh

- Các khoản mục khác ở cấp chi tiết hơn.
- Các khoản phải trả (cho ai và từ ai):
 - Công ty mẹ.
 - Các công ty con.
 - Các đơn vị liên kết.
 - Các bên liên quan.
- Đối với từng hạng mục vốn cổ phần:
 - Số cổ phần được phép phát hành.
 - Số cổ phần đã phát hành và đã được thanh toán đủ.
 - Số cổ phần đã phát hành nhưng chưa thanh toán đủ.
 - Mệnh giá cổ phiếu, hoặc ghi không có mệnh giá.
 - Cân đối số cổ phần vào đầu và cuối năm.
 - Quyền, ưu đãi và hạn chế.
 - Do doanh nghiệp, chi nhánh hoặc các đơn vị liên kết giữ.
 - Dự trữ để phát hành dưới dạng quyền lựa chọn và hợp đồng bán.
- Bản chất và mục đích của từng khoản dự trữ.
 - Những cổ đông có cổ tức chưa được chính thức chấp thuận thanh toán.
 - Lượng cổ tức ưu đãi tích lũy chưa được ghi nhận.

3.4.3 Báo cáo thu nhập

Cung cấp thông tin về kết quả hoạt động.

Thông tin tối thiểu trên báo cáo thu nhập

Doanh thu

Kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh

Chi phí tài chính

Phân chia lãi/lỗ của các đơn vị liên kết và liên doanh theo vốn chủ sở hữu

Chi phí thuế

Lỗ, lãi từ các hoạt động thông thường

Các khoản bất thường

Lợi ích thiểu số

Lỗ hoặc lãi ròng của cả kỳ

Các thông tin khác trên báo cáo hoặc trong thuyết minh

- Phân tích chi phí theo bản chất và chức năng (xem nghiên cứu tình huống).
- Nếu phân loại theo chức năng thì phải công bố:
 - Chi phí khấu hao tài sản hữu hình.
 - Chi phí hao mòn tài sản vô hình.
 - Chi phí cho nhân viên.
- Cổ tức trả cho từng cổ phiếu được công bố hoặc được dự tính.

3.4.4 Thay đổi trong báo cáo vốn chủ sở hữu

Phản ánh thông tin về việc tăng/giảm tài sản thuần.

Thông tin tối thiểu trong báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu

- Lỗ/lãi ròng trong kỳ.
- Thu nhập, chi phí, lãi, lỗ tính trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.
- Ảnh hưởng của những thay đổi trong chế độ kế toán.
- Ảnh hưởng của việc chỉnh sửa các lỗi cơ bản.

Các thông tin khác trình bày trong báo cáo hoặc trong thuyết minh

- Các giao dịch vốn với các chủ sở hữu và các khoản phân chia cho các chủ sở hữu.
- Cân đối số dư lợi nhuận tích lũy hoặc lỗ vào đầu và cuối kỳ.
- Cân đối số kết chuyển của từng loại vốn, lãi cổ phần và từng khoản dự trữ vào đầu và cuối

kỳ.

3.4.5 Báo cáo lưu chuyển tiền tệ xem IAS 7 (Chương 5).

3.4.6 Chế độ kế toán và thuyết minh

Cung cấp những thông tin sau:

- Cơ sở lập và các chế độ kế toán được lựa chọn.
- Thông tin theo yêu cầu IAS nhưng không được trình bày trong báo cáo tài chính.
- Các thông tin khác giúp yêu cầu việc trình bày trung thực.

Cấu trúc

- Trình bày một cách hệ thống
- Đối chiếu các khoản giữa báo cáo tài chính và trong bản thuyết minh.

Trình bày các chế độ kế toán

- Cơ sở tính toán được sử dụng trong khi lập báo cáo tài chính.
- Từng chế độ kế toán được sử dụng, ngay cả nếu không có trong IAS hiện hành.

Các thông tin cần công bố khác

- Địa chỉ của doanh nghiệp.
- Hình thức pháp lý của doanh nghiệp.
- Nước thành lập.
- Văn phòng/địa chỉ đăng ký kinh doanh.
- Tính chất hoạt động/các hoạt động chính.
- Tên của công ty mẹ và công ty kiểm soát.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Elrali Inc. là một doanh nghiệp chế tạo. Dưới đây là bảng tóm tắt thu nhập và chi phí của năm tài chính, kết thúc ngày 31 tháng 3/20x7:

	Đôla
Doanh thu gộp	7.500.000
Chi phí bán hàng thành phẩm	3.995.100
Nguyên liệu đã sử dụng	910.100
Nhân công	1.200.00
Chi phí sản xuất chung biến đổi đã phân bổ	800.000
Chi phí sản xuất chung cố định đã phân bổ	845.000
Nguyên liệu đóng gói	310.000
Chi phí hàng thành phẩm đã được sản xuất	4.065.100
Hàng thành phẩm tồn kho đầu kỳ	70.000
Hàng thành phẩm tồn kho cuối kỳ	(140.000)
Chi phí phân phối	718.000
Chi phí hành chính	929.000
Các chi phí hoạt động khác	587.100
Thu nhập đầu tư	124.800
Thu nhập cho thuê	17.000
Chi phí tài chính	234.000
Giảm trừ chi phí nguyên vật liệu sang giá trị thuần có thể thực hiện	25.000
Chi phí sản xuất chung cố định thu hồi lại	41.000
Nguyên vật liệu dôi dư bất thường	15.000
Chi phí thuế thu nhập	319.700
Lợi nhuận bất thường	43.100

Chi phí khấu hao được tính vào chi phí sản xuất chung cố định với tổng số là 418.000 đôla và các khoản tính vào chi phí hành chính có tổng số 205.000 đôla. Tổng tiền lương và những chi phí khác cho nhân viên được tính vào chi phí hành chính với số tiền 689.300 đôla.

Bản báo cáo thu nhập dưới đây có thể được lập theo hai cách phân loại khác nhau về chi phí và thu nhập được IAS 1 cho phép (xem đoạn 3.4.3):

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

TIẾP THEO

ELRALI INC.

BÁO CÁO THU NHẬP VÀ CHI PHÍ CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 31/3/20x7

Phân loại chi phí theo chức năng

	Đôla
Doanh thu	7.500.000
Chi phí bán hàng (Phép tính a)	<u>(3.994.100)</u>
Lợi nhuận gộp	3.505.900
Thu nhập hoạt động khác (Phép tính b)	141.800
Chi phí phân phối	(718.800)
Chi phí hành chính	(929.100)
Chi phí hoạt động khác	<u>(587.100)</u>
Lợi nhuận hoạt động	1.412.700
Chi phí tài chính	<u>(234.000)</u>
Lợi nhuận trước thuế	1.178.700
Chi phí thuế thu nhập	<u>(319.700)</u>
Lợi nhuận sau thuế từ hoạt động thông thường	859.000
Khoản bất thường	<u>43.100</u>
Lợi nhuận ròng trong kỳ	<u><u>902.100</u></u>

ELRALI INC.

BÁO CÁO THU NHẬP CỦA NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 31/3/20x7

Phân loại chi phí theo tính chất

	Đôla
Doanh thu	7.500.000
Thu nhập hoạt động khác (Phép tính b)	141.800
Thay đổi hàng thành phẩm tồn kho và sản phẩm dở dang	70.000
Công việc do doanh nghiệp thực hiện và được chuyển thành vốn (Phép tính c)	1.186.000
Nguyên liệu thô và nhiên liệu (Phép tính d) đã sử dụng	1.260.100
Chi phí nhân viên (Phép tính e)	1.889.300
Chi phí khấu hao (418 + 205)	623.000
Chi phí hoạt động khác (Phép tính f)	<u>(1.340.700)</u>
Lợi nhuận hoạt động	1.412.700
Chi phí tài chính	<u>(234.000)</u>
Lợi nhuận trước thuế	1.178.700
Chi phí thuế thu nhập	<u>319.700</u>
Lợi nhuận sau thuế từ hoạt động thông thường	859.000
Khoản bất thường	<u>43.100</u>
Lợi nhuận ròng trong kỳ	<u><u>902.100</u></u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

TIẾP THEO

TÍNH TOÁN

a.	Chi phí bán hàng	
	Số có sẵn	3.995.100
	Điều chỉnh giảm xuống giá trị thuần có thể thực hiện	25.000
	Thu hồi chi phí sản xuất cố định	(41.000)
	Nguyên vật liệu dôi dư bất thường	15.000
		<u>3.994.100</u>
b.	Thu nhập hoạt động khác	
	Thu nhập đầu tư	124.800
	Thu nhập cho thuê	17.000
		<u>141.800</u>
c.	Công việc đã thực hiện và được vốn hóa	
	Chi phí sản xuất chung biến đổi	800.000
	Chi phí sản xuất chung cố định (845-41)	804.000
	Khấu hao công bố riêng	(418.000)
		<u>1.186.000</u>
d.	Nguyên vật liệu đã sử dụng	
	Nguyên liệu đã sử dụng	910.100
	Nguyên liệu đóng gói	310.000
	Điều chỉnh giảm xuống giá trị thuần có thể thực hiện	25.000
	Dư thừa bất thường	15.000
		<u>1.260.100</u>
e.	Chi phí nhân viên	
	Nhân công	1.200.000
	Chi phí nhân viên khác	689.300
		<u>1.899.300</u>
f.	Chi phí hoạt động khác	
	Chi phí phân phối sẵn có	718.000
	Chi phí hành chính sẵn có	929.100
	Chi phí hoạt động sẵn có	587.100
	Chi phí nhân viên nêu trong phép tính e	(689.300)
	Khấu hao trình bày riêng	(205.500)
		<u>1.340.700</u>

CHƯƠNG 4

HÀNG TỒN KHO (IAS 2)

4.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Cách hạch toán hàng tồn kho theo hệ thống chi phí ban đầu đã được qui định. Vấn đề cơ bản là tính toán chi phí hàng tồn kho được ghi nhận là tài sản và được vào kết chuyển cho tới khi các khoản doanh thu tương ứng được thực hiện theo khái niệm đối chiếu.

4.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này quy định cho tất cả hàng tồn kho là tài sản, gồm:

- giữ để bán trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường, hoặc
- trong quá trình sản xuất để bán, hoặc
- dưới dạng nguyên liệu hoặc hàng cung cấp được tiêu thụ trong quá trình sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ.

Đối với nhà cung cấp dịch vụ, hàng tồn kho gồm có chi phí dịch vụ có khoản doanh thu tương ứng chưa được ghi nhận (chẳng hạn như các công việc đang tiến hành của kiểm toán viên, nhà thiết kế hoặc luật sư).

4.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

4.3.1 Hàng tồn kho phải được tính toán với mức thấp hơn giữa chi phí hoặc giá trị ròng có thể thực hiện theo nguyên tắc thận trọng.

4.3.2 Chi phí hàng hoá bao gồm tất cả chi phí mua, chi phí chuyển đổi, và các chi phí khác phát sinh trong quá trình chuyển hàng tồn kho sang địa điểm và tình trạng hiện tại:

- Chi phí mua, ví dụ như giá mua và chi phí nhập khẩu.
- Chi phí chuyển đổi, là:
 - Nhân công trực tiếp.
 - Chi phí sản xuất chung.
 - Chi phí chung biến đổi.
 - Chi phí chung cố định được phân bổ với năng suất thông thường.
- Các chi phí khác như thiết kế, chi phí đi vay, v.v..

4.3.3 Chi phí dịch vụ, bao gồm tất cả các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, ví dụ:

- Hàng có thể tiêu thụ.
- Nhân công và các chi phí nhân viên khác.
- Chi phí chung có thể phân bổ.

4.3.4 Những kỹ thuật dưới đây có thể được sử dụng để tính chi phí hàng tồn kho:

- Chi phí thực tế
- Chi phí chuẩn
 - Tính theo mức chi phí thông thường của nguyên vật liệu, nhân công và công suất.
 - Kiểm kê thường xuyên để dự tính chi phí thực tế.
- Phương pháp ước lượng
 - Áp dụng khi thực tiễn không sử dụng được phương pháp chi phí thực tế.

- Giảm giá trị doanh thu bằng mức lợi nhuận biên gộp để tính chi phí.
- Phần trăm trung bình được sử dụng cho từng nhóm khoản mục tương đồng.
- Tính đến giá ghi giảm.

4.3.5 Chi phí hàng tồn kho thực tế có thể áp dụng theo các công thức tính chi phí sau:

- Xác định cụ thể.
- Chi phí bình quân gia quyền.
- Nhập trước, xuất trước (FIFO).
- Nhập sau, xuất trước (LIFO, là phương pháp thay thế khác được cho phép sử dụng).

SIC -1 cho phép áp dụng các công thức chi phí khác nhau cho các nhóm khoản mục có bản chất khác nhau.

4.3.6 Giá trị ròng có thể thực hiện (NRV) là giá bán dự tính trừ đi các chi phí dự tính để hoàn tất và chi phí bán hàng. Những ước tính này phải được dựa trên bằng chứng đáng tin cậy nhất vào thời điểm đưa ra ước tính. Mục đích giữ hàng tồn kho phải được tính đến khi đưa ra ước tính. Hàng tồn kho thường được điều chỉnh giảm xuống bằng giá trị ròng có thể thực hiện theo các nguyên tắc sau:

- Theo từng khoản mục.
- Các khoản mục tương tự nhau thường được nhóm lại.
- Từng dịch vụ được hạch toán như một khoản mục riêng biệt.

4.3.7 Những khoản mục sau đây được ghi nhận là chi phí trong báo cáo thu nhập:

- Chi phí hàng tồn kho đã được bán ra.
- Điều chỉnh giảm xuống giá trị ròng có thể thực hiện.
- Mất mát hàng trong kho.
- Hao phí bất thường.
- Chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

4.4 CÔNG BỐ

Những nội dung sau phải được công bố trong các báo cáo tài chính:

- Chế độ kế toán, bao gồm cả công thức tính chi phí được sử dụng.
- Tổng số kết chuyển của hàng tồn kho và số lượng của từng loại.
- Tổng số hàng tồn kho được kết chuyển theo giá trị ròng có thể thực hiện.
- Tổng số thực hiện bút toán đảo điều chỉnh giảm.
- Trường hợp/sự kiện dẫn tới bút toán đảo điều chỉnh giảm.
- Hàng tồn kho đem thế chấp đảm bảo cho các khoản nợ.
- Số kết chuyển của khoản điều chỉnh giảm xuống bằng giá trị thực hiện ròng nếu khoản này có số lượng lớn có ảnh hưởng hoặc tính chất quan trọng.
- Chi phí hàng tồn kho được ghi nhận là chi phí,

hoặc:

Chi phí hoạt động, áp dụng cho doanh thu, được ghi nhận là chi phí, được phân loại theo bản chất.

- Khi sử dụng LIFO, trình bày sự khác biệt giữa số trên bảng tổng kết tài sản hoặc:
 - số thấp hơn giữa chi phí tính theo FIFO hoặc bình quân gia quyền và giá trị có thể thực hiện ròng, hoặc
 - số thấp hơn giữa chi phí hiện hành vào cuối năm và giá trị có thể thực hiện ròng.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

HÀNG TỒN KHO

Arco Inc. là một công ty chế biến thực phẩm. Những vấn đề sau có liên quan đến hàng tồn kho của công ty:

A. Trong những năm gần đây công ty đã sử dụng một hệ thống chi phí chuẩn như một công cụ trợ giúp cho việc quản lý. Những sai số trong chi phí chuẩn cho đến hiện tại là không đáng kể và được xoá trực tiếp trong các báo cáo tài chính phát hành hàng năm. Tuy nhiên, hai vấn đề sau đã xảy ra trong năm tài chính kết thúc ngày 31/3/20x3:

- Sai số lớn hơn rất nhiều do chi phí nguyên vật liệu và nhân công tăng mạnh và sản xuất giảm sút.
- Một số lượng lớn sản phẩm được sản xuất ra nhưng đến cuối năm chưa bán hết. Điều này một phần làm cho sản phẩm của công ty được “định giá quá cao”.

Giống như trước đây, ban quản lý của công ty dự định xoá trực tiếp sai số này, coi như là chi phí định kỳ và xoá một phần chi phí của hàng tồn kho dư thừa không bán hết.

B. Lượng hàng nguyên liệu sôcôla tồn kho vào cuối năm tương ứng với mức 8 tháng sử dụng. Mức tồn kho thường chỉ tương đương 2 tháng sử dụng. Giá trị thay thế hiện tại của hàng tồn kho thấp hơn chi phí ban đầu.

Những vấn đề trên được xử lý như sau trong báo cáo tài chính hàng năm:

A. Cả hai cách hạch toán được đề xuất đều không thể được chấp nhận.

- Việc xoá những khoản sai lệch lớn làm cho giá trị chuẩn không phù hợp với chi phí theo IAS 2 (xem đoạn 4.3.4). Chi phí chuẩn phải được xem xét thường xuyên và điều chỉnh theo điều kiện hiện tại. Chênh lệch về nguyên liệu và nhân công phải được phân bổ vào chi phí chuẩn cho hàng tồn kho. Chênh lệch chi phí sản xuất chung do không sử dụng hết công suất, phải được công nhận là một khoản chi phí trong kỳ hiện tại.
- Thuật ngữ “định giá quá cao” là tùy ý sử dụng và bất kỳ việc ghi giảm nào cũng chỉ được tiến hành khi giá trị thuần có thể thực hiện của sản phẩm thấp hơn chi phí (xem đoạn 4.3.6).

B. Những khoản nguyên vật liệu bất thường hiện có (tương đương với 6 tháng sản xuất) phải được giảm xuống giá trị ròng có thể thực hiện. Các nguyên vật liệu khác (tương đương với 2 tháng sản xuất) chỉ được kết giảm xuống giá trị ròng có thể thực hiện khi chi phí ước tính của thành phẩm lớn hơn giá trị ròng có thể thực hiện (xem đoạn 4.3.6).

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (IAS 7)

5.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Thông tin về những thay đổi từ trước tới nay về tiền mặt và những tài sản tương đương tiền mặt của một doanh nghiệp cần phải được thể hiện dưới hình thức báo cáo lưu chuyển tiền tệ, phân loại các luồng lưu chuyển tiền tệ trong kỳ báo cáo theo các hoạt động kinh doanh, đầu tư và tài chính. Người sử dụng cần có những thông tin này để đưa ra đánh giá về:

- Thay đổi tài sản ròng.
- Cơ cấu tài chính của doanh nghiệp.
- Khả năng thanh toán và thanh khoản của doanh nghiệp.
- Khả năng ảnh hưởng của doanh nghiệp tới lượng tiền và thời gian lưu chuyển tiền.
- Khả năng tạo nguồn tiền mặt.
- Giá trị hiện tại của các dòng tiền trong tương lai của các doanh nghiệp khác nhau (thông qua các mô hình).

5.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Tất cả các doanh nghiệp đều phải trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ để báo cáo về dòng tiền lưu chuyển trong kỳ báo cáo theo cách phân loại như sau:

- Hoạt động sản xuất kinh doanh: Các hoạt động tạo doanh thu chính và các hoạt động khác không phải là đầu tư hoặc tài chính.
- Hoạt động đầu tư: Mua hoặc bán các loại tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không tính trong các tài sản tương đương tiền mặt.
- Hoạt động tài chính: Những hoạt động làm thay đổi quy mô và kết cấu vốn chủ sở hữu và các khoản vay.

5.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

5.3.1 Luồng lưu chuyển tiền tệ bao gồm luồng thu và luồng chi của cả tiền mặt và các tài sản tương đương tiền mặt.

5.3.2 Tiền mặt gồm có:

- Tiền mặt tại quỹ.
- Tiền gửi không kỳ hạn (bao gồm các khoản thấu chi, ngân hàng có thể chi trả ngay).

5.3.3 Các tài sản tương đương tiền mặt được gửi để đáp ứng các cam kết ngắn hạn về tiền mặt. Đây là những khoản đầu tư ngắn hạn có tính thanh khoản cao và chuyển được ngay thành tiền mặt và có rủi ro thay đổi giá trị không đáng kể.

5.3.4 Dòng tiền từ các hoạt động kinh doanh được ghi trực tiếp hoặc gián tiếp (phương pháp trực tiếp thường được ưa dùng hơn theo IAS 7):

- Phương pháp trực tiếp
 - Công bố những khoản thu và thanh toán gộp bằng tiền mặt theo các hạng mục chính.
 - Cân đối giữa lợi nhuận trước thuế và tiền mặt thu được từ các hoạt động kinh doanh đã trình bày trong thuyết minh báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- Phương pháp gián tiếp:
 - Lãi/lỗ trong kỳ được điều chỉnh theo:

- Ảnh hưởng của các giao dịch không phải bằng tiền.
- Các khoản trả chậm hoặc tích lũy.
- Các dòng tiền đầu tư hoặc tài chính.

5.3.5 Dòng tiền từ các hoạt động đầu tư được ghi như sau:

- Các khoản thu gộp và các khoản thanh toán gộp bằng tiền mặt được báo cáo tách biệt theo các hạng mục lớn.
- Tổng dòng tiền thu được qua việc mua hoặc bán của các công ty con và các đơn vị kinh doanh khác được phân loại là các khoản đầu tư.

5.3.6 Dòng tiền từ hoạt động tài chính được báo cáo bằng cách liệt kê riêng các khoản thu và thanh toán gộp bằng tiền chủ yếu.

5.3.7 Những dòng tiền sau đây phải được báo cáo theo số ròng:

- Dòng tiền thuộc khách hàng.
- Các khoản quay vòng nhanh, số lượng lớn và thời hạn ngắn (ví dụ mua bán các khoản đầu tư).

5.3.8 Những dòng tiền dưới đây của một tổ chức tài chính có thể được báo cáo theo số ròng:

- Dòng tiền thuộc khách hàng.
- Các khoản quay vòng nhanh, khối lượng lớn và thời hạn ngắn.

5.3.9 Dưới đây là những nội dung liên quan đến việc trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ:

- Phân loại linh hoạt giữa lãi và cổ tức nhận được và đã trả. Việc phân loại này phải được áp dụng thống nhất theo hoạt động kinh doanh, đầu tư hay là tài chính.
- Dòng tiền từ thuế thu nhập thường được phân loại là dòng tiền hoạt động.
- Giao dịch ngoại hối được ghi vào ngày có phát sinh dòng tiền.
- Các dòng tiền từ hoạt động kinh doanh ngoại tệ được ghi theo tỷ giá áp dụng phát sinh vào ngày dòng tiền.
- Dòng tiền của một khoản bất thường phải được phân loại theo loại hoạt động của khoản đó.
- Khi các đơn vị hạch toán theo vốn chủ sở hữu hoặc chi phí thì chỉ có các dòng tiền thực có từ những đơn vị này được thể hiện trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ (ví dụ cổ tức nhận được).
- Các dòng tiền từ các liên doanh được ghi theo tỷ lệ trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- Trình bày tổng hợp đối với cả việc mua và bán của một công ty con hoặc đơn vị kinh doanh:
 - Tổng số các khoản thanh toán tiền mua hoặc bán.
 - Các khoản thanh toán mua hoặc bán trả bằng tiền mặt hoặc các tài sản tương đương.
 - Số tiền mặt hoặc tài sản tương đương trong đơn vị được mua hoặc bán.
 - Số tiền mặt và tài sản tương đương không phải tiền mặt hoặc tài sản tương đương tiền mặt trong đơn vị được mua hoặc bán.
- Tiền mặt và các tài sản tương đương trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ và cân đối với các khoản tương ứng trong bảng tổng kết tài sản.
- Chi tiết về hoạt động đầu tư và tài chính không bằng tiền (ví dụ chuyển đổi nội, ngoại tệ).
- Số tiền mặt và tài sản tương đương không dành cho tập đoàn sử dụng.
- Số đi vay chưa rút được dành cho hoạt động kinh doanh tương lai và để thanh toán các khoản cam kết về vốn (chỉ rõ bất kỳ hạn chế nào).
- Tổng số dòng tiền từ từng loại trong số ba loại hoạt động liên quan tới quyền lợi trong các liên doanh.
- Số lượng tiền mặt phát sinh từ một trong số ba loại hoạt động liên quan tới từng bộ phận kinh doanh hoặc bộ phận phân chia theo khu vực địa lý được báo cáo.
- Phân biệt giữa những dòng tiền thể hiện tăng công suất hoạt động và những khoản thể hiện việc duy trì khả năng này.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

Dưới đây là tóm tắt báo cáo tài chính hàng năm của Linco Inc.

BÁO CÁO THU NHẬP CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 30/9/20x4:

	Đôla
Doanh thu	850.000
Chi phí bán hàng	(637.500)
Lợi nhuận gộp	(212.500)
Chi phí hành chính	(28.100)
Chi phí hoạt động	(73.600)
Lợi nhuận từ hoạt động	110.800
Chi phí tài chính	(15.800)
Lợi nhuận trước thuế	95.000
Chi phí thuế thu nhập	(44.000)
Lợi nhuận ròng của cả kỳ	<u>51.000</u>

BÁO CÁO THAY ĐỔI VỐN CHỦ SỞ HỮU CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 30/9/20x4:

	Vốn cổ phần Đôla	Dự phòng định giá lại Đôla	Lợi nhuận tích lũy Đôla	Tổng số Đôla
Số dư đầu năm	120.000		121.000	241.000
Đánh giá lại nhà cửa		20.000		20.000
Lợi nhuận ròng của cả kỳ			51.000	51.000
Trả cổ tức			(25.000)	(25.000)
Thanh toán lại vốn cổ phần	(20.000)			(20.000)
Số dư cuối năm	<u>100.000</u>	<u>20.000</u>	<u>147.000</u>	<u>267.000</u>

BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN NGÀY 30/9/20x4

	20x4 Đôla	20x3 Đôla
TÀI SẢN		
Tài sản dài hạn		
Tài sản, nhà xưởng thiết bị		
Nhà cửa văn phòng	25.000	220.000
Máy móc	35.000	20.000
Phương tiện đi lại	6.000	4.000
Cho các giám đốc vay dài hạn	<u>64.000</u>	<u>60.000</u>
	<u>355.000</u>	<u>304.000</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ
TIẾP THEO

Tài sản lưu động

Hàng tồn kho	82.000	42.000
Các khoản cho vay	63.000	43.000
Chi phí trả trước	21.000	16.000
Gửi ngân hàng	-	6.000
	<u>166.000</u>	<u>107.000</u>
Tổng tài sản	<u>521.000</u>	<u>411.000</u>

VỐN SỞ HỮU VÀ CÁC KHOẢN NỢ

Vốn và các khoản dự trữ

Vốn cổ phần	100.000	120.000
Dự trữ đánh giá lại	20.000	-
Lợi nhuận tích lũy	<u>147.000</u>	<u>121.000</u>
	<u>267.000</u>	<u>241.000</u>

Nợ dài hạn

Vay dài hạn	<u>99.000</u>	<u>125.000</u>
-------------	---------------	----------------

Nợ ngắn hạn

Trả cho các chủ nợ	72.000	35.000
Trả ngân hàng	43.000	-
Thuế đến hạn trả	<u>40.000</u>	<u>10.000</u>
	155.000	45.000
Tổng vốn chủ sở hữu và các khoản nợ	<u>521.000</u>	<u>411.000</u>

Các thông tin khác

- Những chi phí khấu hao dưới đây được tính vào chi phí hoạt động:

Máy móc	25.000 đôla
Phương tiện giao thông	2.000 đôla

- Máy móc đã khấu hao đủ với nguyên giá ban đầu là 15.000 đôla và trong năm đã được bán với giá 5.000 đôla. Lợi nhuận được tính vào chi phí hoạt động.
- Người quản lý tài chính lưu ý việc các kế toán viên cho rằng công ty có nguy cơ bị mất khả năng thanh khoản. Theo người quản lý tài chính, công ty đã gặp khó khăn trong việc trả các khoản nợ ngắn hạn trong năm báo cáo.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

TIẾP THEO

Nếu sử dụng phương pháp trực tiếp để lập báo cáo thì Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được trình bày như sau:

LINCO INC.

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 30/9/20x4

	Đôla
Dòng tiền từ hoạt động kinh doanh	
Tiền thu từ khách hàng (Phép tính e)	830.000
Tiền trả cho nhà cung cấp và nhân viên (Phép tính f)	<u>(725.200)</u>
Tiền ròng thu từ hoạt động kinh doanh	104.800
Trả lãi	(15.800)
Nộp thuế (Phép tính d)	14.000
Trả cổ tức	<u>(25.000)</u>
	<u>50.000</u>
Dòng tiền từ hoạt động đầu tư	
Mua tài sản, nhà xưởng, thiết bị (Phép tính a, b, c)	(54.000)
Tiền thu được từ bán máy móc	5.000
Cho các giám đốc vay	<u>(4.000)</u>
	<u>(53.000)</u>
Dòng tiền từ hoạt động tài chính	
Giảm vay dài hạn (125-99)	(26.000)
Thanh toán lại vốn góp cổ phần	<u>(20.000)</u>
	<u>(46.000)</u>
Giảm ròng số dư ngân hàng của cả kỳ	(49.000)
Số dư ngân hàng đầu năm	<u>6.000</u>
Thấu chi cuối năm	<u>(43.000)</u>

NHẬN XÉT

1. Tổng số tăng các khoản trả chủ nợ được dùng để tài trợ một phần cho số tăng vốn lưu động.
2. Số tăng vốn lưu động còn lại, trả lãi, nộp thuế, và trả cổ tức từ nguồn tiền thu từ hoạt động kinh doanh.
3. Số dư tiền mặt còn lại có được từ hoạt động kinh doanh và khoản tiền có được do bán tài sản cố định được sử dụng để mua tài sản cố định.
4. Thấu chi ngân hàng được dùng để thanh toán lại vốn góp cổ phần và thụ hồi khoản cho vay dài hạn.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ
TIẾP THEO

CÁC PHÉP TÍNH

	Đôla
a. Nhà cửa văn phòng	
Số dư đầu năm	220.000
Đánh giá lại	20.000
Mua sắm (số dư)	<u>10.000</u>
Số dư cuối năm	<u><u>250.000</u></u>
b. Máy móc	
Số dư đầu năm	20.000
Khấu hao	(25.000)
Mua sắm (số cân đối)	<u>40.000</u>
Số dư cuối năm	<u><u>35.000</u></u>
c. Phương tiện	
Số dư đầu năm	4.000
Khấu hao	(2.000)
Mua sắm (số cân đối)	<u>4.000</u>
Số dư cuối năm	<u><u>6.000</u></u>
d. Thuế	
Số đến hạn trả đầu năm	10.000
Tính vào báo cáo thu nhập	44.000
Đã trả bằng tiền (số cân đối)	<u>(14.000)</u>
Số đến hạn trả cuối kỳ	<u><u>40.000</u></u>
e. Tiền thu từ khách hàng	
Tiền bán hàng	850.000
Tăng số cho nợ (63-43)	<u>(20.000)</u>
	<u><u>830.000</u></u>
f. Tiền trả cho nhà cung cấp và nhân viên	
Chi phí bán hàng	637.500
Chi phí hành chính	28.100
Chi phí hoạt động	73.600
Điều chỉnh cho các khoản không phải là tiền:	
Khấu hao	(27.000)
Lợi nhuận bán máy móc	5.000
Tăng hàng tồn kho (82-42)	40.000
Tăng số phải trả chủ nợ (72-35)	(37.000)
Tăng chi phí trả trước (21-16)	<u>5.000</u>
	<u><u>725.200</u></u>

CHƯƠNG 6

LỖ LÃI RÒNG CỦA CẢ KỲ, CÁC LỖ CƠ BẢN VÀ THAY ĐỔI CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN (IAS 8)

6.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Chuẩn mực này quy định việc phân loại, phương pháp kế toán và công bố một số khoản mục chọn lọc trong báo cáo thu nhập để đảm bảo hạch toán thống nhất giữa các doanh nghiệp.

6.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này được áp dụng khi trình bày lỗ/lãi từ các hoạt động thông thường, các khoản bất thường và báo cáo thay đổi trong các dự toán, lỗi cơ bản và thay đổi chế độ kế toán.

6.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

6.3.1 Kết quả từ hoạt động thông thường là những hoạt động do doanh nghiệp tiến hành như một phần hoạt động kinh doanh của mình và cả những hoạt động liên quan mà doanh nghiệp tham gia. Những kết quả này được tính vào lợi nhuận trước thuế.

Các khoản thu nhập và chi phí trong lỗ/lãi từ hoạt động thông thường có quy mô, bản chất hoặc mức độ ảnh hưởng mà nếu được công bố sẽ cần thiết cho việc giải thích kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ, các khoản này phải được công bố riêng (ví dụ ghi giảm hàng tồn kho, chi phí cơ cấu lại, ngừng hoạt động kinh doanh, v.v.).

6.3.2 Các khoản bất thường là các khoản thu nhập hoặc chi phí phát sinh từ các sự kiện hoặc giao dịch khác biệt rõ ràng với những hoạt động thông thường của doanh nghiệp và vì vậy các hoạt động này không được coi là phát sinh thường xuyên (ví dụ sung công... và thiên tai).

Các khoản bất thường được hạch toán theo một dòng riêng trên báo cáo thu nhập, tách biệt với lỗ /lãi từ hoạt động thông thường.

6.3.3 Thay đổi dự toán liên quan tới những gì không chắc chắn tiềm ẩn trong hoạt động kinh doanh, dẫn đến việc có nhiều khoản không thể tính toán chính xác mà chỉ có thể ước tính. Khi khó phân biệt giữa thay đổi chế độ kế toán hoặc thay đổi trong ước tính thì phương pháp thứ hai sẽ được chọn.

Ảnh hưởng của thay đổi này được tính vào lỗ/lãi ròng trong kỳ hiện tại hoặc kỳ hiện tại và tương lai nếu thay đổi đó ảnh hưởng tới cả hai kỳ.

6.3.4 Lỗi cơ bản là những lỗi được phát hiện trong kỳ hiện tại có tầm quan trọng đến mức mà các báo cáo tài chính của một (các) kỳ trước không còn vào ngày tin cậy nữa đưa ra báo cáo.

Phương pháp hạch toán chuẩn

- Điều chỉnh số dư lợi nhuận tích lũy đầu kỳ.
- Số liệu so sánh báo cáo thu nhập được nêu lại.
- Các số liệu so sánh đã ghi chép khác được nêu lại.

Các phương pháp khác được phép thay thế

- Số điều chỉnh được tính vào lỗ/lãi ròng của kỳ hiện tại.
- Số liệu so sánh không được nêu lại.
- Đưa ra số so sánh chiếu lệ.

6.3.5 Thay đổi chế độ kế toán: Chế độ kế toán là những nguyên tắc cụ thể, những căn cứ, quy ước, quy tắc và thông lệ được doanh nghiệp áp dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Chúng được áp dụng nhất quán giữa các kỳ. Thay đổi chế độ kế toán chỉ được phép theo một trong những điều kiện sau:

- Do yêu cầu luật định.
- Theo yêu cầu của một cơ quan lập chuẩn mực kế toán (tức là áp dụng IAS)
- Việc thay đổi giúp cho việc trình bày được hợp lý hơn.

Hạch toán chuẩn

- Chiếu theo bất kỳ quy định tạm thời nào đối với việc áp dụng IAS.
- Áp dụng ngược:
 - Điều chỉnh lợi nhuận tích lũy đầu kỳ.
 - Nêu lại số liệu so sánh.
- Áp dụng cho các kỳ sau nếu không thực hiện được việc nêu lại các kỳ trước thực tiễn.

Phương pháp được phép thay thế khác

- Số được áp dụng ngược đối với thay đổi chế độ được tính vào lỗ/lãi ròng cho kỳ hiện tại.
- Số liệu so sánh không được nêu lại.
- Số liệu so sánh tạm thời được bổ sung.
- Áp dụng cho các kỳ sau nếu thực tiễn không thể báo cáo lại các kỳ trước.

6.4 CÔNG BỐ

6.4.1 Các khoản có thể công bố tách biệt trong phạm vi lỗ/lãi từ hoạt động thông thường

- Bản chất.
- Số lượng trước và sau thuế.

6.4.2 Các khoản bất thường

- Bản chất.
- Số lượng.
- Ảnh hưởng thuế.
- Lợi ích thiếu số.

6.4.3 Thay đổi dự toán

- Bản chất.
- Số trước và sau thuế.

6.4.4 Các lỗi cơ bản

- Bản chất.
- Số lượng điều chỉnh trong kỳ hiện tại và kỳ trước.
- Ảnh hưởng thuế.
- Lợi ích thiếu số.
- Việc số liệu so sánh được nêu lại.
- Lý do số liệu so sánh không được nêu lại.

6.4.5 Thay đổi chế độ kế toán

- Lý do thay đổi.
- Số lượng điều chỉnh trong kỳ hiện tại và các kỳ trước.
- Ảnh hưởng thuế.
- Lợi ích thiếu số.
- Việc số liệu so sánh được nêu lại.
- Lý do số liệu so sánh không được nêu lại.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**LỖ LÃI RÒNG CỦA CÁ KỲ, CÁC LỖ CƠ BẢN
VÀ THAY ĐỔI CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN (IAS 8)**

Unicurio Inc. là một nhà sản xuất các loại đồ lưu niệm bán tại các sân bay quốc tế. Những hoạt động giao dịch và sự kiện bất thường dưới đây đã xảy ra trong năm kiểm tra.

1. Điều chỉnh khoản 1,9 triệu đô la cho dự phòng giảm giá khi xem xét vòng đời sử dụng ước tính của nhà xưởng.
2. Thưởng cho nhân viên 12 triệu đôla, trong khi số thưởng của năm trước là 2,3 triệu đôla. Giám đốc tài chính giải thích rằng một chương trình khuyến khích mới đã được áp dụng để tất cả nhân viên cùng được hưởng phần doanh số tăng lên.
3. Có một khoản lợi nhuận 1,25 triệu đôla thu được từ việc chính phủ sung công đất và được thể hiện ở mức giá thực tế trong báo cáo tài chính.
4. Trong năm này, công ty chịu trách nhiệm trong việc lập quỹ ECA quyên góp tiền cho các tổ chức phúc lợi. Quỹ này là một phần trong chương trình đầu tư xã hội của công ty. Công ty đã góp 7 triệu vào quỹ này.

Tùng giao dịch và sự kiện nêu trên được hạch toán như sau trong báo cáo thu nhập của năm hiện tại:

1. Đây là thay đổi trong dự toán (xem đoạn 6.3.3) có thể được tính vào lỗ hoặc lãi từ hoạt động thông thường. Tính chất và số lượng thay đổi trong dự toán có ảnh hưởng quan trọng trong kỳ hiện tại phải được công bố (thường là trong phần thuyết minh).
2. Do bản chất và quy mô, đây là khoản có thể công bố riêng biệt trong phạm vi lỗ/lãi từ hoạt động thông thường (xem đoạn 6.3.1). Bản chất và số lượng của khoản này phải được công bố riêng.
3. Đây là một khoản bất thường (xem đoạn 6.3.2) khác biệt rõ ràng với các hoạt động thông thường. Bản chất và số lượng của khoản này phải được công bố riêng chứ không phải công bố như một phần lỗ/lãi từ hoạt động thông thường.
4. Chương trình thúc đẩy xã hội là một phần của các hoạt động thông thường. Khoản này có thể được trình bày riêng nếu nó bất thường về quy mô so với những năm trước. Nếu không nó sẽ phải được đưa vào như là một khoản không thể công bố trong lỗ/lãi từ hoạt động thông thường.

CHƯƠNG 7

CÁC SỰ KIỆN XẢY RA SAU NGÀY LẬP BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN (IAS 10)

7.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Chuẩn mực này quy định phương pháp kế toán phù hợp cho những sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản nhưng trước ngày các báo cáo tài chính được chấp thuận ban hành. Những sự kiện này có thể cho thấy nhu cầu điều chỉnh những khoản được ghi nhận trong các báo cáo tài chính hoặc yêu cầu công bố.

7.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực phải được áp dụng trong việc kế toán và công bố toàn bộ những sự kiện sau ngày lập bảng tổng kết tài sản, kể cả có lợi hay bất lợi xảy ra trước ngày các báo cáo tài chính được phép ban hành.

7.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

7.3.1 Có thể phân biệt hai loại sự kiện:

- Điều chỉnh những sự kiện cung cấp bằng chứng bổ sung về những điều kiện hiện hữu tại thời điểm lập bảng tổng kết tài sản (nguồn gốc của sự kiện nằm trong kỳ báo cáo hiện tại).
- Những sự kiện không điều chỉnh chỉ báo những điều kiện phát sinh sau ngày lập bảng tổng kết tài sản.

7.3.2 Quy trình cho phép công bố các báo cáo tài chính phụ thuộc vào loại hình doanh nghiệp và cơ cấu quản lý của doanh nghiệp. Ngày cho phép công bố thường là ngày các báo cáo tài chính được phép công bố ra ngoài doanh nghiệp.

7.3.3 Các khoản được ghi nhận trong các báo cáo tài chính của một doanh nghiệp được điều chỉnh theo những sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản, cung cấp thông tin bổ sung về những điều kiện hiện hữu tại ngày lập bảng tổng kết tài sản, và vì vậy cho phép những khoản này được ước tính chính xác hơn (ví dụ, có thể yêu cầu điều chỉnh đối với một khoản lỗ, thừa nhận nằm trong khoản nợ thương mại, được xác nhận qua việc phá sản của khách hàng sau ngày lập bảng tổng kết tài sản).

7.3.4 Nếu các sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản và không ảnh hưởng tới tình trạng tài sản có và tài sản nợ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản thì không phải điều chỉnh. Tuy nhiên những sự kiện này sẽ phải được công bố nếu chúng quan trọng tới mức nếu không công bố thì sẽ ảnh hưởng tới quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính (ví dụ nếu một trận động đất phá hủy một phần chủ yếu trong xưởng sản xuất của doanh nghiệp sau ngày lập bảng tổng kết tài sản).

7.3.5 Cổ tức công bố phải nằm trong kỳ tương ứng của báo cáo tài chính; những khoản được đề xuất hoặc công bố sau ngày lập bảng tổng kết tài sản nhưng trước khi các báo cáo tài chính được chấp thuận sẽ không được ghi nhận là một khoản nợ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản. Doanh nghiệp có thể công bố theo yêu cầu những khoản cổ tức này hoặc là trên báo cáo tài chính như một thành phần riêng của vốn chủ sở hữu hoặc là trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

7.3.6 Doanh nghiệp không được lập báo cáo tài chính trên cơ sở tiếp tục hoạt động nếu sau ngày lập bảng tổng kết tài sản, ban quản lý quyết định là có dự định thanh lý doanh nghiệp hoặc ngừng giao dịch, hoặc là doanh nghiệp không có sự lựa chọn thực tế nào khác ngoài việc thực hiện những gì nêu ở trên.

7.4 CÔNG BỐ

7.4.1 Ngày được phép ban hành

- Ngày được phép ban hành các báo cáo tài chính.
- Người cho phép.
- Nếu bất kỳ bên nào có quyền sửa đổi các báo cáo tài chính sau khi ban hành thì sự việc này phải được công bố.

7.4.2 Các sự kiện không điều chỉnh

Đối với những sự kiện không điều chỉnh làm ảnh hưởng đến khả năng đánh giá và ra quyết định hợp lý của người sử dụng thì cần phải công bố những nội dung sau:

- Bản chất của sự kiện.
- Ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính.
- Báo cáo nếu không ước tính được ảnh hưởng.

7.4.3 Cập nhật nội dung công bố về những điều kiện vào ngày lập bảng tổng kết tài sản

Đối với những điều kiện có vào ngày lập bảng tổng kết tài sản, theo bất kỳ thông tin mới nào nhận được sau ngày lập bảng tổng kết tài sản, thì phải cập nhật các nội dung công bố liên quan đến những điều kiện đó.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

NHỮNG SỰ KIỆN XẢY RA SAU NGÀY
LẬP BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN

Một công ty lập bảng tổng kết tài sản ngày 31/12 có một khoản nợ vay nước ngoài dài hạn không được đưa vào hợp đồng ngoại hối. Số ngoại tệ được chuyển đổi với tỷ giá đóng cửa ngày 31/12/20x4 và được trình bày trong sổ sách kế toán theo đồng nội tệ là 2 triệu đơn vị nội tệ.

Vào ngày 27/2/20x5 đồng nội tệ giảm giá đáng kể so với đồng đôla Mỹ. Vào ngày hôm đó, ban giám đốc quyết định tiếp tục tự bảo hiểm rủi ro bằng một hợp đồng ngoại hối có kỳ hạn giới hạn khoản nợ cuối cùng tối đa là 6 triệu đơn vị nội tệ. Nếu tình huống này xảy ra vào ngày lập bảng tổng kết tài sản thì sẽ dẫn đến việc số nợ của công ty vượt quá giá trị thực tế của tài sản.

Tình huống được xét rơi vào định nghĩa về sự kiện sau ngày lập bảng tổng kết tài sản và cụ thể là thuộc những sự kiện liên quan tới những điều kiện phát sinh sau ngày lập bảng tổng kết tài sản.

Khoản tổn thất 4 triệu đồng nội tệ phát sinh vào năm 20x5 phải được ghi nhận trong báo cáo thu nhập của năm 20x5. Trong báo cáo tài chính năm kết thúc ngày 31/12/20x4, không được lập dự phòng cho tổn thất trên.

Tuy nhiên, cần phải xét xem liệu có thích hợp khi áp dụng khái niệm tiếp tục hoạt động trong khi lập báo cáo tài chính hay không. Ngày và chu kỳ thanh toán nợ cũng phải được xem xét không nên đưa vào khoản dự phòng cho tổn thất trên.

Thông tin sau phải được công bố trong thuyết minh báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x4:

- Bản chất của các sự kiện.
- Ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính, trong trường hợp này là 4 triệu đơn vị nội tệ.

CÁC HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG (IAS 11)

8.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Chuẩn mực này đưa ra cách hạch toán doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng, đặt trọng tâm vào:

- Đảm bảo doanh thu hợp đồng phù hợp với các chi phí liên quan.
- Phân bổ doanh thu và chi phí hợp đồng cho các kỳ kế toán có thực hiện công trình xây dựng.

8.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Những hợp đồng xây dựng này thường có ngày ký hợp đồng và ngày hoàn thiện rơi vào các kỳ kế toán khác nhau, bao gồm các hợp đồng:

- Cung cấp dịch vụ.
- Phá dỡ hoặc khôi phục tài sản và khôi phục lại môi trường.

8.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

8.3.1 Phân biệt hai loại hợp đồng là:

- Hợp đồng theo giá cố định thường là những hợp đồng có giá cố định có tính đến các điều khoản tăng giá.
- Các hợp đồng cộng thêm chi phí - chi phí hợp đồng cộng thêm phần trăm của những chi phí này hoặc một mức phí cố định.

8.3.2 Các nguyên tắc IAS thường được áp dụng riêng cho từng hợp đồng và được thỏa thuận chi tiết cho việc xây dựng:

- Một tài sản (ví dụ một cây cầu), hoặc
- Một tổ hợp các tài sản có liên quan chặt chẽ với nhau hoặc độc lập về thiết kế, công nghệ và chức năng/sử dụng (ví dụ các xưởng sản xuất chuyên dụng).

Một nhóm các hợp đồng có thể được xem như một hợp đồng xây dựng duy nhất nếu được đàm phán trọn gói làm một.

8.3.3 Những hợp đồng sau đây được xem như là những hợp đồng xây dựng riêng biệt:

- Hợp đồng cho một số tài sản nếu có yêu cầu riêng đưa ra cho từng tài sản.
- Một tài sản bổ sung được xây dựng theo lựa chọn của khách hàng và không phải là một phần của hợp đồng ban đầu.

8.3.4 Doanh thu hợp đồng bao gồm:

- Tổng giá trị thỏa thuận theo hợp đồng ban đầu.
- Những khoản chênh lệch, đòi bồi thường, tiền thưởng khuyến khích ở mức giới hạn:
 - Những khoản này có khả năng thực hiện, và
 - Những khoản này có thể tính toán được một cách đáng tin cậy.

8.3.5 Chi phí hợp đồng bao gồm:

- Chi phí hợp đồng trực tiếp (ví dụ nguyên vật liệu).

- Chi phí hợp đồng chung (ví dụ bảo hiểm).
 - Chi phí mà khách hàng phải trả riêng theo các điều khoản hợp đồng (ví dụ chi phí là như nh
- 8.3.6 Nếu kết quả của một hợp đồng xây dựng có thể dự tính được một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí (lợi nhuận) phải được ghi nhận theo giai đoạn hoàn thành (phương pháp phần trăm hoàn thành). Phương pháp để quyết định giai đoạn hoàn thành gồm:
- Phần chi phí phát sinh so với tổng chi phí ước tính.
 - Khảo sát công trình đã thực hiện.
 - Giai đoạn hoàn thiện thực chất.
- 8.3.7 Doanh thu hợp đồng được công nhận theo công trình được thực hiện trong kỳ kế toán. Những chi phí hợp đồng liên quan của công trình được thực hiện, được công nhận tương ứng và phù hợp với thu nhập để quyết định lợi nhuận của hợp đồng trong kỳ.
- 8.3.8 Nếu kết quả của hợp đồng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy (ví dụ vào những giai đoạn đầu của hợp đồng) thì:
- Ghi nhận doanh thu ở mức có thể thu hồi được chi phí hợp đồng.
 - Ghi nhận chi phí hợp đồng phát sinh.
- 8.3.9 Bất kỳ khoản chênh lệch ước tính giữa tổng chi phí hợp đồng vượt quá tổng doanh thu hợp đồng đều được ghi nhận ngay là chi phí.

8.4. CÔNG BỐ

Chế độ kế toán

- Các phương pháp sử dụng cho việc ghi nhận doanh thu.
- Các phương pháp sử dụng cho giai đoạn hoàn thiện.

Báo cáo thu nhập

- Khối lượng doanh thu hợp đồng được ghi nhận.

Bảng tổng kết tài sản và thuyết minh

- Khoản tạm ứng đã nhận được.
- Số tiền còn lại.
- Hợp đồng đang thực hiện là lợi nhuận cộng chi phí thực phát sinh hay lỗ trừ chi phí thực phát sinh.
- Những khoản gộp đến hạn phải thu của khách hàng (tài sản).
- Những khoản gộp đến hạn phải trả khách hàng (nợ).
- Những khoản mục tài sản và nợ bất thường (ví dụ đòi bồi thường).

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

Omega Inc. khởi công một hợp đồng 4 năm xây dựng một con đập. Hoạt động bắt đầu ngày 1/2/20x3. Tổng giá trị hợp đồng là 12 triệu đôla và người ta dự tính rằng công trình sẽ được hoàn thành với mức tổng chi phí là 9.500.000 đôla. Trong hợp đồng xây dựng bên khách hàng chấp nhận các khoản tăng giá nhân công ngoài giá hợp đồng.

Những thông tin sau liên quan tới các hoạt động theo hợp đồng cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x3:

1. Chi phí trong năm:

	Đôla
● Nguyên liệu	1.400.000
● Nhân công	800.000
● Chi phí chung cho hoạt động	150.000
● Thầu phụ	180.000

2. Mức ước tính hiện tại cho tổng chi phí hợp đồng cho thấy:

- Nguyên liệu cao hơn dự tính 180.000 đôla.
- Tổng chi phí nhân công cao hơn dự tính 300.000 đôla. Trong số này, chỉ có 240.000 đôla là do tiền thù lao nhân công tăng lên. Phần còn lại là do tính không hiệu quả.
- Dự tính tiết kiệm được 30.000 đôla chi phí chung cho hoạt động.

3. Trong năm tài chính hiện tại khách hàng yêu cầu điều chỉnh hợp đồng ban đầu và thoả thuận rằng giá hợp đồng sẽ được tăng thêm 900.000 đôla. Tổng mức chi phí ước tính của công việc phát sinh thêm này là 750.000 đôla.

4. Vào cuối năm 20x3, chứng nhận của cơ quan quản lý nghiệm thu cho thấy 25% tiến độ hoàn thành.

LỢI NHUẬN THEO HỢP ĐỒNG DỰ C GI NHẬN CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 31/12/20x3:

	Phương án 1 Nghìn đôla	Phương án 2 Nghìn đôla
Doanh thu hợp đồng (Phép tính d)	3.107	3.285
Chi phí hợp đồng phát sinh thực tế (Phép tính a)	(2.530)	(2.530)
	<u>577</u>	<u>775</u>

CÁC PHÉP TÍNH

a. Chi phí hợp đồng

	Nghìn đôla
● Nguyên liệu	1.400
● Nhân công	800
● Chi phí chung cho hoạt động	150
● Thầu phụ	180
	<u>2.530</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG
TIẾP THEO

b. Tổng chi phí ước tính được kiểm tra cho tới khi kết thúc hợp đồng

• Ước tính ban đầu	9.500
• Nguyên liệu	180
• Nhân công	300
• Chi phí chung cho hoạt động	(30)
• Chênh lệch	750
	<u>10.700</u>

c. Giá hợp đồng sửa đổi

• Số ban đầu	12.000
• Nhân công (tính thêm tiền tăng thù lao nhân công vào giá hợp đồng)	240
• Chênh lệch	900
	<u>13.140</u>

d. Doanh thu theo hợp đồng

Phương án 1 Phương án 2

Dựa trên chi phí hợp đồng, tỷ lệ với tổng chi phí hợp đồng ước tính

2.530: 10.700 x 13.140 (làm tròn) 3.107

Dựa trên công việc đã được nghiệm thu: 25% x 13.140 3.285

CHƯƠNG 9

THUẾ THU NHẬP (IAS 12)

9.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS đưa ra nguyên tắc kế toán các khoản liên quan đến thuế trong kỳ hiện tại và tương lai:

- Thu hồi (thanh toán) trong tương lai giá trị kết chuyển của các tài sản có (nợ) trong bảng tổng kết tài sản.
- Các giao dịch và các sự kiện khác trong kỳ hiện tại được ghi nhận trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

9.2 PHẠM VI ÁP DỤNG:

Chuẩn mực này quy định cho tất cả các loại thuế thu nhập bao gồm cả thuế thu nhập trong nước, ngoài nước và chuyển ra nước ngoài cũng như thuế thu nhập sau khi trả cổ tức.

9.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

9.3.1 Thuế phải trả trong kỳ là khoản thuế thu nhập phải trả hoặc có thể thu hồi ở kỳ hiện tại.

9.3.2 Thuế trả chậm là khoản thuế thu nhập phải trả hoặc có thể thu hồi trong các kỳ tương lai đi với:

- Phần chênh lệch tạm thời.
- Tính trước các khoản lỗ thuế chưa thực hiện hết.
- Tính trước các khoản khấu trừ thuế chưa thực hiện hết.

9.3.3 Khoản chênh lệch tạm thời là những khoản chênh lệch giữa cơ sở tính thuế cho một khoản mục và giá trị kết chuyển của khoản mục đó, đó là:

- Các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế dẫn tới có các khoản chịu thuế trong các kỳ tương lai, hoặc
- Các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ dẫn tới có các khoản có thể được giảm thuế thu nhập phải trả trong các kỳ tương lai.

9.3.4 Cơ sở tính thuế cho một khoản mục là con số các cơ quan thuế gán cho khoản mục đó để tính thuế.

9.3.5 Số dư thuế phải trả trong kỳ cần được ghi nhận như sau:

- Tăng nợ (tài sản) cho khoản thuế hiện hành chưa trả trong kỳ (trả thừa).
- Lợi ích của việc giảm thuế do phát sinh lỗ tính trước được ghi nhận như một tài sản.

9.3.6 Nghĩa vụ thuế trả chậm được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế trừ khi nghĩa vụ này phát sinh từ:

- giá trị lợi thế không giảm trừ giá trị hao mòn để tính thuế hoặc
- việc công nhận ban đầu cho một tài sản hoặc một khoản nợ trong một giao dịch:
 - không phải là một hợp nhất kinh doanh, và
 - vào thời điểm giao dịch không làm ảnh hưởng tới lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận chịu thuế.

9.3.7 Tài sản thuế trả chậm được ghi nhận đối với khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế giới hạn ở

mức có khả năng thu hồi từ những khoản lợi nhuận chịu thuế trong tương lai. Một tài sản thuế trả chậm không được ghi nhận khi phát sinh từ:

- việc ghi nhận ban đầu cho một tài sản có hoặc nợ trong một giao dịch mà:
 - không phải là một hợp nhất kinh doanh, và
 - vào thời điểm giao dịch không làm ảnh hưởng tới lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận chịu thuế.

9.3.8 Một tài sản thuế trả chậm được ghi nhận cho việc tính tiếp lỗ/ hoặc khấu trừ thuế chưa thực hiện, giới hạn ở mức có khả năng thu hồi trong tương lai.

9.3.9 Các khoản chênh lệch tạm thời phát sinh khi giá trị kế chuyển của các khoản đầu tư trong các công ty con, chi nhánh, đơn vị liên kết và liên doanh khác với cơ sở tính thuế của những khoản này.

9.3.10 Những nguyên tắc sau được áp dụng cho việc tính toán số dư thuế phải trả trong kỳ và trả chậm:

- Các khoản nợ (tài sản) sẽ được tính theo số lượng phải trả (thu hồi) áp dụng thuế suất (và luật thuế) đã được ban hành rộng rãi trước ngày báo cáo.
- Số dư thuế trả chậm cần phản ánh được cách thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ sau thuế.
- Các tài sản và nợ chịu trong kỳ và trả chậm được tính theo mức thuế suất áp dụng cho lợi nhuận chưa phân phối.
- Cổ tức trả sau khi đã nộp thuế thu nhập sau khi trả cổ tức được ghi nhận khi nghĩa vụ trả cổ tức được công nhận.
- Không được phép chiết khấu.
- Việc kiểm tra hư hại phải được thực hiện đối với những tài sản thuế trả chậm vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

9.3.11 Thuế trong kỳ và trả chậm phải được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí và đưa vào báo cáo thu nhập, trừ khoản thuế phát sinh từ:

- Một giao dịch hoặc sự kiện được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.
- Một hợp nhất kinh doanh là giao dịch mua lại.

9.4 TRÌNH BÀY VÀ CÔNG BỐ

9.4.1 TRÌNH BÀY

Số dư thuế phải được trình bày như sau:

- Số dư thuế được trình bày tách riêng với các tài sản nợ khác trong bảng tổng kết tài sản
- Số dư thuế trả chậm được phân biệt với số dư thuế phải trả trong kỳ.
- Số dư thuế trả chậm là dài hạn.
- Trình bày trong báo cáo thu nhập chi phí thuế (thu nhập) từ các hoạt động thông thường.
- Có thể bù trừ số dư thuế ngắn hạn khi:
 - Có quyền bù trừ theo luật định.
 - Có ý định thanh toán theo phương pháp bù trừ.
- Có thể bù trừ số dư thuế trả chậm khi:
 - Có quyền bù trừ theo luật định.
 - Ghi có và ghi nợ với cùng một cơ quan thuế:
 - cho cùng một đơn vị chịu thuế, hoặc
 - các đơn vị chịu thuế khác nhau có ý định thanh toán bù trừ.

9.4.2 CÔNG BỐ

Chế độ kế toán

- Phương pháp áp dụng đối với thuế trả chậm.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Các yếu tố chính của chi phí (thu nhập) thuế được trình bày riêng, bao gồm:
 - Chi phí (thu nhập) thuế phải trả trong kỳ.
 - Chi phí (thu nhập) thuế trả chậm.
 - Thuế trả chậm phát sinh từ việc ghi giảm (hoặc ghi bút toán đảo của một khoản ghi giảm trước đây) của một tài sản thuế trả chậm.
 - Số thuế liên quan tới thay đổi chế độ kế toán và những lỗi cơ bản được hạch toán theo phương pháp được IAS 8 cho phép thay thế.
- Thuế liên quan tới các khoản bất thường.
- Cân chiếu giữa số thuế và lỗ/lãi theo kế toán tính bằng tiền hoặc cân đối tỷ lệ/theo con số.
- Giải thích những thay đổi thuế suất áp dụng so với những kỳ trước đây.
- Đối với từng loại chênh lệch tạm thời, và đối với từng loại lỗ hoặc khấu trừ thuế chưa thực hiện, số thuế trả chậm được ghi nhận trong báo cáo thu nhập.

Bảng tổng kết tài sản và thuyết minh

- Tổng số thuế phải trả trong kỳ và trả chậm tính vào hoặc khấu trừ vào vốn chủ sở hữu.
- Số lượng (và ngày đáo hạn) của những khoản chênh lệch tạm thời được giảm trừ, lỗ và khấu trừ thuế chưa thực hiện không được ghi nhận tài sản thuế trả chậm.
- Tổng số chênh lệch tạm thời liên quan tới các khoản đầu tư trong các công ty con, chi nhánh, liên doanh, liên kết chưa được ghi nhận nghĩa vụ thuế trả chậm.
- Đối với từng loại chênh lệch tạm thời, và đối với từng loại lỗ và khấu trừ thuế chưa thực hiện hết, số tài sản và nợ thuế trả chậm được ghi nhận trong bảng tổng kết tài sản.
- Số tài sản thuế trả chậm và bản chất của những bằng chứng cho việc ghi nhận tài sản này khi:
 - Việc sử dụng tài sản thuế trả chậm phụ thuộc vào lợi nhuận chịu thuế trong tương lai.
 - Doanh nghiệp bị thua lỗ trong kỳ hiện tại hoặc kỳ trước đó.
- Số cổ thuế thu nhập cho cổ tức trả cho các cổ đông được dự kiến hoặc công bố trước ngày lập bảng tổng kết tài sản nhưng không được ghi nhận là một khoản nợ trong báo cáo tài chính.
- Bản chất của việc trả thuế thu nhập sau này sau khi trả cổ tức cho các cổ đông của doanh nghiệp, tức là những đặc tính quan trọng của hệ thống thuế thu nhập và các nhân tố ảnh hưởng tới lượng sau khi trả cổ tức.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

THUẾ THU NHẬP

Vào ngày 31/12/20x4, công ty Difir Inc. sở hữu những tài sản, nhà xưởng và thiết bị sau:

	Chi phí Nghìn đôla	Khấu hao tích lũy Nghìn đôla	Giá trị sổ sách Nghìn đôla	Cơ sở tính thuế Nghìn đôla
Máy móc	900	180	720	450
Đất đai	500	-	500	n/a
Nhà cửa	1.500	300	1.200	n/a

Các thông tin khác

- Máy móc được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong 5 năm và được mua vào ngày 1/1/20x4.
- Đất đai không được khấu hao.
- Nhà cửa bao gồm diện tích văn phòng của công ty được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong 25 năm.
- Không được phép tính khấu hao cho đất đai và nhà cửa để tính thuế. Đối với máy móc, mức khấu hao được phép thực hiện liên tục trong 3 năm lần lượt với tỷ lệ 50/30/20 (phần trăm) chi phí.
- Lợi nhuận kế toán trước thuế là 300.000 đôla cho năm tài chính 20x5 và 400.000 đôla cho năm 20x6. Những con số này bao gồm cả thu nhập không chịu thuế là 80.000 đôla vào năm 20x5 và 100.000 đôla vào năm 20x6.
- Công ty Difir Inc. có khoản lỗ thuế vào ngày 31/12/20x4 là 250.000 đôla. Thuế suất cho năm 20x4 là 35%, cho năm 20x5 và 20x6 là 30%.

Thay đổi số dư thuế trả chậm cho năm 20x5 và 20x6 được phản ánh như sau trong sổ sách kế toán của doanh nghiệp:

Nợ thuế trả chậm	Nghìn đôla Nợ/có)
Số dư ngày 1/1/20x5	
• Máy móc (Phép tính a)	(94,5)
• Khoản lỗ đã được đánh giá (250x35%)	87,5
	(7,0)
Thay đổi tỷ lệ (7x5/35)	1,0
Chênh lệch tạm thời: - Máy móc (Phép tính a)	(27,0)
- Lỗ đã thực hiện (Phép tính b, 190 x 30%)	(57,0)
Số dư ngày 31/12/20x5	(90,0)
Chênh lệch tạm thời: - Máy móc (Phép tính a)	
Khoản lỗ đã thực hiện ngày 31/12/20x6 (Phép tính b, 60x30%)	(18,0)
Số dư ngày 31/12/20x6	<u>(108,0)</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**THUẾ THU NHẬP
TIẾP THEO**

CÁC PHÉP TÍNH

a. Máy móc	Số kết chuyển Nghìn đôla	Cơ sở tính thuế Nghìn đôla	Chênh lệch tạm thời Nghìn đôla	Thuế trả chậm Nghìn đôla
Mua ngày 1/1/20x4	900	900		
Khấu hao	(180)	(450)	270	94,5
31/12/20x4	720	450	270	95,4
Thay đổi tỷ lệ (5/35x94,5)				(13,5)
Khấu hao	180	(270)	90	27,0
31/12/20x5	540	180	360	108,0
Khấu hao	180	180	-	-
31/12/20x6	<u>360</u>	<u>-</u>	<u>360</u>	<u>108,0</u>
b. Chi phí thuế thu nhập		20x6	20x5	
		Nghìn đôla	Nghìn đôla	
Lợi nhuận kế toán trước thuế		400	300	
Ảnh hưởng thuế của những khoản không được giảm/hoặc chịu thuế:				
• Doanh thu không chịu thuế		(100)	(80)	
• Khấu hao nhà cửa (1500/25)		<u>60</u>	<u>60</u>	
		360	280	
Chênh lệch tạm thời:		-	(90)	
• Khấu hao: kế toán		<u>180</u>	<u>180</u>	
• Khấu hao: thuế		<u>(180)</u>	<u>(270)</u>	
		360	190	
Lỗi đã được đánh giá chuyển sang		<u>(60)</u>	<u>(250)</u>	
Lợi nhuận chịu thuế/ (lỗ thuế)		<u>300</u>	<u>(60)</u>	
Thuế phải trả/ (lợi nhuận) @ 30%		90	(18)	

CHƯƠNG 10

BÁO CÁO NGÀNH (IAS 14)

10.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Các nguyên tắc được xây dựng cho việc báo cáo thông tin theo ngành, đó là thông tin về các loại sản phẩm và dịch vụ khác nhau của một doanh nghiệp và các vùng địa lý khác nhau nơi doanh nghiệp hoạt động. Báo cáo này giúp người sử dụng:

- hiểu được hoạt động của doanh nghiệp trong quá khứ,
- đánh giá rủi ro và thu nhập của công ty, và
- đưa ra những nhận định có đầy đủ thông tin hơn.

10.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp có chứng khoán vốn hoặc chứng khoán nợ được giao dịch đại chúng trên thị trường chứng khoán hoặc những doanh nghiệp đang trong quá trình phát hành những loại chứng khoán này. Công ty mẹ chỉ trình bày thông tin từng phần trên cơ sở các báo cáo tài chính tổng hợp. Thông tin theo bộ phận được trình bày cả theo ngành kinh doanh và khu vực địa lý.

- Ngành kinh doanh: Một bộ phận tách biệt của một doanh nghiệp tham gia cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ, phải chịu rủi ro và hưởng thu nhập khác với rủi ro và thu nhập của những bộ phận kinh doanh khác (ví dụ, ngành công nghiệp, nông nghiệp và tài chính).
- Khu vực địa lý: Một bộ phận tách biệt của một doanh nghiệp tham gia cung cấp các sản phẩm và dịch vụ trong một môi trường kinh tế cụ thể, chịu rủi ro và hưởng thu nhập khác với những bộ phận hoạt động trong những môi trường kinh tế khác.

Các khu vực địa lý còn có thể đặt tại địa điểm:

- hoạt động của doanh nghiệp, hoặc
- thị trường và khách hàng của doanh nghiệp.

10.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

10.3.1 Cơ cấu tổ chức và quản lý của một doanh nghiệp và hệ thống báo cáo tài chính nội bộ là cơ sở cho việc xác định các bộ phận - thường được gọi là “phương pháp quản lý”. Phương pháp này thường cung cấp bằng chứng tốt nhất về nguồn rủi ro và thu nhập quan trọng của doanh nghiệp để phục vụ cho việc báo cáo ngành. Vì thế phương pháp này trở thành mẫu báo cáo bộ phận sơ cấp và nguồn mang tính ảnh hưởng tiếp theo tạo ra rủi ro và lợi nhuận trở thành mẫu báo cáo bộ phận thứ cấp. Tuy nhiên, nếu các bộ phận nội bộ phát triển không liên quan tới các sản phẩm và dịch vụ mà cũng không liên quan đến khu vực địa lý (ví dụ báo cáo chỉ được tổ chức theo hình thức pháp lý của các đơn vị trong một tập đoàn), thì nên tiếp tục phân cấp nội bộ (báo cáo theo dòng sản phẩm dịch vụ hoặc khu vực địa lý).

10.3.2 Một ngành kinh doanh hoặc theo khu vực địa lý là một bộ phận báo cáo nếu cả hai điều kiện sau đây được áp dụng:

- Đa số (trên 50%) doanh thu của khu vực là thu được từ bên ngoài.
- Doanh thu bán hàng, kết quả của bộ phận, hoặc tài sản lớn hoặc bằng 10% tổng giá trị tương ứng của tất cả các bộ phận.

Nếu tổng số doanh thu từ khách hàng bên ngoài cho tất cả các bộ phận báo cáo cộng lại thấp hơn 75% tổng doanh thu của doanh nghiệp, thì các bộ phận báo cáo bổ sung sẽ phải được xác định tiếp cho tới khi đạt mức 75%.

- 10.3.3 Các bộ phận nhỏ có thể kết hợp lại làm một nếu có chung nhiều nhân tố quan trọng xác định ngành kinh doanh hoặc khu vực địa lý, hoặc có thể kết hợp với một bộ phận báo cáo có tầm quan trọng tương tự. Nếu không được báo cáo riêng biệt hoặc không được báo cáo kết hợp, thì sẽ được báo cáo vào một khoản tương ứng chưa phân bổ.
- 10.3.4 Một bộ phận không được coi là bộ phận báo cáo trong kỳ hiện tại (theo những điều kiện trong 10.3.2) thì cần tiếp tục báo cáo nếu được coi là quan trọng cho việc đưa ra quyết định (ví dụ chiến lược thị trường tương lai).
- 10.3.5 Kết quả bộ phận là việc tính toán lợi nhuận hoạt động trước khi trả các chi phí cho trụ sở chính của công ty, thu nhập hoặc chi phí lãi (trừ các bộ phận tài chính), thuế thu nhập, các khoản bất thường, lỗ và lãi từ các khoản đầu tư (trừ các bộ phận tài chính) và giảm trừ lợi ích thiểu số. Kết quả này bao gồm phần doanh thu và chi phí hợp nhất theo tỷ lệ trong các liên doanh và tất cả các khoản lỗ/lãi hạch toán vào vốn cổ phần.
- 10.3.6 Tài sản và nợ theo bộ phận được xác định như sau:
- Bao gồm toàn bộ tài sản và nợ hoạt động được sử dụng trong hoặc có từ các hoạt động kinh doanh của một bộ phận và có thể bổ sung trực tiếp vào bộ phận đó hoặc có thể được phân bổ vào bộ phận ấy một cách hợp lý.
 - Việc đưa các khoản vào kết quả từng bộ phận và vào tài sản hoặc nợ cho từng bộ phận đòi hỏi phải cân đối. Ví dụ, nếu kết quả bộ phận phản ánh chi phí khấu hao thì tài sản khấu hao phải được đưa vào phần tài sản bộ phận. Tương tự, nếu kết quả bộ phận bao gồm chi phí trả lãi và các nghĩa vụ nợ chịu lãi thì chúng phải được đưa vào các nghĩa vụ nợ theo bộ phận.
 - Tài sản/nợ thuế thu nhập được loại trừ.
 - Tài sản do hai hoặc nhiều bộ phận cùng sử dụng chỉ được phân bổ cho các bộ phận khi doanh thu và chi phí liên quan tới những tài sản này cũng được phân bổ cho những bộ phận đó.
- 10.3.7 Thông tin bộ phận phải tuân thủ chế độ kế toán áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tổng hợp.

10.4 CÔNG BỐ

10.4.1 Thông tin bộ phận sơ cấp

Đối với từng bộ phận thì công bố:

- Doanh thu theo bộ phận phân biệt giữa bán cho khách hàng bên ngoài và doanh thu thu từ các bộ phận khác.
- Kết quả của từng bộ phận.
- Số kết chuyển của các tài sản trong từng bộ phận.
- Nợ theo từng bộ phận.
- Chi phí mua vào tài sản, nhà xưởng và thiết bị và tài sản vô hình.
- Chi phí khấu hao.
- Các chi phí khác không phải bằng tiền.
- Phân chia lợi nhuận ròng hoặc lỗ ròng của một khoản đầu tư tính theo phương pháp vốn cổ phần.
- Cân đối giữa thông tin của các bộ phận báo cáo và các báo cáo tài chính tổng hợp về doanh thu, kết quả, tài sản và nợ theo từng bộ phận.

10.4.2 Thông tin thứ cấp theo bộ phận

Đối với từng bộ phận thì công bố:

- Doanh thu từ khách hàng bên ngoài.
- Số kết chuyển của tài sản theo bộ phận.
- Chi phí mua vào tài sản, nhà xưởng và thiết bị và tài sản vô hình.

10.4.3 Các thông tin khác cần công bố

- Doanh thu của bất kỳ bộ phận nào có doanh thu từ bên ngoài lớn hơn hoặc bằng 10% doanh thu của doanh nghiệp nhưng không phải là một bộ phận báo cáo (do đa số doanh thu là từ các khoản chuyển nhượng nội bộ).
- Cơ sở tính giá chuyển nhượng giữa các bộ phận.
- Thay đổi chế độ kế toán theo ngành.
- Các loại sản phẩm và dịch vụ trong từng ngành kinh doanh.
- Cấu thành của từng khu vực địa lý.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO NGÀNH

Hollier Inc. là một đơn vị tổng hợp hoạt động trong 5 ngành kinh doanh và 4 khu vực địa lý. Những thông tin tài chính dưới đây liên quan tới năm tài chính kết thúc ngày 30/6/20x5.

Số liệu theo ngành kinh doanh (đơn vị nghìn đôla)

	Bia	Đồ uống	Khách sạn	Bán lẻ	Đóng gói	Tổng số
Tổng doanh thu bán hàng	2.249	1.244	4.894	3.815	7.552	19.754
• Bán cho khách hàng bên ngoài	809	543	4.029	3.021	5.211	13.613
• Bán cho các bộ phận khác	1.440	701	865	794	2.341	6.141
Kết quả theo ngành	631	(131)	714	(401)	1.510	2.323
Tài sản	4.977	3.475	5.253	1.072	8.258	23.035

Số liệu theo khu vực địa lý (đơn vị nghìn đôla)

	Phần Lan	Pháp	Anh	Ôxtorâylyia	Tổng số
Tổng doanh thu bán hàng	7.111	1.371	3.451	7.821	19.754
• Bán cho khách hàng bên ngoài	6.841	1.000	2.164	3.608	13.613
• Bán cho các ngành khác	270	371	1.287	4.213	6.141
Kết quả theo ngành	1.536	(478)	494	771	2.323
Tài sản	9.231	5.001	3.667	5.136	23.035

Bước đầu tiên trong việc xác định các ngành kinh doanh và khu vực địa lý phải báo cáo của doanh nghiệp là xác định được những ngành đạt doanh thu chủ yếu từ khách hàng bên ngoài.

Ngành	% doanh thu từ bên ngoài	Có đủ tiêu chuẩn?
Kinh doanh		
• Bia	809/2.249=36%	Không
• Đồ uống	543/1.244=44%	Không
• Khách sạn	4.029/4.894=82%	Có
• Bán lẻ	3.021/3.815=79%	Có
• Đóng gói	5.211/7.552=69%	Có
Địa lý		
• Phần Lan	6.841/7.111=96%	Có
• Pháp	1.000/1.371=73%	Có
• Anh	2.164/3.451=63%	Có
• Ôxtorâylyia	3.608/7.821=46%	Không

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**BÁO CÁO NGÀNH
TIẾP THEO**

Bước thứ hai là đảm bảo rằng 10% mức ngưỡng doanh thu từ các hàng bán, kết quả theo ngành, hoặc tài sản từng bộ phận đạt được đáp ứng tiêu chuẩn nêu ở bước 1. Mức ngưỡng được tính như sau:

	Đôla
● Doanh thu bán hàng (10% x 19.754)	1.976
● Kết quả theo ngành	
■ Kinh doanh: [10% số lớn hơn giữa tổng số (631+714+1.510) hoặc (131+401)]	286
■ Địa lý: [10% số lớn hơn giữa tổng số (1.536+494+771 hoặc 478)]	280
● Tài sản (10% x 23.035)	
	2.304

Ngành	Mức ngưỡng đủ tiêu chuẩn	Phải báo cáo?
Kinh doanh		
● Khách sạn	Bán hàng, kết quả, tài sản	Có
● Bán lẻ	Bán hàng, kết quả	Có
● Đóng gói	Bán hàng, kết quả, tài sản	Có
Địa lý		
● Phần Lan	Bán hàng, kết quả, tài sản	Có
● Pháp	Kết quả, tài sản	Có
● Anh	Bán hàng, kết quả, tài sản	Có

Bước thứ ba là kiểm tra xem tổng số doanh thu bên ngoài tính vào các ngành báo cáo có tạo ra ít nhất 75% tổng số doanh thu của doanh nghiệp/hoặc hợp nhất là 13.613.000 đôla.

- Doanh thu bên ngoài của các ngành kinh doanh theo báo cáo là 12.311.000 đôla (1.029+3.021+5.211) chiếm 90% tổng doanh số bán hàng.
- Doanh thu bên ngoài của các khu vực địa lý là 10.005.000 đôla (6.841 + 1000 + 2.164) chiếm 73,5% tổng doanh thu bán hàng và thấp hơn 75%.

Theo IAS14 (đoạn 37), cần phải xác định bổ sung các bộ phận địa lý nghĩa vụ báo cáo, ngay cả, nếu các bộ phận này không đạt mức ngưỡng 10% ở bước 2. Điều này có nghĩa là, theo yêu cầu, Ôxtorâylia cũng đủ điều kiện là một khu vực địa lý phải báo cáo (xem đoạn 10.3.2).

Các ngành báo cáo sẽ gồm có:

- Kinh doanh: khách sạn, bán lẻ, và đóng gói.

CHƯƠNG 11

THÔNG TIN PHẢN ẢNH ẢNH HƯỞNG CỦA BIẾN ĐỘNG GIÁ CẢ (IAS 15)

11.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Các báo cáo tài chính thường được lập theo chi phí ban đầu mà không phản ánh ảnh hưởng thay đổi giá cả. Thông tin theo yêu cầu của IAS 15 được đưa ra để giúp người sử dụng báo cáo tài chính doanh nghiệp nhận thức được ảnh hưởng của giá cả thay đổi đối với kết quả hoạt động. Việc tuân thủ IAS15 được khuyến khích nhưng không mang tính bắt buộc, vì vậy mà việc không tuân thủ sẽ không làm ảnh hưởng tới một báo cáo kiểm toán được chấp thuận.

11.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này áp dụng cho những đơn vị có tầm quan trọng đáng kể trong những môi trường kinh tế cho hoạt động.

11.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

11.3.1 Thông tin tài chính về thay đổi giá cả được lập theo nhiều cách khác nhau, đó là:

- Theo sức mua chung.
- Theo chi phí hiện tại thay cho chi phí ban đầu.
- Phương pháp kết hợp.

11.3.2 Theo phương pháp về sức mua chung, thu nhập được ghi nhận sau khi sức mua chung của số vốn cố định được bảo toàn (khái niệm bảo toàn vốn tài chính trong Quy định chung, xem đoạn 2.3.10):

- Một số hoặc tất cả các khoản trong báo cáo tài chính được báo cáo lại theo những thay đổi của mức giá chung có sử dụng một chỉ số thích hợp.
- Thu nhập thường phản ánh ảnh hưởng của thay đổi mức giá chung đối với khấu hao, chi phí bán hàng và các khoản ròng bằng tiền.

11.3.3 Theo phương pháp chi phí hiện tại, chi phí thay thế của một tài sản được sử dụng làm cơ sở tính toán ban đầu. Thu nhập được ghi nhận sau khi công suất hoạt động được bảo toàn (khái niệm bảo toàn vốn vật chất trong Quy định chung, xem đoạn 2.3.10):

- Phương pháp chi phí hiện tại thường đòi hỏi ghi nhận ảnh hưởng thay đổi giá đối với khấu hao, và chi phí bán hàng.
- Những phương pháp này cũng thường yêu cầu áp dụng một số hình thức điều chỉnh ghi nhận chung sự ảnh hưởng tương tác giữa giá cả biến đổi và việc tài trợ của một doanh nghiệp.

11.3.4 Thông tin tài chính đôi khi được cung cấp qua sử dụng những phương khác nhau được mô tả ở trên, hoặc trong các báo cáo tài chính ban đầu hoặc các báo cáo tài chính bổ sung. Tuy nhiên, vẫn chưa có sự nhất trí chung trên thế giới về vấn đề này.

11.4 CÔNG BỐ

Thông tin sau đây phải được cung cấp bổ sung trừ khi những thông tin này là một phần trong báo cáo tài chính ban đầu:

- Các phương pháp được áp dụng.
- Bản chất của các chỉ số được sử dụng.
- Việc điều chỉnh hoặc số điều chỉnh cho khấu hao tài sản, nhà xưởng và thiết bị.
- Việc điều chỉnh hoặc số điều chỉnh cho chi phí bán hàng.
- Điều chỉnh liên quan tới các khoản bằng tiền, ảnh hưởng của việc đi vay, hoặc lãi vốn khi những điều chỉnh này được xem xét trong việc quyết định mức thu nhập.
- Ảnh hưởng toàn bộ đến kết quả của ba cách điều chỉnh vừa nêu cũng như bất kỳ khoản nào khác phản ánh ảnh hưởng của giá cả biến động được đưa vào báo cáo.
- Khi sử dụng phương pháp chi phí hiện tại, thì chi phí hiện tại của tài sản, nhà xưởng, thiết bị cũng như hàng tồn kho cần phải được công bố.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

THÔNG TIN PHẢN ẢNH ẢNH HƯỞNG CỦA BIẾN ĐỘNG GIÁ CẢ

Giám đốc điều hành của một công ty sản xuất đặt câu hỏi về những lợi ích của việc lập và trình bày thông tin trong các báo cáo tài chính phản ánh ảnh hưởng của biến động giá cả tới kết quả hoạt động và vị thế tài chính của công ty. Ông ta đưa ra những câu hỏi sau:

- Đây là những hạn chế của phương pháp kế toán chi phí ban đầu?
- Đây là những khoản chính phải được điều chỉnh trong các báo cáo tài chính để phản ánh ảnh hưởng của biến động giá cả, và mục đích của việc điều chỉnh là gì?

Những hạn chế của phương pháp kế toán chi phí ban đầu

Các báo cáo tài chính được lập theo phương pháp chi phí ban đầu không nhất thiết phải mang lại việc trình bày trung thực và rõ ràng kết quả hoạt động hoặc tiềm năng tương lai của một doanh nghiệp nếu như vốn không được duy trì. Hơn nữa, việc đánh giá thực tế về kết quả hoạt động thông qua những hệ số như thu nhập trên vốn là vô nghĩa nếu lợi nhuận báo cáo là quá cao, vốn bị đánh giá thấp hơn thực tế, và tài sản được định giá theo nhiều phương pháp kết hợp.

Giới hạn của việc kế toán chi phí ban đầu:

- Khấu hao tài sản theo giá vốn ban đầu chỉ là một giá trị mang tính tùy ý lựa chọn theo giá trị không cập nhật và vòng đời kinh tế sử dụng ước tính.
- Phí khấu hao không tính chi phí thay thế thực tế của tài sản theo mức giá hiện tại.
- Lợi nhuận không phản ánh chi phí giao dịch thực sự, bao gồm cả việc thay thế tài sản tại một thời điểm nào đó.
- Do không tính tới lạm phát nên không đảm bảo được rằng đơn vị duy trì đủ cơ sở vốn.
- Báo cáo lợi nhuận vượt quá thực tế bằng cách tính thấp khấu hao theo chi phí ban đầu, và tính giá vốn hàng bán theo mức chi phí ban đầu của hàng tồn kho (chứ không phải chi phí hiện tại) có thể dẫn tới việc giảm vốn của đơn vị qua chi phí thuế cao và qua việc phân phối.
- Trong khi việc kế toán chi phí ban đầu đưa ra cơ sở thống nhất cho các đơn vị lập báo cáo, thì lạm phát ảnh hưởng đến các sản phẩm và thị trường khác nhau, vì vậy ảnh hưởng tới các đơn vị, ở những mức độ khác nhau.
- Kế toán chi phí ban đầu làm cho các cổ đông và các nhà phân tích khó đánh giá hoạt động và năng lực quản lý thực sự vì những thay đổi ảnh hưởng tới điều kiện thị trường hiện tại không được tính đến theo phương pháp chi phí ban đầu.
- Việc đánh giá trung thực các đơn vị khó thực hiện được theo nguyên tắc chi phí ban đầu.
- Khó giải thích báo cáo trong cả một thời kỳ do từng năm có sức mua khác nhau.
- Các hệ số chủ yếu (ví dụ như thu nhập trên tổng tài sản) sẽ tăng cao theo nguyên tắc chi phí ban đầu vì lợi nhuận được báo cáo quá cao (như đã nêu ở trên) và tổng tài sản bị đánh giá thấp so với chi phí hiện tại. Vì vậy các đơn vị đầu tư vào tài sản mới, (dẫn tới tăng hiệu quả và lợi nhuận), sẽ bất lợi theo những phân tích hệ số này do tổng tài sản cao hơn, tính toán có hiệu quả theo chi phí hiện tại.

Những điều chỉnh chủ yếu

- Giá bán hàng: Mục đích là để tính chi phí hiện tại của hàng hoá đã được bán ra trong kỳ vào ngày thực tế hợp lệ tính theo bình quân gia quyền có hàng được bán ra. Lợi nhuận ròng bị giảm đi theo cách điều chỉnh này.
- Khấu hao: Cốt lõi của cách điều chỉnh này là lượng khấu hao của tài sản, nhà xưởng và thiết

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**THÔNG TIN PHẢN ẢNH ẢNH HƯỞNG CỦA BIẾN ĐỘNG GIÁ CẢ
TIẾP THEO**

bị được điều chỉnh theo giá trị hiện tại. Phí khấu hao trong kỳ được tính theo giá trị này. Lợi nhuận ròng bị giảm đi theo cách điều chỉnh này.

- Phương pháp đòn bẩy: Đây là phương pháp điều chỉnh được dựa trên cách thức tài trợ các loại tài sản không bằng tiền trong một đơn vị:
 - Các nguồn bên ngoài có thể được sử dụng để tài trợ một phần chi phí thay thế những tài sản không bằng tiền (điều này xảy ra khi các khoản nợ bằng tiền lớn hơn tài sản bằng tiền và những người chủ sở hữu không bị mất sức mua). Ví dụ nợ ròng bằng tiền còn cho phép doanh nghiệp tài trợ một phần tài sản không phải là tiền, làm giảm bớt một phần chi phí thay thế hàng tồn kho cũng như tài sản, nhà xưởng và thiết bị. Lợi nhuận ròng sẽ tăng lên theo phương pháp điều chỉnh này.
 - Nếu tài sản có bằng tiền lớn hơn tài sản nợ bằng tiền thì xảy ra tình trạng toàn bộ chi phí thay thế hàng tồn kho, tài sản, nhà xưởng và thiết bị cũng như phần tài sản ròng bằng tiền được tài trợ bởi vốn cổ phần. Điều này sẽ ảnh hưởng bất lợi đến lợi nhuận ròng của cả kỳ do việc mất đi sức mua của tài sản bằng tiền mà những người chủ sở hữu phải gánh chịu.

CHƯƠNG 12

TÀI SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ (IAS 16)

12.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Những nội dung sau được quy định trong việc kế toán tài sản, xưởng và thiết bị :

- Thời gian ghi nhận tài sản.
- Quyết định giá trị kết chuyển của tài sản.
- Chi phí khấu hao phải được ghi nhận cho giá trị kết chuyển của tài sản.
- Các yêu cầu công bố.

12.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này quy định cho tất cả các loại tài sản, nhà xưởng và thiết bị. Tài sản, nhà xưởng và thiết bị là những tài sản hữu hình được doanh nghiệp giữ để sản xuất, cung cấp hàng hoá và dịch vụ, cho thuê hoặc cho mục đích quản lý hành chính, và thường được sử dụng trong nhiều giai đoạn. Ví dụ đất đai, nhà cửa, máy móc, tàu bè, máy bay, phương tiện động cơ, nội thất, thiết bị lắp đặt.

12.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

12.3.1 Tài sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được ghi theo những phương pháp sau:

- Chi phí trừ đi khấu hao tích lũy và lỗ do giảm giá tích lũy; tức là số kết chuyển/giá trị sổ sách (hạch toán chuẩn).
- Giá trị định giá lại (phương pháp được phép thay thế), là giá trị thực tế của tài sản trừ đi khấu hao tích lũy và lỗ tích lũy do giảm giá.

12.3.2 Theo luật của 1 số nước thì phí khấu hao hàng năm cho một khoản mục tài sản, nhà xưởng và thiết bị sẽ khác với số giảm khấu hao được cơ quan thuế cho phép. Điều này dẫn tới chênh lệch giữa giá trị sổ sách và cơ sở tính thuế cho khoản mục; việc đánh thuế trả chậm vì thế sẽ được quy định trong các điều khoản của IAS 12.

12.3.3 Một khoản mục tài sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận là một tài sản theo Quy định chung của IAS nếu:

- Doanh nghiệp có khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ tài sản này (ví dụ doanh thu bán sản phẩm tạo ra được từ tài sản đó).
- Chi phí của tài sản cần được tính toán một cách tin cậy từ chính giao dịch (ví dụ một hoá đơn).

12.3.4 Những nguyên tắc sau được áp dụng cho việc kết hợp hoặc tách biệt tài sản:

- Những khoản nhỏ không đáng kể (ví dụ mẫu và khuôn) có thể hợp lại thành những khoản mục tài sản duy nhất.
- Những phụ tùng chuyên dụng và thiết bị đi kèm được tính là tài sản, xưởng và thiết bị.
- Thiết bị phụ tùng được hạch toán như những khoản mục riêng biệt nếu những tài sản liên quan có vòng đời sử dụng khác nhau hoặc mang lại lợi ích kinh tế theo những cách thức khác nhau (ví dụ một máy bay và động cơ của máy bay).
- Tài sản an toàn và môi trường được xác định là một tài sản, nhà xưởng và thiết bị nếu những tài sản này giúp cho doanh nghiệp tăng lợi ích kinh tế trong tương lai từ những tài sản có liên quan cao hơn những gì thu được nếu không mua vào những tài sản này (ví dụ thiết bị bảo vệ hoá chất).

- 12.3.5 Một tài sản, nhà xưởng và thiết bị được tính toán theo chi phí bổ sung trực tiếp, bao gồm giá mua và thuế đã trả. Tuy nhiên, các chi phí quản lý và chi phí chung cũng như chi phí chạy thuế không được tính vào.
- 12.3.6 Chi phí của những tài sản tự xây dựng bao gồm nguyên vật liệu, nhân công và các loại nguyên liệu đầu vào khác.
- 12.3.7 Khi tài sản được trao đổi, những khoản mục không tương tự nhau được ghi theo giá thực tế của tài sản nhận được. Các khoản mục tương tự được ghi theo giá trị kết chuyển của tài sản đem đi trao đổi.
- 12.3.8 Chi phí tiếp theo cho tài sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận là một khoản chi phí khi phát sinh nếu chi phí đó khôi phục được tiêu chuẩn hoạt động. Những khoản này được chuyển thành vốn khi doanh nghiệp có khả năng thu được lợi ích kinh tế lớn hơn tiêu chuẩn hoạt động ban đầu (SIC-23).
- 12.3.9 Khấu hao phản ánh việc tiêu thụ các lợi ích kinh tế của một tài sản và được ghi nhận là một khoản chi phí trừ khi nó được tính vào giá trị kết chuyển của một tài sản tự xây dựng. Những nguyên tắc sau đây được áp dụng:
- Số khấu hao được phân bổ hệ thống trong toàn bộ vòng đời sử dụng.
 - Phương pháp phản ánh cách thức tiêu thụ dự tính. Phương pháp này gồm có phương pháp đường thẳng, theo số dư giảm dần và tổng đơn vị sản phẩm.
- 12.3.10 Đất đai và nhà cửa là những tài sản có thể tách biệt được. Nhà cửa là những tài sản có thể được khấu hao.
- 12.3.11 Giá trị dự tính sẽ được thu hồi từ việc sử dụng một tài sản trong tương lai, bao gồm giá trị còn lại khi thanh lý, là giá trị có thể thu hồi được. Giá trị kết chuyển phải được so sánh định kỳ (thường là vào cuối năm) với giá trị có thể thu hồi được. Nếu giá trị có thể thu hồi được thấp hơn thì số chênh lệch được ghi nhận là số dư chênh lệch sau đánh giá lại tài sản chi phí, trừ khi ghi đảo lại thành một khoản đối ứng trong số.

12.4 CÔNG BỐ

- 12.4.1 Những yêu cầu công bố chính gồm có:

Chế độ kế toán

- Cơ sở tính toán cho từng loại tài sản.
- Phương pháp và tỷ lệ khấu hao cho từng loại tài sản.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Chi phí khấu hao cho từng loại tài sản.
- Ảnh hưởng của những thay đổi quan trọng trong ước tính các loại chi phí có liên quan của các loại tài sản, nhà xưởng và thiết bị.

Bảng tổng kết tài sản và bản thuyết minh

- Tổng giá trị kết chuyển (giá trị ghi sổ) trừ đi khấu hao tích lũy và lỗ tích lũy do giảm giá cho từng loại tài sản vào đầu và cuối kỳ.
- Cân đối chi tiết những thay đổi trong giá trị kết chuyển trong kỳ.
- Giá trị tài sản, nhà xưởng và thiết bị trong quá trình xây dựng.
- Tài sản, nhà xưởng và thiết bị được đem thế chấp đảm bảo.
- Các khoản cam kết về vốn để mua tài sản, nhà xưởng và thiết bị.

- 12.4.2 Công bố bổ sung yêu cầu đối với giá trị đánh giá lại như sau:

- Phương pháp được sử dụng và ngày hiệu lực của việc đánh giá lại.
- Số dư sau đánh giá lại.
- Nếu có sự tham gia của cơ quan định giá độc lập.
- Bản chất của bất kỳ chỉ số nào được sử dụng để quyết định chi phí thay thế.
- Giá trị kết chuyển của từng loại tài sản, xưởng và thiết bị nếu được kết chuyển trong báo cáo tài chính theo chi phí ban đầu.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ

Những tình huống không liên quan với nhau dưới đây đặt ra những vấn đề kế toán cho tài sản, nhà xưởng và thiết bị có bảng tổng kết tài sản ngày 31/10/20x1:

- A. Vào ngày 1/1/20x1, Zakharetz Inc. mua vào thiết bị sản xuất với số tiền 250.000 đôla. Những chi phí tiếp theo đã phát sinh như sau:

	Đôla
• Giao hàng	18.000
• Lắp đặt	4.500
• Chi phí quản lý chung có tính gián tiếp	3.000

Việc lắp đặt và thời gian khởi động mất 3 tháng, và phải chi thêm một khoản 21.000 đôla là chi phí chạy thử liên quan trực tiếp tới việc đưa tài sản vào tình trạng hoạt động.

Báo cáo quản lý hàng tháng cho thấy trong 5 tháng đầu, khối lượng sản xuất từ thiết bị này đã đem lại khoản lỗ hoạt động ban đầu là 15.000 đôla do sản xuất với khối lượng nhỏ. Những tháng tiếp theo sau đó cho thấy kết quả khả quan hơn.

Thiết bị này có vòng đời hữu dụng ước tính là 14 năm và giá trị còn lại là 18.000 đôla. Dự tính chi phí hao hụt lên tới 12.500 đôla.

VẤN ĐỀ: Ban đầu giá trị nào được ghi là chi phí ban đầu của tài sản và đâu là những chi phí hàng năm trong báo cáo thu nhập liên quan tới việc sử dụng các lợi ích kinh tế của tài sản?

Chi phí ban đầu của thiết bị

	Đôla
Giá theo hoá đơn	250.000
Giao hàng	18.000
Lắp đặt	24.500
Chi phí chạy thử	21.000
	<u>313.500</u>

Phí hàng năm liên quan tới thiết bị

	Đôla
Chi phí ban đầu nêu trên	313.500
Giá trị còn lại ước tính	(18.000)
Giá trị hao hụt ước tính	12.500
Số có thể được khấu hao	<u>308.000</u>

Phí hàng năm đưa vào báo cáo thu nhập là 22.000 đôla (308.000/14 năm). Tuy nhiên, cần lưu ý rằng trong năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1, khoản phí sẽ là 16.500 đôla (9/12 x 22.000 đôla) là do thiết bị đã được đưa vào sử dụng ngày 1/4/20x1, sau thời kỳ lắp đặt và chạy thử.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ
TIẾP THEO

B. Delta Printers Inc. mua nhà cửa và thiết bị in vào ngày 1/1/20x1 với số tiền 2 triệu đôla và được ghi sổ theo chi phí ban đầu. Trong năm 20x3, các giám đốc công ty ra quyết định tính thiết bị theo giá thực tế trong tương lai, để dự phòng cho việc bảo toàn vốn cho toàn bộ hoạt động kinh doanh.

VẤN ĐỀ: Liệu phương pháp tính theo giá trị thực tế có đạt được mục tiêu bảo toàn vốn hay không?

Giá trị thực tế sẽ được tính như thế nào?

Liệu có những gì liên quan đến thuế trả chậm.

Bảo toàn vốn

Phương pháp kế toán này sẽ không hoàn toàn thành công cho việc bảo toàn vốn vì những lý do sau đây:

- Không được lập dự phòng cho việc duy trì chi phí hiện tại của hàng tồn kho, sản phẩm dở dang và các tài sản không bằng tiền khác.
- Không được lập dự phòng cho chi phí giữ tài sản bằng tiền.
- Không được lập dự phòng cho khấu hao chưa thực hiện hết.

Giá trị thực tế

- Giá trị thực tế của đất đai và nhà cửa thường là giá thị trường cho việc sử dụng hiện tại, với giả định rằng tài sản vẫn tiếp tục được sử dụng cho cùng một hoạt động hoặc một hoạt động tương tự. Giá trị này được quyết định thông qua việc định giá, thường là do một cơ quan định giá chuyên nghiệp thực hiện.
- Giá trị thực tế của các khoản mục nhà xưởng và thiết bị thường là giá thị trường, được xác định qua việc định giá. Khi không có bằng chứng về giá thị trường, do bản chất đặc biệt của xưởng và thiết bị và do những khoản này hiếm khi được bán (trừ khi là một phần của một cơ sở đang hoạt động), thì những khoản này sẽ được định giá theo chi phí thay thế ròng.
- Việc tính toán giá trị thực tế của tài sản, nhà xưởng và thiết bị thường dựa trên việc sử dụng hiện tại. Đối với một tài sản có khả năng thay đổi sử dụng, thì giá trị thực tế được tính theo cùng phương pháp những tài sản tương tự khác được sử dụng cho cùng một mục đích thiết kế.

Ảnh hưởng của việc định giá lại đến thuế trả chậm

- Việc trả chậm thuế là để dự phòng cho giá trị định giá lại ngay cả khi giá trị xác định lại cao hơn giá vốn và đơn vị không có ý định bán đi tài sản.
- Giá trị sổ sách được định giá lại sau đó được thu hồi qua việc sử dụng và các lợi ích kinh tế chịu thuế - thu được do cho phép không giảm khấu hao để đánh thuế. Vì vậy, cần phải qui định cho việc nộp thuế cho những lợi ích kinh tế này.
- Thuế trả chậm do định giá lại được dự phòng trực tiếp cho phần lãi chênh lệch sau định giá lại (vốn).

TÀI SẢN CHO THUÊ (IAS 17)

13.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS quy định, cho bên nhận thuê và bên cho thuê, những chế độ kế toán phù hợp và nội dung công bố cho các loại giao dịch cho thuê.

13.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các hợp đồng cho thuê, theo đó người cho thuê chuyển cho người được thuê quyền sử dụng một tài sản trong một thời gian thoả thuận để nhận một hoặc nhiều khoản tiền thanh toán. SIC - 15 nêu rõ việc ghi nhận các khoản thưởng khuyến khích liên quan đến cho thuê hoạt động của cả bên thuê và bên cho thuê.

13.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

13.3.1 Phân biệt giữa hai loại hợp đồng cho thuê:

- Cho thuê tài chính là chuyển giao thực chất toàn bộ rủi ro và ích lợi liên quan tới sở hữu tài sản. Quyền sở hữu về sau có thể được chuyển giao hoặc không.
- Cho thuê hoạt động là những hợp đồng thuê không phải là cho thuê tài chính.

13.3.2 Việc phân loại tài sản cho thuê được thực hiện khi bắt đầu cho thuê. Nguyên tắc chú trọng nội dung hơn hình thức của hợp đồng cho thuê là yếu tố chỉ dẫn cho việc phân loại. Việc phân loại dựa trên mức độ rủi ro và lợi ích đi kèm việc sở hữu tài sản cho thuê thuộc về người cho thuê hay người đi thuê.

- Rủi ro gồm có tổn thất tiềm năng do không sử dụng công suất, công nghệ lạc hậu và thay đổi thu nhập do điều kiện kinh tế thay đổi.
- Phần ích lợi bao gồm dự tính hoạt động có lãi trong suốt vòng đời kinh tế của tài sản và những gì thu được nhờ tăng giá trị hoặc chuyển thành tiền giá trị còn lại.

13.3.3 Các khoản cho thuê tài chính gồm có:

- Chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê khi hết thời hạn cho thuê.
- Bên đi thuê khá chắc chắn là sẽ thực hiện quyền lựa chọn mua theo giá thương lượng.
- Thời hạn cho thuê chiếm phần lớn vòng đời kinh tế của tài sản.
- Giá trị hiện tại của số tiền thanh toán tối thiểu xấp xỉ giá trị thực tế của tài sản cho thuê.
- Tài sản cho thuê có tính chất đặc biệt và chỉ thích hợp cho bên đi thuê.
- Bên đi thuê sẽ phải chịu tổn thất do huỷ bỏ hợp đồng.
- Biến động lợi nhuận/tổn thất từ giá trị còn lại được chuyển sang cho người đi thuê.
- Giá cho thuê thêm thời hạn tiếp theo có thể thấp hơn nhiều so với giá thị trường.

VIỆC KẾ TOÁN CỦA BÊN ĐI THUÊ

13.3.4 Một tài sản được giữ làm tài sản cho thuê tài chính và nghĩa vụ nợ tương ứng được ghi nhận theo nguyên tắc coi trọng nội dung hơn hình thức. Việc hạch toán được thực hiện như sau:

- Khi bắt đầu, tài sản và nợ tương ứng cho việc thanh toán tiền thuê sau này được ghi nhận theo cùng một giá trị.
- Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan tới các hoạt động cho thuê được vốn hóa vào tài sản.

- Thanh toán tiền cho thuê bao gồm chi phí tài chính và giảm nợ phải trả. Phí tài chính phải là một tỷ lệ lãi suất định kỳ không đổi trên số dư nợ còn lại của từng kỳ.
 - Khấu hao được ghi nhận theo các điều khoản trong IAS 16 và IAS 38.
- 13.3.5 Thanh toán tiền cho thuê hoạt động (không tính chi phí dịch vụ ví dụ như bảo hiểm) được ghi nhận là một khoản chi phí trong báo cáo thu nhập theo phương pháp đường thẳng hoặc theo phương pháp hệ thống thể hiện theo thời gian lợi ích của người sử dụng - ngay cả nếu số tiền thanh toán không theo phương pháp này.

VIỆC KẾ TOÁN CỦA BÊN CHO THUÊ

- 13.3.6 Một tài sản được giữ làm tài sản cho thuê tài chính được trình bày như một khoản phải thu. Tài sản này được kế toán như sau:
- Số phải thu được ghi theo giá trị đầu tư thuần.
 - Việc ghi nhận thu nhập tài chính dựa trên cách thức phản ánh tỷ lệ thu nhập định kỳ không đổi từ khoản đầu tư thuần.
 - Chi phí trực tiếp ban đầu có thể được ghi nhận ngay hoặc phân bổ vào thu nhập tài chính trong thời hạn thuê.
- 13.3.7 Một tài sản cho thuê hoạt động được phân loại theo tính chất của nó. Tài sản này được kế toán như sau:
- Khấu hao được ghi nhận theo IAS 16 và IAS 38.
 - Thu nhập cho thuê được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn thuê, trừ khi phương pháp hệ thống mang tính đại diện hơn.
 - Chi phí trực tiếp ban đầu có thể được ghi nhận ngay hoặc phân bổ vào thu nhập cho thuê trong thời hạn thuê.

CÁC GIAO DỊCH BÁN VÀ CHO THUÊ LẠI

- 13.3.8 Nếu tài sản cho thuê lại là một tài sản bất động sản tài chính thì bất kỳ số tiền vượt trội thu được sau khi bán so với giá trị sổ sách của người đi thuê (người bán) đều phải được chuyển về sau và khấu hao dần trong thời hạn thuê. Giao dịch này là một phương tiện để người cho thuê cung cấp tài chính cho người đi thuê. Vì vậy việc ghi nhận ngay lợi nhuận về thu nhập là không hợp lý.
- 13.3.9 Lãi/lỗ từ tài sản cho thuê hoạt động, thỏa thuận theo mức giá thực tế được ghi nhận ngay. Những giao dịch thấp hơn hoặc cao hơn giá trị thực tế được ghi như sau:
- Nếu giá trị thực tế thấp hơn giá trị kết chuyển của tài sản, số lỗ bằng với số chênh lệch thì được ghi nhận ngay.
 - Nếu giá bán cao hơn giá trị thực tế, phần vượt quá giá trị thực tế phải được chuyển về sau và trừ dần trong thời hạn cho thuê.
 - Nếu giá bán thấp hơn giá trị thực tế thì bất kỳ khoản lỗ/lãi nào cũng được ghi nhận ngay trừ khi lỗ được bù bằng khoản thanh toán tiền cho thuê về sau với giá thấp hơn giá thị trường; trong trường hợp này khoản lỗ phải được chuyển về sau và trừ dần theo tỷ lệ với số thanh toán tiền cho thuê.

13.4 CÔNG BỐ

13.4.1 BÊN ĐI THUÊ

Cho thuê tài chính

- Tài sản: số kết chuyển của từng loại tài sản.
- Nợ: tổng số tiền trả tiền thuê tối thiểu được cân đối với giá trị hiện tại của các khoản nợ thuê theo 3 giới hạn định kỳ là:
 - Không quá 1 năm
 - Không quá 5 năm.
 - Trên 5 năm.

- Yêu cầu của IAS 16 đối với tài sản, nhà xưởng và thiết bị cho thuê.
- Diễn giải khái quát về những thoả thuận cho thuê quan trọng.
- Phân biệt giữa nợ thuê ngắn hạn và dài hạn.
- Số tiền thanh toán thuê lại tối thiểu trong tương lai dự tính thu được dưới hình thức cho thuê lại không thể huỷ bỏ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- Tiền cho thuê bất thường được ghi nhận vào thu nhập trong kỳ.

Cho thuê hoạt động

- Diễn giải khái quát về những thoả thuận cho thuê quan trọng (cùng thông tin giống như thuê tài chính nêu trên).
- Tiền thuê và thuê lại được ghi nhận vào thu nhập của kỳ hiện tại, tách biệt các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu, tiền thuê bất thường và thanh toán tiền cho thuê lại.
- Các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu không thể huỷ bỏ trong tương lai theo 3 giới hạn định kỳ.
- Khoản thanh toán tiền thuê lại tối thiểu về sau dự tính sẽ thu được dưới dạng những khoản cho thuê lại không thể huỷ bỏ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

13.4.2 BÊN CHO THUÊ

Cho thuê tài chính

- Tổng giá trị đầu tư gộp cân chiếu theo giá trị hiện tại của số thanh toán tiền thuê tối thiểu phải thu trong 3 giới hạn định kỳ.
- Thu nhập tài chính chưa thu được.
- Mức tích lũy cho phép đối với các khoản phải thu không có khả năng thu hồi.
- Tiền cho thuê bất thường được ghi nhận vào thu nhập.
- Diễn giải khái quát về các thoả thuận cho thuê quan trọng.
- Giá trị còn lại không được đảm bảo.

Cho thuê hoạt động

- Tất cả các nội dung công bố có liên quan theo IAS 16, IAS 36, IAS 38 và 40.
- Diễn giải khái quát về các thoả thuận cho thuê quan trọng.
- Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai dưới hình thức cho thuê hoạt động không thể huỷ bỏ trong 3 giới hạn định kỳ.
- Tổng số tiền cho thuê bất thường được ghi nhận vào thu nhập.

13.4.3 GIAO DỊCH BÁN VÀ CHO THUÊ LẠI

- Yêu cầu nội dung công bố như nhau đối với bên cho thuê và đi thuê.
- Một số khoản có thể công bố riêng theo IAS 8.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN CHO THUÊ

Một máy sản xuất có giá trị bằng tiền là 330.000 đôla có được theo thoả thuận cho thuê tài chính theo những điều khoản sau:

- Ngày hiệu lực: 1/1/20x2
- Thời hạn cho thuê: 3 năm
- Thanh toán trả góp nửa năm một lần với số tiền 72.500 đôla
- Mức lãi suất áp dụng là 23,5468% một năm.
- Đặt cọc trước 30.000 đôla.

Dưới đây là bảng khấu hao cho giao dịch này:

	Tiền trả góp Đôla	Lãi Đôla	Vốn Đôla	Số dư Đôla
Giá bằng tiền				330.000
Đặt cọc	30.000	-	30.000	330.000
Trả lần 1	72.500	35.320	37.180	262.820
Trả lần 2	72.500	30.943	41.557	221.263
Cộng	175.000	66.263	108.737	
Trả lần 3	72.500	26.050	46.450	174.813
Trả lần 4	72.500	20.581	51.919	122.894
Trả lần 5	72.500	14.469	58.031	64.863
Trả lần 6	72.500	7.637	64.863	-
TỔNG CỘNG	465.000	135.000	330.000	

Cho thuê tài chính được ghi nhận và trình bày trong báo cáo tài chính như sau:

SỔ SÁCH CỦA BÊN ĐI THUÊ

Tài sản có giá trị 330.000 đôla được ghi vào sổ sách và một khoản nợ tương ứng sẽ phát sinh vào ngày 1/1/20x2.

Nếu giả sử máy được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong 6 năm thì những chi phí sau đây được ghi nhận trong báo cáo thu nhập cho năm đầu tiên:

- Khấu hao (330.000/6) 55.000 đôla
- Chi phí cho thuê tài chính (35.320 + 30.943) 66.263 đôla

Bảng tổng kết tài sản vào ngày 31/12/20x2 sẽ phản ánh những số dư sau:

- Máy (330.000 - 55.000) 275.000 đôla ghi nợ
- Nợ cho thuê tài chính dài hạn 221.263 đôla ghi có

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN CHO THUÊ
TIẾP THEO

SỔ SÁCH BÊN CHO THUÊ

Tổng giá trị gộp 465.000 đôla người đi thuê phải trả sẽ được ghi vào là một khoản nợ khi bắt đầu hợp đồng, tức là số tiền đặt cọc 30.000 đôla cộng với tiền trả góp 6 lần, mỗi lần là 72.500 đôla. Thu nhập tài chính chưa thực hiện được là 135.000 đôla được ghi là khoản thu nhập về sau (dư có). Giá trị ròng được phản ánh sẽ là 330.000 đôla (465.000 đôla - 135.000 đôla).

Tiền đặt cọc cũng như tiền trả góp hai lần đầu được ghi có vào tài khoản bên đi vay nợ, phản ánh số dư nợ 290.000 đôla vào ngày 31/12/20x2.

Tổng thu nhập tài chính chưa thực hiện là 66.263 đôla (35.320 đôla + 30.943 đôla) đã thu được trong năm đầu, mang lại số dư cho tài khoản này là 68.737 đôla vào ngày 31/12/20x2.

Báo cáo thu nhập cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x2 sẽ phản ánh thu nhập tài chính thu được trong năm đầu là 66.623 đôla.

Bảng tổng kết tài sản vào ngày 31/12/20x2 sẽ phản ánh giá trị đầu tư thuần như một khoản phải thu dài hạn là 221.263 đôla (290.000 đôla - 68.737 đôla), tương ứng với số nợ trong sổ sách của bên cho thuê vào thời gian đó.

DOANH THU (IAS 18)

14.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Việc hạch toán doanh thu từ những hoạt động thông thường được quy định. Những nội dung sau đây được đưa ra:

- Doanh thu được phân biệt với các loại thu nhập khác. (Thu nhập bao gồm cả doanh thu và các khoản lợi nhuận thu được).
- Tiêu chí ghi nhận doanh thu được xác định.
- Hướng dẫn áp dụng cho:
 - Thời điểm ghi nhận.
 - Giá trị cần được ghi nhận.
 - Yêu cầu công bố.

14.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS quy định việc hạch toán doanh thu có được từ:

- Bán hàng.
- Cung cấp dịch vụ.
- Cho người khác sử dụng tài sản của doanh nghiệp mang lại lãi, tiền bản quyền và cổ tức.

Doanh thu là luồng thu gộp các lợi ích kinh tế:

- trong kỳ,
- phát sinh trong quá trình hoạt động thông thường,
- làm tăng vốn chủ sở hữu, chứ không phải phần đáng gờp của những người tham gia góp vốn phần

Doanh thu loại trừ những khoản thu cho bên thứ ba ví dụ như VAT.

14.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

14.3.1 Doanh thu cần được tính toán theo giá trị thực tế của khoản tiền nhận được.

- Chiết khấu thương mại và giảm giá bán hàng được giảm để xác định giá trị thực tế. Tuy nhiên chiết khấu thanh toán không thể giảm được.
- Khi dòng tiền chưa thu được ngay (ví dụ cấp tín dụng phi lãi suất), lúc đó sẽ hình thành một giao dịch cấp vốn. Lãi suất ngầm định phải được tính toán. Số chênh lệch giữa giá trị thực tế và giá trị danh nghĩa của khoản tiền được ghi nhận riêng và công bố là tiền lãi.
- Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi lấy hàng hoá và dịch vụ khác có tính chất và giá trị tương tự thì không có khoản ghi nhận doanh thu nào cả.
- Khi hàng hoá và dịch vụ được cung cấp để đổi lấy những nghĩa vụ khác và dịch vụ không tương tự và giá trị thì doanh thu được tính theo giá trị thực tế của hàng hoá và dịch vụ nhận được.

14.3.2 Quy tắc nhận biết các giao dịch tạo doanh thu như sau:

- Khi giá bán của một sản phẩm bao gồm một khoản dịch vụ kèm theo sau đó thì khoản này sẽ được tính lùi về sau trong kỳ thực hiện dịch vụ.
- Khi một doanh nghiệp bán hàng hoá và ký tiếp ngay một hợp đồng mua lại hàng hoá đó

vào một ngày khác sau đó, ảnh hưởng trực tiếp của giao dịch bị loại trừ và hai giao dịch được thực hiện như một.

14.3.3 Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi:

- Những rủi ro lợi ích quan trọng của việc sở hữu hàng hoá được chuyển sang cho người mua
- Doanh nghiệp không tiếp tục tham gia quản lý quyền sở hữu cũng không giám sát hiệu quả hàng bán ra.
- Giá trị doanh thu có thể được tính toán một cách đáng tin cậy.
- Doanh nghiệp có khả năng là sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch.
- Chi phí giao dịch có thể được tính toán một cách đáng tin cậy.

14.3.4 Tính không chắc chắn về khả năng thu về khoản tiền đã được tính trong doanh thu sẽ được hạch toán như một khoản chi phí chứ không phải là một khoản điều chỉnh doanh thu.

14.3.5 Doanh thu không thể được ghi nhận khi chi phí không được tính toán một cách đáng tin cậy. Khoản tiền đã nhận được từ bán hàng được chuyển về sau như một khoản nợ cho tới khi thực hiện ghi nhận doanh thu.

14.3.6 Khi kết quả giao dịch liên quan đến việc cung cấp dịch vụ có thể được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu được ghi nhận theo giai đoạn hoàn thành giao dịch vào ngày lập bảng tổng kết tài sản. Kết quả có thể được ước tính khi:

- Giá trị doanh thu có thể tính toán được một cách đáng tin cậy.
- Có khả năng là doanh nghiệp sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch.
- Giai đoạn hoàn thành có thể tính được một cách đáng tin cậy.
- Chi phí phát sinh và chi phí để hoàn tất giao dịch có thể được tính toán một cách tin cậy.

14.3.7 Khi kết quả giao dịch liên quan đến việc cung cấp dịch vụ không thể ước tính được một cách đáng tin cậy, thì doanh thu cần được ghi nhận chỉ ở mức độ chi phí có thể thu hồi.

14.3.8 Giai đoạn hoàn thành của một giao dịch có thể được xác định theo nhiều phương pháp tương tự như phương pháp quy định trong IAS 11 (ví dụ tỷ lệ chi phí phát sinh so với tổng chi phí ước tính; xem đoạn 8.3.6)

14.3.9 Doanh thu từ việc các đơn vị khác sử dụng tài sản của doanh nghiệp mang lại lãi, tiền bản quyền và cổ tức được ghi nhận như sau:

- Lãi: Phương pháp tỷ lệ thời gian (khoản gốc chưa thanh toán, %, thời gian).
- Tiền bản quyền: Phương pháp tích lũy (nội dung của các thoả thuận liên quan).
- Cổ tức: Khi quyền nhận thanh toán được xác lập.

14.4 CÔNG BỐ

Chế độ kế toán

- Cơ sở tính doanh thu được sử dụng.
- Phương pháp ghi nhận doanh thu được sử dụng.
- Phương pháp giai đoạn hoàn thành dịch vụ.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Giá trị của các khoản doanh thu quan trọng:
 - Bán hàng.
 - Cung cấp dịch vụ.
 - Lãi.
 - Tiền bản quyền.
 - Cổ tức.
- Giá trị doanh thu được ghi nhận từ việc trao đổi hàng hoá và dịch vụ.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

DOANH THU

Một nhà hảo tâm quyên góp nguyên vật liệu cho một doanh nghiệp để sử dụng trong quá trình sản xuất. Chi phí nguyên liệu mà nhà hảo tâm phải bỏ ra là 20.000 đôla và có giá trị thị trường là 30.000 đôla vào thời điểm quyên góp. Nguyên liệu vẫn có vào ngày lập bảng tổng kết tài sản. Không có bút toán nào được ghi vào sổ sách của doanh nghiệp. Câu hỏi đặt ra là liệu số quyên góp này có được ghi nhận là doanh thu trong sổ sách của doanh nghiệp hay không.

Phương pháp hạch toán phù hợp cho vấn đề này như sau:

- Chuẩn mực kế toán liên quan đến hàng tồn kho IAS 2 không hướng dẫn cho việc hạch toán hàng tồn kho được quyên tặng. Tuy nhiên, số quyên góp nhận được đáp ứng định nghĩa về doanh thu trong IAS 18 (tức là dòng lợi ích kinh tế gộp thu vào trong kỳ phát sinh từ các hoạt động thông thường khi những dòng tiền vào này làm tăng vốn chủ sở hữu, chứ không phải tăng những khoản đóng góp của các cổ đông). Có thể cho rằng việc nhận số quyên góp không phải là một phần của các hoạt động thông thường. Trong trường hợp này số quyên góp sẽ được coi là một khoản lãi vốn. Vì mục đích nghiên cứu tình huống, số quyên góp được xem như là doanh thu.
- Số quyên góp phải được ghi nhận như một khoản doanh thu được tính theo giá trị thực tế (30.000 đôla) của số nguyên vật liệu nhận được (vì đó là lợi ích kinh tế).
- Việc ghi nợ rõ ràng là đáp ứng định nghĩa trong Quy định chung về một tài sản, bởi vì nguyên vật liệu (nguồn lực) hiện được sở hữu (kiểm soát) bởi công ty nhờ có khoản quyên góp (sự kiện trong quá khứ) mà có thể thu được lợi nhuận trong tương lai (lợi ích kinh tế tương lai); xem đoạn 2.3.6. Các tiêu chí ghi nhận của Quy định chung, cụ thể là các tiêu chí về khả năng tính toán và khả năng sinh lời cũng được thoả mãn; xem đoạn 2.3.8.
- Do việc ghi nợ xuất phát từ việc quyên góp liên quan tới các khoản mục giao dịch nên nó cần được công bố như một khoản mục hàng tồn kho, với giá trị thực tế là 30.000 đôla vào ngày có được tài sản và được hạch toán theo chi phí liên quan.

LỢI ÍCH TRẢ CÔNG NHÂN VIÊN (IAS 19)

15.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Chuẩn mực này quy định các quy tắc ghi nhận kế toán và nguyên tắc tính toán, cũng như yêu cầu công bố về lợi ích của công nhân viên.

15.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này áp dụng cho tất cả các loại lợi ích của công nhân viên bao gồm các lợi ích theo các thoả thuận chính thức và theo các thông lệ không chính thức. Có năm loại lợi ích được xác định, đó là:

- Các lợi ích ngắn hạn cho công nhân viên (ví dụ tiền công, tiền thưởng và bảo hiểm xã hội).
- Các lợi ích sau khi hết thời gian làm việc (ví dụ lương hưu và các khoản trợ cấp hưu trí khác).
- Các lợi ích dài hạn khác trả cho công nhân viên (ví dụ nghỉ việc dài hạn và nếu không phải trả trong vòng 12 tháng thì được hưởng phân chia lợi nhuận, thưởng và bồi thường về sau).
- Các lợi ích hưởng khi chấm dứt hợp đồng lao động.

15.3.1 Các lợi ích cho công nhân viên có thể được quy định theo cả hai điều kiện sau:

- Nghĩa vụ pháp lý, xuất phát từ quy định pháp luật (ví dụ các thoả thuận và các kế hoạch giữa doanh nghiệp và công nhân viên hoặc đại diện của họ).
- Nghĩa vụ xây dựng: xuất phát từ các thông lệ không chính thức dẫn tới nghĩa vụ mà theo đó doanh nghiệp không có lựa chọn thực tế nào khác ngoài việc cho công nhân viên hưởng lợi ích (ví dụ doanh nghiệp có một lịch sử tặng các khoản lợi ích cho công nhân viên để bù giá lạm phát ngay cả nếu đây không phải là nghĩa vụ pháp lý).

15.3.2 Có hai loại quỹ lợi ích dành cho công nhân viên sau khi hết thời gian làm việc:

- Quỹ đóng góp xác định: nghĩa vụ pháp lý hoặc xây dựng của doanh nghiệp được hạn chế theo mức chấp nhận đóng góp vào quỹ. Rủi ro tính toán phí bảo hiểm (là tài sản đem đầu tư không đủ để đáp ứng những lợi ích mong đợi) sẽ do công nhân viên gánh chịu.
- Quỹ lợi ích xác định: nghĩa vụ của doanh nghiệp là cung cấp các lợi ích đã thoả thuận cho công nhân viên hiện đang và đã làm việc trước đây. Rủi ro tính toán phí bảo hiểm (chi phí lợi ích lớn hơn dự tính) và rủi ro đầu tư sẽ do doanh nghiệp chịu.

CÁC LỢI ÍCH NGẮN HẠN TRẢ CÔNG NHÂN VIÊN

15.3.3 Những khoản lợi ích này được ghi nhận là chi phí khi công nhân viên cung cấp dịch vụ để đổi lấy các lợi ích hoặc khi doanh nghiệp có nghĩa vụ pháp lý hoặc xây dựng đối với việc thanh toán xuất phát từ những sự kiện phát sinh trong quá khứ (ví dụ quỹ phân chia lợi nhuận).

CÁC LỢI ÍCH SAU KHI HẾT THỜI GIAN LÀM VIỆC

Theo quỹ đóng góp xác định

15.3.4 Một doanh nghiệp ghi nhận các khoản đóng góp vào quỹ đóng góp xác định là chi phí khi nhân viên cung cấp dịch vụ của mình để đổi lấy những khoản đóng góp này. Khi số đóng góp không nằm trong thời hạn 12 tháng sau kỳ kế toán có cung cấp dịch vụ thì những khoản đóng

góp này sẽ phải được chiết khấu.

Theo quỹ lợi ích xác định

15.3.5 Các quy tắc sau được áp dụng:

- Một doanh nghiệp quyết định giá trị hiện tại của các khoản nghĩa vụ theo quỹ lợi ích xác định và giá trị thực tế của bất kỳ tài sản nào trong quỹ đủ mức thường xuyên để những khoản được ghi nhận trong báo cáo tài chính không có gì khác biệt đáng kể so với những khoản cần được xác định vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp công đơn vị dự tính để tính giá trị hiện tại của các nghĩa vụ theo quỹ lợi ích xác định của doanh nghiệp và các khoản chi phí phục vụ có liên quan hiện tại và trước đây. Theo phương pháp này, mỗi một giai đoạn phục vụ sẽ mang lại thêm một đơn vị quyền hưởng lợi ích và tính toán riêng từng đơn vị để lập khoản nghĩa vụ cuối cùng.
- Cần sử dụng các giả định tính phí bảo hiểm mang tính tương thích công bằng và có lợi cho cả hai bên về các biến số nhân công (ví dụ lưu chuyển lao động và tỷ lệ tử vong của công nhân viên) và các biến số tài chính (tăng lương trong tương lai và thay đổi các lợi ích).
- Chênh lệch giữa giá trị thực tế của bất kỳ tài sản nào trong quỹ và giá trị kết chuyển của nghĩa vụ lợi ích xác định được ghi nhận là một khoản nợ hoặc một tài sản.
- Khi gần như chắc chắn là bên đối tác sẽ hoàn trả lại một số hoặc toàn bộ chi phí cho việc thanh toán một khoản nghĩa vụ theo quỹ lợi ích xác định, doanh nghiệp cần phải ghi nhận quyền hoàn trả này như một tài sản riêng biệt.
- Không được phép bù trừ tài sản và nợ của các quỹ khác nhau.
- Tổng chi phí phục vụ hiện tại ròng, chi phí lãi, lợi nhuận dự tính thu từ tài sản của quỹ và từ quyền hoàn trả, lỗ/lãi theo tính toán phí bảo hiểm, chi phí phục vụ trước đây, và ảnh hưởng của bất kỳ khoản thanh toán hoặc khoản giảm trừ nào của quỹ cũng cần được ghi nhận là chi phí hoặc thu nhập.
- Ghi nhận chi phí phục vụ trước đây theo phương pháp đường thẳng trong kỳ trung bình cho tới khi các lợi ích sửa đổi được đảm bảo.
- Ghi nhận các khoản lỗ/lãi từ việc giảm trừ hoặc thanh toán quỹ lợi ích xác định khi thực hiện giảm trừ hoặc thanh toán.
- Ghi nhận một phần xác định của số lỗ/lãi tính toán thì bảo hiểm tích lũy ròng vượt quá số lớn hơn giữa hai mức dưới đây:
 - 10% giá trị hiện tại của nghĩa vụ quỹ theo lợi ích xác định (trước khi trừ đi tài sản của quỹ) và
 - 10% giá trị thực tế của bất kỳ tài sản nào trong quỹ.

Phần tối thiểu được ghi nhận cho từng quỹ lợi ích xác định là phần vượt ra ngoài ranh giới 10% vào ngày báo cáo kỳ trước, chia cho thời gian phục vụ trung bình còn lại theo dự tính của công nhân viên tham gia vào quỹ này. Việc ghi nhận trước đây đối với những khoản lỗ/lãi này được phép thực hiện.

CÁC LỢI ÍCH DÀI HẠN KHÁC

15.3.6 Các nguyên tắc gần như giống nhau được áp dụng cho các quỹ lợi ích xác định.

Tuy nhiên, cần phải có một phương pháp kế toán đơn giản hơn cho các khoản lỗ/lãi trừ phí bảo hiểm cũng như chi phí phục vụ ban đầu - là những chi phí được ghi nhận ngay.

CÁC LỢI ÍCH KHI CHẤM DỨT LAO ĐỘNG

15.3.7 Sự kiện dẫn đến nghĩa vụ là việc chấm dứt lao động chứ không phải việc phục vụ lao động của công nhân viên. Vì thế, doanh nghiệp cần ghi nhận các lợi ích khi chấm dứt hợp đồng chỉ khi nào được cam kết rõ ràng thông qua một chương trình chính thức lập chi tiết cho:

- việc chấm dứt lao động của một hoặc một nhóm công nhân viên trước ngày nghỉ hưu theo quy định, hoặc
- cung cấp các lợi ích khi chấm dứt lao động do khuyến khích nghỉ việc tự nguyện.

Các lợi ích chấm dứt lao động đến hạn trên 12 tháng kể từ sau ngày lập bảng tổng kết tài sản cần được giảm trừ.

LỢI ÍCH TRẢ THEO VỐN CHỦ SỞ HỮU

15.3.8. Không có yêu cầu cụ thể nào cho việc ghi nhận hoặc tính toán nào được quy định mà chỉ có

Các yêu cầu công bố chủ yếu:

Chế độ kế toán

- Các phương pháp áp dụng cho việc ghi nhận các loại lợi ích công nhân viên.
- Diễn giải về các quỹ trợ cấp sau khi hết thời gian lao động.
- Diễn giải các quỹ đền bù vốn chủ sở hữu.
- Các phương pháp đánh giá tính phí bảo hiểm được sử dụng.
- Các giả định chính cho việc tính toán phí bảo hiểm.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Chi phí được ghi nhận cho các quỹ đóng góp.
- Chi phí được ghi nhận cho các quỹ lợi ích và các dòng khoản mục có ghi vào chi phí.
- Chi phí được ghi nhận cho các quỹ đền bù vốn chủ sở hữu.

Bảng tổng kết tài sản và thuyết minh

- Chi tiết về các khoản tài sản và nợ của quỹ lợi ích xác định được ghi nhận.
- Cân chiếu những thay đổi đã đề cập trước đây.
- Các khoản được tính vào giá trị thực tế của tài sản quỹ đối với:
 - Các công cụ tài chính của chính doanh nghiệp.
 - Tài sản mà doanh nghiệp chiếm giữ hoặc do doanh nghiệp sử dụng.
- Lợi nhuận thực tế thu từ các tài sản của quỹ.
- Nợ phát sinh cho quỹ đền bù vốn chủ sở hữu.
- Các công cụ tài chính được phát hành và được giữ trong các quỹ đền bù vốn chủ sở hữu và giá trị thực tế của các công cụ đó.
- Quyền lựa chọn cổ phiếu có được và thực hiện theo quỹ đền bù vốn chủ sở hữu.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

LỢI ÍCH CÔNG NHÂN VIÊN

Vào ngày 31/12/20x0, bảng tổng kết tài sản của một doanh nghiệp có một khoản nghĩa vụ trả lương hưu là 12 triệu đôla. Ban quản lý quyết định áp dụng IAS 19 kể từ ngày 1/1/20x1 cho việc kế toán các khoản lợi ích cho công nhân viên. Vào ngày đó, giá trị hiện tại của khoản nợ theo IAS 19 được tính là 146 triệu đôla và giá trị thực tế của tài sản quỹ được xác định ở mức 110 triệu đôla. Vào ngày 1/1/19x6 doanh nghiệp đã cải thiện các khoản lợi ích hưu trí (chi phí cho các khoản lợi ích không đảm bảo lên tới 16 triệu đôla và thời gian còn lại trung bình vào ngày hôm đó, cho tới khi đảm bảo là 8 năm).

Nghĩa vụ nợ tạm thời được tính như sau:

	Triệu đôla
Giá trị hiện tại của nghĩa vụ nợ	146
Giá trị thực tế của tài sản quỹ	(110)
Chi phí phục vụ trước đây cần được ghi nhận trong các kỳ sau này (16x3/8)	<u>(6)</u>
Nợ tạm thời	30
Nợ đã được ghi nhận	<u>12</u>
Tăng nợ	<u><u>18</u></u>

Doanh nghiệp có thể lựa chọn việc ghi nhận khoản nợ tạm thời là 18 triệu đôla hoặc ngay lập tức hoặc ghi nhận như một khoản chi phí theo phương pháp đường thẳng cho thời gian không quá 5 năm (theo quy định tạm thời của IAS 19). Sự lựa chọn này là không thể huỷ bỏ.

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN TRỢ CẤP CỦA CHÍNH PHỦ VÀ CÔNG BỐ VỀ TRỢ CẤP CHÍNH PHỦ (IAS 20)

16.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS 20 đưa ra các nội dung sau cho việc kế toán các khoản trợ cấp của chính phủ và các hình thức trợ giúp chính phủ khác:

- Hạch toán kế toán.
- Công bố mức độ của các khoản lợi ích được ghi nhận hoặc nhận được trong từng kỳ kế toán.
- Công bố các hình thức trợ giúp khác từ chính phủ.

16.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này được áp dụng để tính toán:

- Trợ cấp chính phủ: Chuyển giao các nguồn lực của chính phủ cho một doanh nghiệp, một đơn vị kinh doanh, một đơn vị kinh doanh trong tương lai, các đơn vị liên quan đến hoạt động kinh doanh SIC 10 quy định rằng ngay cả một yêu cầu chung để hoạt động trong một số vùng hoặc ngành công nghiệp nhất định cũng có thể xác lập những điều kiện này.
- Trợ giúp của chính phủ: Việc chính phủ cung cấp một lợi ích kinh tế cho một (hoặc nhiều) đơn vị. Khoản trợ giúp này không bao gồm những lợi ích được cung cấp gián tiếp thông qua hành động gây ảnh hưởng đến các điều kiện kinh doanh chung (ví dụ cung cấp cơ sở hạ tầng)

16.3. HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

16.3.1 Thuật ngữ chính phủ chỉ chính phủ, các cơ quan chính phủ và các cơ quan tương tự kể cả địa phương, trung ương và quốc tế. Hai loại trợ cấp chính phủ được phân biệt như sau:

- Trợ cấp về tài sản: Những khoản trợ cấp mà doanh nghiệp được hưởng sẽ phải mua, xây dựng hoặc mua vào tài sản dài hạn dưới hình thức khác.
- Trợ cấp về thu nhập: Những khoản trợ cấp chính phủ không liên quan đến tài sản.

16.3.2 Hai phương pháp kế toán chung:

- Phương pháp vốn: Khoản trợ cấp được ghi có trực tiếp vào lợi ích cổ đông vì không phải hoàn trả và không phải là khoản tự làm ra được.
- Phương pháp thu nhập: Khoản trợ cấp được ghi nhận vào thu nhập trong một hoặc nhiều kỳ vì đây không phải là khoản đóng góp của các cổ đông và phải được khớp với số chi phí mà khoản trợ cấp dự định được trả.

Phương pháp sau này áp dụng theo yêu cầu của IAS 20

16.3.3 Các khoản trợ cấp chính phủ cần được kế toán như sau:

- Các khoản trợ cấp của chính phủ, bao gồm cả các khoản trợ cấp không bằng tiền theo giá trị thực tế, chỉ được công nhận khi có đảm bảo hợp lý rằng:
 - Doanh nghiệp sẽ tuân thủ các điều kiện đi kèm các khoản trợ cấp đó.
 - Các khoản trợ cấp sẽ được nhận.
- Một khoản trợ cấp nhận được bằng tiền hoặc dưới hình thức giảm nợ phải trả cho chính phủ được hạch toán tương tự như nhau.
- Một khoản cho vay có thể được xoá (khi người cho vay cam kết từ chối việc hoàn trả khoản vay theo những điều kiện đã quy định) được hạch toán như một khoản trợ cấp khi có đảm bảo hợp lý là các điều kiện cho xoá khoản vay được đáp ứng.

- Các khoản trợ cấp của chính phủ cần được ghi nhận là thu nhập và không ghi có trực tiếp vào vốn chủ sở hữu. Thu nhập được ghi nhận theo phương pháp hệ thống theo các kỳ, để khớp với chi phí liên quan cho việc đền bù. Ví dụ:
 - Các khoản trợ cấp liên quan tới tài sản có thể khấu hao được ghi nhận là thu nhập trong các kỳ và theo tỷ lệ tính phí khấu hao.
 - Một khoản trợ cấp đất đai trở thành có điều kiện khi nhà cửa được xây dựng trên khu đất đó. Khi đó thu nhập thường được ghi nhận trong suốt vòng đời của khu nhà.
- Một khoản trợ cấp của chính phủ đền bù cho chi phí hoặc tổn thất đã phát sinh hoặc hỗ trợ tài chính khẩn cấp mà không có chi phí liên quan trong tương lai được ghi nhận là thu nhập của kỳ có thể nhận trợ cấp.
- Các khoản trợ cấp không bằng tiền (ví dụ đất hoặc các nguồn khác) được đo lường và ghi lại theo giá trị thực tế. Theo cách khác, khoản trợ cấp và tài sản được ghi theo giá trị danh nghĩa.
- Khoản hoàn trả trợ cấp chính phủ được kế toán như một khoản xem xét lại giá trị dự toán (tham khảo IAS 8) như sau:
 - Khoản hoàn trả liên quan tới thu nhập là khoản được áp dụng trước tiên đối với tín dụng trợ cấp về sau chưa được khấu hao.
 - Khoản hoàn trả vượt quá tín dụng trợ cấp về sau được ghi nhận là chi phí.
 - Khoản hoàn trả liên quan đến một tài sản được ghi bằng cách tăng số giá trị kết chuyển của tài sản hoặc giảm số dư thu nhập về sau. (Khấu hao bổ sung tích lũy cần được ghi nhận vào ngày báo cáo thì cần được ghi nhận ngay).

16.3.4 Trợ giúp của chính phủ bao gồm:

- Tư vấn kỹ thuật và tiếp thị miễn phí.
- Cung cấp bảo lãnh.
- Chính sách thu mua của chính phủ cho một phần trong số bán của doanh nghiệp.
- Các khoản vay không có lãi suất hoặc lãi suất thấp (lãi ích không định lượng được bằng việc phân lãi).

16.4.1 TRÌNH BÀY

- Những khoản trợ cấp liên quan đến tài sản được trình bày trong bảng tổng kết, bằng cách:
 - lập khoản trợ cấp như một khoản thu nhập về sau, hoặc
 - giảm từ giá trị kết chuyển của tài sản.
- Những khoản trợ cấp liên quan đến thu nhập được trình bày trong báo cáo thu nhập, cách hệ:
 - thành một dòng khoản mục ghi rõ riêng, hoặc
 - giảm chi phí liên quan.

16.4.2 CÔNG BỐ

Chế độ kế toán

- Phương pháp trình bày.
 - Phương pháp ghi nhận.
- ##### Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Các khoản trợ cấp chính phủ:
 - Bản chất.
 - Mức độ/giá trị.
- Các khoản trợ giúp của chính phủ:
 - Bản chất.
 - Mức độ.
 - Thời gian.
- Những điều kiện chưa thực hiện.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**KẾ TOÁN CÁC KHOẢN TRỢ CẤP CHÍNH PHỦ VÀ
CÔNG BỐ VỀ TRỢ GIÚP CỦA CHÍNH PHỦ**

Uyanik Inc. có được một khoản trợ cấp 10.000.000 đôla do một cơ quan chính phủ cấp cho một dự án đầu tư xây dựng một xưởng sản xuất với giá ít nhất là 88.000.000 đôla. Điều kiện chính là tiền thanh toán trợ cấp liên quan đến mức chi phí vốn. Mục đích khác của khoản trợ cấp là đảm bảo 500 việc làm. Khoản trợ cấp sẽ phải được hoàn trả theo tỷ lệ nếu không chi tiêu hết vốn. 20% khoản vay sẽ phải được hoàn trả nếu số việc làm trên không được đảm bảo sau 18 tháng kể từ ngày mua tài sản lần cuối.

Xưởng đã được hoàn tất vào ngày 1/1/20x4 với tổng chi phí là 90.000.000 đôla. Xưởng có vòng đời hữu dụng ước tính là 20 năm và được khấu hao theo phương pháp đường thẳng không có giá trị còn lại.

Khoản trợ cấp sẽ được ghi nhận là thu nhập theo phương pháp hệ thống trong những kỳ khớp với chi phí liên quan dự định để đền bù.

Những khó khăn phát sinh khi các điều khoản của khoản trợ cấp không quy định chi tiết cho chi phí dự định đóng góp. Các khoản trợ cấp có thể nhận được để trang trải chi phí bao gồm cả chi phí vốn và doanh thu. Việc này yêu cầu phân tích chi tiết các điều kiện của khoản trợ cấp.

Điều kiện về việc làm cần được xem như một điều kiện bổ sung để tránh việc thay thế lao động bằng vốn, chứ không phải lý do cho khoản trợ cấp. Khoản trợ cấp này vì thế được coi như là một khoản trợ cấp liên quan đến tài sản. IAS 20 cho phép sử dụng hai phương pháp cho việc trình bày những khoản trợ cấp này. Việc áp dụng từng phương pháp được trình bày trong ba năm đầu hoạt động:

i. Lập khoản trợ cấp thành thu nhập về sau

Xưởng sản xuất sẽ được phản ánh như sau trong bảng tổng kết tài sản ngày 31/12 của những năm đã nêu:

	20x6 Nghìn đôla	20x5 Nghìn đôla	20x4 Nghìn đôla
Xưởng sản xuất			
• Chi phí ban đầu	90.000	90.000	90.000
• Khấu hao tích lũy	<u>(13.500)</u>	<u>(9.000)</u>	<u>(4.500)</u>
	<u>76.500</u>	<u>81.000</u>	<u>85.500</u>

Những khoản sau được ghi nhận trong báo cáo thu nhập của từng năm tương ứng:

	20x6 Nghìn đôla	20x5 Nghìn đôla	20x4 Nghìn đôla
Khấu hao (chi phí) (90.000.000:20)	4.500	4.500	4.500
Trợ cấp chính phủ (thu nhập) (10.000.000: 20)	(500)	(500)	(500)

Những khoản trên được hạch toán như là những khoản riêng trong báo cáo thu nhập và không được

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**KẾ TOÁN CÁC KHOẢN TRỢ CẤP CHÍNH PHỦ VÀ
CÔNG BỐ VỀ TRỢ GIÚP CỦA CHÍNH PHỦ
TIẾP THEO**

ii. Giảm khoản trợ cấp xuống giá trị kết chuyển của tài sản

Chi phí ban đầu được điều chỉnh của xưởng sản xuất là 80 triệu đôla, bằng tổng số chi phí 90 triệu đôla trừ đi 10 triệu tiền trợ cấp.

Bảng tổng kết tài sản tương ứng của xưởng sẽ được phản ánh như sau:

	20x6	20x5	20x4
	Nghìn đôla	Nghìn đôla	Nghìn đôla
Xưởng sản xuất			
• Chi phí ban đầu	80.000	80.000	80.000
• Khấu hao tích lũy	<u>(12.000)</u>	<u>(8.000)</u>	<u>(4.000)</u>
	<u><u>68.000</u></u>	<u><u>72.000</u></u>	<u><u>76.000</u></u>

Các báo cáo thu nhập phản ánh phí khấu hao hàng năm là 4.000.000 đôla (80.000.000 đôla: 20). Khoản phí này khớp với giá trị thuần hàng năm được ghi nhận trong báo cáo thu nhập theo phương pháp thay thế đầu tiên.

CHƯƠNG 17

ẢNH HƯỞNG CỦA THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI (IAS 21)

17.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Việc kế toán các giao dịch ngoại tệ và hoạt động ở nước ngoài được quy định. Các nội dung chủ yếu được đưa ra bao gồm:

- Tỷ giá nào được sử dụng để ghi nhận và chuyển đổi?
- Làm thế nào để ghi nhận ảnh hưởng tài chính của những thay đổi tỷ giá trong các báo cáo tài chính.

17.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS cần được áp dụng để kế toán cho:

- Các giao dịch ngoại tệ.
- Chuyển đổi các báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài.

17.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ

17.3.1 Các giao dịch ngoại tệ là những giao dịch bằng đồng ngoại tệ, bao gồm:

- Mua hoặc bán hàng hoá hoặc dịch vụ.
- Vay hoặc cho vay vốn.
- Kết thúc các hợp đồng hối đoái chưa thực hiện.
- Mua vào hoặc bán ra tài sản.
- Phát sinh và thanh toán nợ.

17.3.2 Các nguyên tắc sau được áp dụng cho việc ghi nhận và tính toán các giao dịch ngoại tệ:

- Sử dụng tỷ giá giao ngay áp dụng vào ngày giao dịch.
- Nếu không được thanh toán trong cùng kỳ kế toán có phát sinh thì các khoản bằng tiền có được (tức là các khoản được nhận hoặc được trả bằng tiền mặt) được chuyển đổi theo tỷ giá đóng cửa.
- Chênh lệch hối đoái khi thanh toán các khoản bằng tiền được ghi nhận trong thu nhập.
- Các khoản mục không phải bằng tiền (ví dụ hàng tồn kho, tài sản, nhà xưởng và thiết bị) đã kết chuyển theo chi phí ban đầu sẽ được báo cáo theo tỷ giá giao ngay vào ngày giao dịch.
- Các khoản không phải bằng tiền đã kết chuyển theo giá trị thực tế sẽ được báo cáo theo tỷ giá giao ngay vào ngày đánh giá.
- Chênh lệch tỷ giá từ việc quy đổi các khoản bằng tiền vào ngày lập bảng tổng kết tài sản được ghi nhận vào thu nhập.
- Theo phương pháp hạch toán thay thế cho phép, chênh lệch tỷ giá do giảm giá nghiêm trọng của một loại tiền tệ theo những điều kiện nghiêm ngặt có thể được tính vào giá trị kết chuyển của tài sản; xem tham khảo SIC 11.
- Chênh lệch tỷ giá phát sinh từ một khoản bằng tiền trong nội bộ tập đoàn, tạo nên một phần giá trị đầu tư thuần của doanh nghiệp vào một đơn vị nước ngoài sẽ được tính vào vốn góp cổ đông cho tới khi thanh lý.
- Chênh lệch tỷ giá phát sinh từ một khoản nợ nước ngoài dùng để tự bảo hiểm cho một

khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp vào một tổ chức nước ngoài sẽ được tính vào vốn chủ sở hữu cho tới khi thanh lý.

CÁC HOẠT ĐỘNG Ở NƯỚC NGOÀI

17.3.3 Một hoạt động ở nước ngoài là một công ty con, đơn vị liên doanh, liên kết hoặc chi nhánh có hoạt động được đóng tại hoặc được tiến hành tại một nước khác không phải là nước sở tại của doanh nghiệp lập báo cáo. Phân biệt hai loại:

- Đơn vị ở nước ngoài: Hoạt động ở nước ngoài không phải là một phần hợp nhất trong hoạt động của doanh nghiệp báo cáo.
- Hoạt động hợp nhất ở nước ngoài: Hoạt động ở nước ngoài là một phần hợp nhất với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo.

Theo mục đích phân loại, các chỉ số khác nhau được xem xét dựa trên việc hoạt động nước ngoài được cấp vốn như thế nào và hoạt động như thế nào trong mối liên quan với doanh nghiệp báo cáo. Phương pháp sử dụng cho việc giải thích các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài được dựa theo việc phân loại.

17.3.4 Phương pháp tỷ giá đóng cửa được sử dụng cho việc quy đổi các báo cáo tài chính của các đơn vị ở nước ngoài. Quy tắc quy đổi:

- Tất cả tài sản và nợ cần phải được quy đổi theo tỷ giá đóng cửa (vào ngày của bảng tổng kết tài sản).
- Thu nhập và chi phí cần được quy đổi vào những ngày giao dịch thực sự. Tỷ giá xấp xỉ hoặc trung bình cũng được phép áp dụng theo yêu cầu thực tiễn.
- Các nguyên tắc đặc biệt áp dụng cho các đơn vị ở những nước có siêu lạm phát.
- M i chênh l ch t' gi' sau chuyển đ i đư c tr c tí p đư a v` o v` n ch' s' hũu (t' c l' dự tr~ quy đ i giao dịch ngo i t, FCTR).
- Khi thanh lý một khoản đầu tư thuần, tổng giá trị FCTR được ghi nhận vào thu nhập.

17.3.5 Phương pháp tạm thời được sử dụng cho việc chuyển đổi các báo cáo tài chính của các hoạt động hợp nhất ở nước ngoài. Các khoản mục trong báo cáo tài chính được chuyển đổi như thể là chính đơn vị báo cáo tham gia vào tất cả các giao dịch hoạt động nước ngoài. Các nguyên tắc chuyển đổi:

- Tất cả các khoản bằng tiền được quy đổi theo tỷ giá đóng cửa.
- Các khoản không phải bằng tiền được ghi chép theo chi phí ban đầu và được quy đổi theo tỷ giá ban đầu.
- Các khoản không phải bằng tiền do các hoạt động nước ngoài có được khi đầu tư vào các hoạt động này, được quy đổi theo tỷ giá của ngày có được khoản đầu tư đó.
- C' c khoản không phải b` ng tiền được đ` nh giá lại sẽ được quy đổi theo tỷ giá v` o g` a y đ` nh giá.
- Các khoản lãi cổ đông được quy đổi theo tỷ giá ban đầu.
- Các khoản trong báo cáo thu nhập được quy đổi theo tỷ giá vào ngày giao dịch hoặc bất kỳ tỷ giá hối đoái bình quân gia quyền phù hợp nào trong kỳ.
- Chênh lệch tỷ giá được đưa vào thu nhập.
- Báo cáo theo tập đoàn có thể yêu cầu điều chỉnh theo IAS 21.28 để giảm giá trị kết chuyển của một tài sản xuống mức có thể thu hồi được hoặc giá trị thuần có thể thực hiện.

17.3.6 Thay đổi trong việc phân loại các hoạt động ở nước ngoài có thể xảy ra tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể. Những bước quy đổi dưới đây liên quan đến cách phân loại đã chỉnh sửa, cần được áp dụng từ ngày thay đổi:

- Hoạt động hợp nhất với đơn vị ở nước ngoài: Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi vào ngày phân loại lại được chuyển sang FCTR.
- Đơn vị ở nước ngoài chuyển sang hoạt động hợp nhất: FCTR vẫn được giữ nguyên cho tới khi hoạt động được bán đi. Các khoản không phải bằng tiền được ghi theo tỉ giá vào ngày phân loại lại sau này trở thành “ngày mua”.

17.4 CÔNG BỐ

Chế độ kế toán

- Phương pháp quy đổi các khoản điều chỉnh giá trị lợi thế và giá trị thực tế.
- Phương pháp chuyển đổi báo cáo tài chính.
- Nêu rõ lý do khi sử dụng đơn vị tiền tệ của nước ngoài để báo cáo.
- Báo cáo về thay đổi đơn vị tiền tệ báo cáo.

Báo cáo thu nhập

- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính vào lợi nhuận ròng hoặc lỗ ròng của cả kỳ.

Bảng tổng kết tài sản

- Số dư của FCTR.

Thuyết minh

- Việc cân chiếu số dư đầu kỳ và cuối kỳ của FCTR.
- Đối với thay đổi trong việc phân loại, nêu rõ bản chất, lý do, ảnh hưởng tới vốn chủ sở hữu và đến lợi nhuận ròng hoặc lỗ ròng của từng kỳ được trình bày.
- Ảnh hưởng tới các khoản bằng tiền ngoại tệ và tới các báo cáo tài chính của một hoạt động ở nước ngoài sau những thay đổi quan trọng trong tỷ giá hối đoái diễn ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản, theo IAS 10.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

ẢNH HƯỞNG CỦA THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI

Bark Inc. đã mua thiết bị sản xuất từ Anh Quốc. Giao dịch đã được tài trợ bằng một khoản vay từ một ngân hàng ở Anh.

Thiết bị trị giá 400.000 bảng được mua vào ngày 2/1/20x7 và khoản vay đã được ngân hàng trả cho người cung cấp vào cùng ngày hôm đó. Khoản vay phải được hoàn trả vào ngày 31/12/20x8 và lãi suất phải trả ở mức 10%/năm vào cuối kỳ. Ngày lập bảng tổng kết tài sản là 31/12.

Những tỷ giá hối đoái dưới đây được áp dụng:

	1 bảng = đôla
2/1/20x7	1,67
30/6/20x7	1,71
31/12/20x7	1,75
30/6/20x8	1,73
31/12/20x8	1,70

Tiền thanh toán lãi suất sẽ được ghi theo tỷ giá giao ngay áp dụng vào ngày thanh toán theo cách thức sau đây:

	Đôla
30/6/20x7 (20.000 bảng x 1,71)	34.200
31/12/20x7 (20.000 bảng x 1,75)	35.000
Tổng số lãi cho năm 20x7	<u>69.200</u>
30/6/20x8 (20.000 bảng x 1,73)	34.600
31/12/20x8 (20.000 bảng x 1,70)	34.000
Tổng số lãi năm 20x8	<u>68.600</u>

Khoản cho vay lúc đầu được ghi vào ngày 2/1/20x7 và ghi lại theo tỷ giá giao ngay vào ngày 31/12/20x7 và 31/12/20x8 sau đó được hoàn trả theo tỷ giá giao ngay. Thay đổi số dư khoản vay được phản ánh như sau:

	Đôla
Ghi vào ngày 2/1/20x7 (400.000 bảng x 1,67)	668.000
Lỗ ngoại tệ khi báo cáo lại khoản vay	<u>32.000</u>
Báo cáo lại vào ngày 31/12/20x7 (400.000 bảng x 1,75)	700.000
Lãi ngoại tệ khi báo cáo lại khoản vay	<u>(20.000)</u>
Báo cáo lại và thanh toán vào ngày 31/12/20x8 (400.000 bảng x 1,70)	<u>680.000</u>

Khoản vay sẽ được báo cáo theo giá trị 700.000 đôla trong bảng tổng kết tài sản vào ngày 31/12/20x7.

Những khoản sau sẽ được ghi nhận trong báo cáo thu nhập:

	20x8	20x7
	Đôla	Đôla
Lãi	68.600	69.200
Lỗ/lãi ngoại tệ	(20.000)	32.000

HỢP NHẤT KINH DOANH (IAS 22)

18.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Chuẩn mực này quy định phương pháp kế toán cho việc hợp nhất kinh doanh. Nó chủ yếu hướng vào tập đoàn các doanh nghiệp có bên mua là một công ty mẹ và bên được mua vào là một công ty con. Trọng tâm hướng vào việc kế toán vào ngày mua.

18.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này cần được áp dụng trong việc kế toán hai loại hợp nhất kinh doanh, đó là việc một doanh nghiệp mua một doanh nghiệp khác và trường hợp ít gặp là hợp nhất quyền lợi khi không thể xác định được bên mua (SIC-9).

18.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

18.3.1 Hợp nhất kinh doanh là quá trình h p nhất các doanh nghiệp riêng biệt vào l m ãn đ ư vị kinh t ́ sau khi một doanh nghiệp kết h p với hoặc giành đư c qu ền ãi ẽ m s ả t ả i s ả n r ờng và hoạt động của một doanh nghiệp kh ́c. C ́ 2 b ả i đư c ả c ả ãn:

- Mua: Một trong các doanh nghiệp (bên mua) giành được quyền kiểm soát đối với tài sản r ờng và hoạt động của một doanh nghiệp khác (bên bị mua) để đổi lấy việc chuyển giao tài sản, phát sinh một nghĩa vụ nợ hoặc phát hành vốn cổ phần.
- Hợp nhất quyền l i: Các cổ ãng của c ́c doanh nghiệp hợp nhất cùng kiểm soát tài sản r ờng v ́ c ́c hoạt động của họ để đ ́ t đư c việc tiếp t ́c phân chia giữa các bên đ ́ i với rủi ro và l i ích đi kèm v ́ i đ ư vị đ ́ c c ả p ãn và vì t ́ l ́ k ́ng th ẽ xác ãn đ ́nh đư c đ ́ ã l ́ ã ãn

Việc mua về bản chất khác với việc hợp nhất quyền lợi: nguyên tắc nội dung hơn là hình thức của giao dịch cần được phản ánh trong báo cáo tài chính, tương ứng với nó, phương pháp kế toán riêng cần được quy định cho từng loại giao dịch.

MUA

18.3.2 Việc mua cần được kế toán bằng cách sử dụng phương pháp mua trong kế toán. Kể từ ngày mua, bên mua cần phải:

- Tập hợp kết quả hoạt động của bên bị mua vào báo cáo thu nhập, và
- Ghi nhận trong bảng tổng kết tài sản những tài sản và nợ có thể xác định được của bên bị mua và bất kỳ giá trị lợi thế hoặc giá trị lợi thế âm nào phát sinh từ giao dịch mua.

18.3.3 Những tài sản và nợ có thể xác định được sau khi mua vào phải là những khoản thực của bên bị mua có vào ngày mua cùng với bất kỳ khoản nợ nào phát sinh từ các khoản dự phòng cho việc chấm dứt hoặc cắt giảm hoạt động của bên bị mua (chương trình cơ cấu lại).

18.3.4 Hai phương pháp thay thế được phép sử dụng cho việc phân bổ chi phí mua:

- Các khoản mục tài sản và nợ có thể xác định cần phải được tính toán theo tổng giá trị thực tế vào ngày có giao dịch trao đổi (giới hạn ở mức quyền lợi của bên mua thu được từ giao dịch trao đổi) và theo tỷ lệ thiếu số của những khoản này trong giá trị sổ sách trước khi mua.
- Các khoản mục tài sản và nợ có thể xác định cần được tính toán theo giá trị thực tế vào ngày mua. Bất kỳ quyền lợi thiếu số nào cũng cần được báo cáo theo tỷ lệ của bên thiếu số trong giá trị thực tế của những khoản lợi này.

- 18.3.5 Phần chi phí mua vào vượt quá lợi ích của bên mua trong giá trị thực tế của những tài sản và nợ mua vào có thể xác định được sau khi mua vào gọi là giá trị lợi thế và được ghi nhận là tài sản. Trường hợp ngược lại được quy định và ghi nhận là giá trị lợi thế âm.
- 18.3.6 Giá trị lợi thế cần được khấu hao theo phương pháp hệ thống trong suốt vòng đời hữu dụng. Có một giả định gây tranh cãi là vòng đời hữu dụng của giá trị lợi thế không quá 20 năm. Phương pháp đường thẳng thường được áp dụng trừ khi có một phương pháp khác thích hợp hơn. Khi giả định 20 năm không được chấp nhận thì giá trị lợi thế cần được kiểm tra đối với việc mất mát hàng năm và lý do phản đối giả định này phải được công bố.
- 18.3.7 Giá trị lợi thế âm cần được ghi nhận là thu nhập như sau:
- Ở mức độ liên quan tới những ước tính cho các khoản lỗ và chi phí trong tương lai có thể tính toán được, được xác định trong kế hoạch của bên mua, giá trị lợi thế sẽ được ghi nhận là thu nhập khi các khoản lỗ và chi phí trong tương lai đã được xác định xảy ra.
 - Ở mức độ không liên quan tới lỗ và chi phí trong tương lai, giá trị lợi thế âm không vượt quá giá trị thực tế của tài sản không phải bằng tiền đã được mua vào sẽ được ghi nhận là thu nhập trong suốt vòng đời hữu dụng trung bình còn lại của những tài sản này. Giá trị lợi thế âm vượt quá giá trị thực tế của những tài sản không phải bằng tiền đã được mua vào cần được ghi nhận ngay là thu nhập.
- 18.3.8 Chuẩn mực bao gồm những quy định cụ thể về những thay đổi tiếp theo trong chi phí mua hoặc thay đổi giá trị của những tài sản và nợ có thể xác định, việc này có thể dẫn tới những thay đổi tiếp theo trong giá trị lợi thế hoặc giá trị lợi thế âm (SIC-22).

HỢP NHẤT QUYỀN LỢI

- 18.3.9 Việc hợp nhất quyền lợi cần được tính toán bằng cách sử dụng phương pháp trung quyền lợi. Các khoản mục báo cáo tài chính của các doanh nghiệp phải trình bày trong kỳ diễn ra việc hợp nhất (và trong bất kỳ các kỳ so sánh nào được công bố) đã được đưa vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp được hợp nhất như thể các bên đã được hợp nhất ngay từ kỳ báo cáo đầu tiên.
- 18.3.10 Các khoản chi phí phát sinh liên quan tới việc hợp nhất quyền lợi cần được ghi nhận ngay là chi phí.

CÁC QUY ĐỊNH CHUYỂN ĐỔI

- 18.3.11 IAS này đưa ra các quy định chuyển đổi theo cách ghi nhận giá trị lợi thế/giá trị lợi thế âm trước đây của doanh nghiệp báo cáo. Chuẩn mực này khuyến nghị áp dụng ngược các yêu cầu của chuẩn mực.

18.4 CÔNG BỐ

18.4.1 TẤT CẢ CÁC HÌNH THỨC HỢP NHẤT KINH DOANH

Những nội dung sau đây được công bố trong kỳ có diễn ra việc hợp nhất:

- Tên và tóm tắt về các doanh nghiệp hợp nhất.
- Phương pháp kế toán.
- Ngày hợp nhất có hiệu lực.
- Bảng kế hoạch ngân sách kết quả của việc hợp nhất kinh doanh mà doanh nghiệp quy định thành lập.
- Các quy định chuyển đổi được áp dụng trong báo cáo tài chính năm đầu tiên.

18.4.2 MUA

Những nội dung bổ sung dưới đây được công bố trong báo cáo tài chính trong kỳ diễn ra giao dịch mua:

- Số phần trăm cổ phiếu có quyền biểu quyết có được.
- Chi phí mua và diễn giải khoản tiền mua.
- Nếu giá trị thực tế của tài sản và nợ hoặc khoản thanh toán mua chỉ có thể được xác định tạm thời thì điều này cần được công bố và nêu rõ lý do. Những điều chỉnh tiếp theo cần được công bố và giải thích.
- Tổng số dự phòng cho việc chấm dứt hoặc cắt giảm hoạt động của bên bị mua cần được công bố cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh.

Phương pháp hạch toán giá trị lợi thế và giá trị lợi thế âm cần được công bố:

- Kỳ khấu hao giá trị lợi thế hoặc giá trị lợi thế âm đã được ghi nhận.
- Nếu giá trị lợi thế hao mòn trên 20 năm thì công bố bằng chứng về việc không chấp nhận giả định vòng đời hữu dụng dưới 20 năm.
- Nếu giá trị lợi thế không được khấu hao theo phương pháp đường thẳng thì công bố phương pháp được sử dụng và nêu rõ lý do tại sao phương pháp này lại thích hợp hơn phương pháp đường thẳng.
- Ở mức độ giá trị lợi thế âm được tính về sau theo IAS 22.61, thì công bố bản chất, giá trị và thời gian cho các khoản lỗ và chi phí dự tính tương lai theo ước tính.
- Dòng khoản mục trong báo cáo thu nhập tính khấu hao giá trị lợi thế hoặc ghi nhận giá trị lợi thế âm.
- Cân đối chi tiết theo khoản mục giá trị kết chuyển của giá trị lợi thế/giá trị lợi thế âm vào đầu và cuối kỳ kế toán, không yêu cầu số liệu so sánh.
- Giá trị lợi thế âm được trình bày trong bảng tổng kết tài sản như một khoản giảm trừ giá trị lợi thế.

18.4.3 HỢP NHẤT LỢI ÍCH

Những nội dung dưới đây được công bố bổ sung trong báo cáo tài chính trong kỳ diễn ra việc hợp nhất quyền lợi:

- Diễn giải và số lượng cổ phần đã phát hành.
- Số phần trăm cổ phiếu có quyền biểu quyết của từng bên được trao đổi để thực hiện hợp nhất quyền lợi.
- Số tài sản và số nợ do từng bên đóng góp.
- Doanh thu bán hàng, doanh thu hoạt động khác, các khoản bất thường và lợi nhuận ròng hoặc lỗ của từng bên trước ngày hợp nhất được tính vào lợi nhuận hoặc lỗ ròng của doanh nghiệp được hợp nhất.

18.4.4 HỢP NHẤT KINH DOANH SAU NGÀY LẬP BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN

- Nhiều nội dung công bố (nếu có thể áp dụng) được nêu ở trên cần được cung cấp đối với tất cả hoạt động hợp nhất kinh doanh được thực hiện sau ngày lập bảng tổng kết tài sản. Việc không thể công bố bất kỳ thông tin nào phải được công bố.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

HỢP NHẤT KINH DOANH

F Ltd. có được 70% lợi ích vốn cổ phần của FLtd. với giá trị 750.000 đôla vào ngày 1/1/20x1. Bảng tổng kết tài sản rút gọn của cả hai công ty này vào ngày mua như sau:

	HLtd. Nghìn đôla	FLtd. Nghìn đôla
Tài sản có thể xác định được	8.200	2.000
Đầu tư vào F Ltd.	750	-
	<u>8.950</u>	<u>2.000</u>
Vốn cổ phần	6.000	1.200
Nợ có thể xác định	2.950	800
	<u>8.950</u>	<u>2.000</u>

Giá trị thực tế của những tài sản có thể xác định được của FLtd. lên tới 2.800.000 đôla.

Chi phí mua có thể được phân bổ như sau theo những phương pháp kế toán được chấp nhận:

Phân tích vốn cổ phần của F Ltd.

	Phương pháp chuẩn			Phương pháp thay thế	
	Tổng số Nghìn đôla	HLtd. Nghìn đôla	Thiếu số Nghìn đôla	HLtd. Nghìn đôla	Thiếu số Nghìn đôla
Vốn cổ phần	1.200	840	360	840	360
Dự trữ đánh giá lại	800	560	240	560	-
	<u>2.000</u>	1.400	<u>600</u>	1.400	<u>360</u>
Đầu tư		(750)		(750)	
Giá trị lợi thế âm		<u>650</u>		<u>650</u>	

Bảng tổng kết tài sản hợp nhất rút gọn vào ngày mua sẽ thể hiện như sau:

	Phương pháp chuẩn Nghìn đôla	Phương pháp thay thế Nghìn đôla
Tài sản	<u>11.000^a</u>	<u>10.760^b</u>
Vốn chủ sở hữu	6.000	6.000
Lợi ích thiểu số (nhận xét)	600	360
Giá trị lợi thế âm	650	650
Nợ	3.750 ^c	3.750 ^c
	<u>11.000</u>	<u>10.760</u>

a= 8.200 + 2.800

b= 8.200 + 2.000 + 70% x 800

c= 2.950 + 800

NHẬN XÉT: Theo phương pháp kế toán thay thế, lợi ích thiểu số được báo cáo theo tỷ lệ trong giá trị sổ sách trước khi mua số tài sản ròng của công ty con [30% x (2.000 - 800)] = R360.000.

CHI PHÍ ĐI VAY (IAS 23)

19.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Việc mua vào, xây dựng hoặc sản xuất một số tài sản có thể mất một thời gian khá dài. Nếu chi phí đi vay phát sinh trong thời gian này, thì có thể là hợp pháp khi coi những chi phí này là một phần chi phí đưa những tài sản vào sử dụng theo mục đích dự định hoặc để bán. Chuẩn mực này quy định các phương pháp kế toán chi phí đi vay.

19.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này cần được áp dụng trong việc kế toán chi phí đi vay bao gồm lãi suất và các chi phí khác phát sinh cùng với việc đi vay vốn của một doanh nghiệp.

19.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

19.3.1 Những luận cứ ủng hộ và phản đối việc vốn hóa chi phí vay như sau:

Ủng hộ việc vốn hóa:

- Chi phí đi vay là một phần chi phí mua vào.
- Chi phí được tính vào tài sản được khớp với doanh thu của các kỳ tương lai.
- Mang lại khả năng so sánh cao hơn giữa tài sản mua vào và tài sản xây dựng được.

Phản đối việc vốn hóa:

- Nỗ lực gắn chi phí đi vay với một tài sản cụ thể là tùy ý.
- Các phương thức cấp vốn khác nhau có thể mang lại giá trị được vốn hóa khác nhau cho cùng một tài sản.
- Chi phí hóa các khoản chi phí đi vay mang lại kết quả so sánh tốt hơn.

19.3.2 Những tài sản đủ tiêu chuẩn là những tài sản cần có một thời gian đáng kể để đưa vào sử dụng theo mục đích dự định hoặc ở tình trạng có thể bán được, ví dụ:

- Hàng tồn kho đòi hỏi một thời gian đáng kể để đưa vào tình trạng có thể bán được.
- Các tài sản khác như xưởng sản xuất, phương tiện phát điện, và tài sản đầu tư.

19.3.3 Hai phương pháp kế toán chi phí đi vay được phép sử dụng, đó là:

- Phương pháp hạch toán chuẩn đối với chi phí đi vay cho thấy rằng các chi phí này cần được ghi nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.
- Phương pháp được phép thay thế chi phí phải được chi tiêu khi phát sinh, trừ phần được phép chuyển thành vốn. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp tới việc mua vào, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản đủ điều kiện có thể được chuyển thành vốn khi:
 - Có khả năng sẽ mang lại các lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp, và
 - Chi phí có thể được tính toán một cách đáng tin cậy.

SIC-2 yêu cầu vốn hóa đối với tất cả tài sản và các kỳ đủ tiêu chuẩn.

19.3.4 Việc chuyển thành vốn bắt đầu khi:

- Phát sinh chi phí cho một tài sản đủ điều kiện.

- Phát sinh chi phí đi vay.
- Đang diễn ra những hoạt động cần thiết cho việc chuẩn bị tài sản để bán hoặc sử dụng theo mục đích đã định.

19.3.5 Dừng việc vốn hóa khi:

- Tài sản đã sẵn sàng về mặt vật chất cho việc bán và sử dụng.
- Công việc đang tiến triển bị đình chỉ trong những kỳ tiếp theo.
- Công trình xây dựng được hoàn thiện một phần và phần hoàn thiện đã có thể được sử dụng độc lập (ví dụ một trung tâm thương mại).

19.3.6 Không được dừng việc vốn hóa khi:

- Tất cả các bộ phận cần được hoàn tất trước khi bắt kỳ phần tài sản nào có thể được bán hoặc sử dụng (ví dụ một nhà xưởng).
- Gián đoạn ngắn trong hoạt động.
- Trong những kỳ đang thực hiện công việc hành chính và kỹ thuật quan trọng.
- Đối với những chậm trễ tiềm ẩn trong quá trình mua tài sản (ví dụ rượu vang cần có thời gian dài để ngấu).

19.3.7 Giá trị được vốn hóa là số chi phí đi vay mà đáng ra đã có thể tránh được nếu không chi tiêu vào những tài sản đủ điều kiện:

- Nếu vốn được vay đặc biệt để có được một tài sản nhất định, số chi phí đi vay đủ điều kiện chuyển thành vốn là số chi phí thực sự phát sinh trong kỳ trừ đi thu nhập có được từ những khoản đầu tư ngắn hạn bằng những khoản vay đó.
- Nếu vốn được vay chung và sử dụng để có được một tài sản thì số chi phí vay được chuyển thành vốn phải được xác định bằng cách áp số bình quân gia quyền của số chi phí đi vay cho phần chi tiêu vào tài sản đó. Số được chuyển thành vốn trong một kỳ không được vượt quá số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.

19.3.8 Khi giá trị kết chuyển của một tài sản bao gồm cả lãi được chuyển thành vốn, vượt quá giá trị thuần có thể thực hiện, thì tài sản cần được điều chỉnh giảm xuống giá trị thuần có thể thực hiện.

19.4 CÔNG BỐ

Những nội dung sau cần được công bố:

- Chế độ kế toán được áp dụng cho chi phí đi vay.
- Tỷ lệ vốn hóa được sử dụng để tính toán chi phí đi vay được vốn hóa.
- Tổng chi phí đi vay phát sinh và phân biệt cho:
 - Số được ghi nhận là chi phí.
 - Số được vốn hóa.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CHI PHÍ ĐI VAY

Morskoy Inc. xây dựng một kho chứa cần 18 tháng để hoàn thành. Công ty bắt đầu xây dựng vào ngày 1/1/20x2. Các khoản sau đã được thanh toán trong năm 20x2:

	Đôla
31/1	200.000
31/3	450.000
30/6	100.000
31/10	200.000
30/11	250.000

Khoản thanh toán lần đầu vào ngày 31/1 đã được lấy từ các khoản nợ của doanh nghiệp. Tuy nhiên, doanh nghiệp đã thành công trong việc huy động một khoản vay vốn trung hạn có giá trị 800.000 đôla vào ngày 31/3/20x2 với lãi suất đơn là 9%/năm, được tính toán và trả vào cuối kỳ hàng tháng. Số tiền này được sử dụng riêng cho việc xây dựng. Số vốn còn thừa tạm thời được đầu tư với mức lãi suất 6% năm trả hàng tháng và được thanh toán bằng tiền mặt. Nguồn vốn nợ được lấy ra là 200.000 đôla để thanh toán vào ngày 30/11 và khoản này không thể lấy được từ khoản vay trung hạn.

Dự án xây dựng tạm thời bị dừng 3 tuần trong tháng 5 do phải tiến hành các công việc hành chính và kỹ thuật quan trọng.

Giả sử rằng ban quản lý công ty Morskoy Inc. áp dụng chế độ kế toán vốn hóa chi phí đi vay.

Những khoản nợ sau đây còn tồn đọng trong bảng tổng kết tài sản ngày 31/12/20x2:

	Đôla
• Vay trung hạn (xem ở trên)	800.000
• Thấu chi ngân hàng	1.200.500
(Số bình quân gia quyền còn tồn đọng trong năm là 750.000 đôla và tổng số tiền lãi phải trả ngân hàng là 33.800 đôla cho cả năm)	
• Kỳ phiếu 7 năm lãi 10% từ ngày 1/10/19x7 có lãi suất đơn phải trả hàng năm vào ngày 31/12	9.000.000

Số được vốn hóa đưa vào giá vốn của nhà kho trong năm 20x2 được tính như sau:

	Đôla
Khoản vay đặc biệt	
800.000 đôla x 9% x 9/12	54.000
Lãi thu được từ phần khoản vay chưa sử dụng trong năm:	
• 1/4 đến 30/6 [(800.000 - 450.000) x 3/12x6%]	(5.250)
• 1/7 đến 31/10[(800.000 - 550.000) x 4/12 x 6%]	(5.000)
• 1/11 đến 30/11 [(800.000 - 750.000) x 1/12x6%]	(250)
	<u>43.500</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**CHI PHÍ ĐI VAY
TIẾP THEO**

Nguồn vốn chung

Tỷ lệ chuyển thành vốn 9,58% (Phép tính a)

Trả vào ngày 31/1 (200.000 x 11/12 x 9,58%) 17.563

Trả vào ngày 30/11 (200.000 x 1/12 x 9,58%) 1.597

19.160

TỔNG SỐ ĐƯỢC VỐN HÓA

62.660

LUU Ý: Mặc dù tất cả hoạt động bị gián đoạn do công việc hành chính và kỹ thuật trong tháng 5 năm 20x2, theo IAS 23 thì việc vốn hóa không bị đình chỉ trong thời gian này.

PHÉP TÍNH

Đôla

a. Tỷ lệ vốn hóa cho nguồn vốn lấy từ các khoản nợ

Tổng số lãi trả cho những khoản vay này

• Thấu chi ngân hàng 33.800

• Kỳ phiếu 7 năm (9.000.000 x 10%) 900.000

933.800

Tổng khoản vay theo bình quân gia quyền

• Thấu chi ngân hàng 750.000

• Kỳ phiếu 7 năm 9.000.000

9.750.000

Tỷ lệ vốn hóa = 933.800 : 9.750.000

= 9,58% (làm tròn số)

CHƯƠNG 20

CÔNG BỐ VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN (IAS 24)

20.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Quan hệ với các bên liên quan có thể có ảnh hưởng quan trọng đến tình trạng tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị báo cáo. Mục đích của IAS này là xác định các mối quan hệ và các giao dịch với các bên liên quan để củng cố việc công bố thông tin về các mối quan hệ đó.

20.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này cần được áp dụng cho quan hệ giao dịch với các bên liên quan. Các yêu cầu của chuẩn mực áp dụng cho các báo cáo tài chính của từng bên liên quan thực hiện báo cáo.

20.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

20.3.1 Các bên được cho là có liên quan khi một bên có khả năng kiểm soát (hoặc cùng kiểm soát) bên còn lại hoặc có ảnh hưởng quan trọng đối với bên còn lại trong việc ra các quyết định tài chính và hoạt động. Các mối quan hệ với các bên liên quan bao gồm:

- Các đơn vị trực tiếp kiểm soát, hoặc chịu sự kiểm soát hoặc cùng chịu sự kiểm soát chung với đơn vị báo cáo (ví dụ một tập đoàn các công ty).
- Các đơn vị liên kết.
- Các đơn vị cùng chịu sự kiểm soát.
- Các cá nhân bao gồm các thành viên trong gia đình, sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp quyền biểu quyết trong đơn vị báo cáo và quyền này đem lại cho các cá nhân này ảnh hưởng quan trọng.
- Cán bộ quản lý chủ chốt (gồm có các giám đốc, những cán bộ cao cấp và các thành viên trong gia đình) chịu trách nhiệm lập kế hoạch, chỉ đạo và quản lý các hoạt động.
- Các đơn vị có quyền biểu quyết quan trọng được giữ trực tiếp hoặc gián tiếp bởi các cá nhân (cán bộ chủ chốt và các thành viên trong gia đình họ) hoặc các đơn vị nhờ đó những người này có thể gây ảnh hưởng quan trọng.

20.3.2 Giao dịch với bên liên quan bao gồm việc chuyển giao các nguồn hoặc nghĩa vụ giữa các bên liên quan, không kể có giá cả hay không; nó bao gồm cả các giao dịch được thực hiện độc lập. Dưới đây là ví dụ về các giao dịch này:

- Mua hoặc bán hàng hoá.
- Mua hoặc bán bất động sản hoặc các tài sản khác.
- Cung cấp hoặc nhận cung cấp dịch vụ.
- Các hợp đồng đại lý.
- Hợp đồng cho thuê.
- Chuyển giao nghiên cứu và phát triển.
- Hợp đồng chuyển giao cấp phép.
- Giao dịch tài chính gồm các khoản cho vay và góp vốn cổ đông.
- Đảm bảo và thế chấp.
- Các hợp đồng quản lý.

20.3.3 Các mối quan hệ với bên liên quan là một đặc điểm thông thường trong thương mại. Nhiều đơn vị thực hiện những phần hoạt động độc lập của mình thông qua các công ty con, đơn vị liên kết, liên doanh, v.v.. Các bên này đôi khi tham gia các giao dịch thông qua các điều khoản và giá cả kinh doanh không mang tính tiêu biểu.

20.3.4 Các bên liên quan có mức độ linh hoạt trong quá trình lập giá không được thể hiện trong các giao dịch giữa các bên liên quan, ví dụ:

- Phương pháp giá so sánh thả nổi.
- Phương pháp giá bán lại.
- Phương pháp giá bán cộng thêm phần trăm chi phí.

20.4 CÔNG BỐ

20.4.1 Dưới đây là những nội dung cần được công bố trong các thuyết minh báo cáo tài chính:

- Xác định mối quan hệ với bên liên quan khi có sự kiểm soát, bất kể có các giao dịch giữa các bên hay không.
- Khi phát sinh giao dịch với bên liên quan:
 - Bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.
 - Loại giao dịch.
 - Các yếu tố trong giao dịch là:
 - Khối lượng (có thể là số lượng cụ thể hoặc một tỷ lệ thích hợp).
 - Giá trị hoặc tỷ lệ thích hợp của những khoản chưa được thanh toán.
 - Chính sách giá cả.

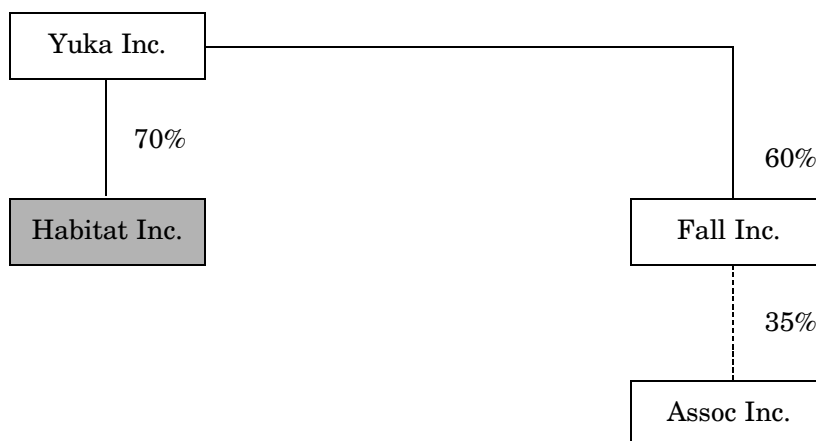
20.4.2 Yêu cầu không công bố giao dịch trong:

- Báo cáo tài chính tổng hợp đối với các giao dịch trong nội bộ tập đoàn.
- Báo cáo tài chính của công ty mẹ kèm với báo cáo tài chính tổng hợp.
- Báo cáo tài chính của một chi nhánh được sở hữu toàn bộ nếu công ty mẹ ở trong cùng một nước và lập báo cáo tập đoàn.
- Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp do nhà nước kiểm soát có giao dịch với các doanh nghiệp tương tự.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÔNG BỐ VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN

Habitat Inc. là một công ty con trong một cơ cấu tập đoàn được thể hiện qua sơ đồ dưới đây:



Những đường kẻ liền thể hiện sự kiểm soát trong khi đường gạch nối thể hiện quyền ảnh hưởng quan trọng.

Trong năm, Habitat Inc. đã mua xưởng và thiết bị của Assoc. Inc. với số tiền 23 triệu đôla, nhờ đó Assoc. Inc. thu được một khoản lợi nhuận 4 triệu đôla.

Theo IAS 24, Habitat Inc. và Assoc. Inc. được cho là các bên có liên quan. Chi tiết đầy đủ về giao dịch cần được công bố trong các báo cáo tài chính của cả hai bên theo yêu cầu của IAS 24, đó là:

- Bản chất mối quan hệ với bên liên quan.
- Bản chất của giao dịch.
- Giá trị giao dịch.
- Bất kỳ khoản tiền nào Habitat Inc. còn nợ Assoc. Inc.
- Chính sách giá áp dụng cho việc xác định giá trị giao dịch.

KẾ TOÁN VÀ BÁO CÁO THEO QUỸ LỢI ÍCH HƯU TRÍ (IAS 26)

21.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS quy định thông tin cần được báo cáo cho từng quỹ hưu trí theo bản chất, nguồn tài chính và hoạt động.

21.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này được áp dụng cho các báo cáo về các quỹ lợi ích hưu trí hướng vào tất cả các thành viên tham gia, không kể quỹ này là:

- Một quỹ riêng biệt hay không.
- Một quỹ xác định theo đóng góp hay là một quỹ xác định theo lợi ích.
- Do một công ty bảo hiểm quản lý.
- Do các bên không phải là nhân viên tài trợ.
- Là một thoả thuận chính thức hay không chính thức.

21.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

21.3.1 Các quỹ lợi ích hưu trí có thể là xác định theo đóng góp hoặc xác định theo lợi ích (tham khảo chương 15).

21.3.2 Việc tính toán phí bảo hiểm cho quỹ lợi ích hưu trí có thể được tóm tắt như sau:

- Quỹ xác định theo đóng góp: Nghĩa vụ của người chủ thường được trừ đi theo phần đóng góp của họ. Vì vậy thường không đòi hỏi phải đưa ra ý kiến của người tính toán phí bảo hiểm.
- Quỹ xác định theo lợi ích: Đòi hỏi định kỳ có sáng kiến của người tính phí bảo hiểm để đánh giá tình trạng tài chính của quỹ, xem xét các giả định, và kiến nghị mức đóng góp trong tương lai. Bên giới chủ chịu trách nhiệm khôi phục lại mức quỹ lợi ích khi quỹ bị thâm hụt, để cung cấp những lợi ích đã thoả thuận cho nhân viên hiện đang làm việc và đã làm việc trước đây.

QUỸ XÁC ĐỊNH THEO ĐÓNG GÓP

21.3.3 Những nguyên tắc sau được áp dụng cho việc định giá tài sản thuộc quỹ:

- Các khoản đầu tư được kết chuyển theo giá trị thực tế.
- Nếu không kết chuyển theo giá trị thực tế thì vẫn phải công bố giá trị thực tế.

21.3.4 Trong báo cáo của quỹ xác định theo đóng góp phải có báo cáo về tài sản ròng dành cho lợi ích và diễn giải về chính sách cấp vốn.

QUỸ XÁC ĐỊNH THEO LỢI ÍCH

21.3.5 Thông thường việc đánh giá của nhân viên tính phí bảo hiểm được thể hiện 3 năm một lần. Giá trị hiện tại của các khoản nợ tính thanh toán theo quỹ lợi ích xác định có thể được tính toán và báo cáo bằng việc sử dụng mức lương hiện tại hoặc mức lương ước tính cho tới thời điểm nghỉ hưu của thành viên tham gia.

21.3.6 Nguyên tắc định giá tài sản quỹ tương tự như nguyên tắc áp dụng cho các quỹ xác định theo đóng góp.

21.3.7 Báo cáo về quỹ xác định theo lợi ích chứa đựng thông tin cần được trình bày theo một trong những hình thức sau:

- Báo cáo cho thấy số tài sản ròng dành trả cho các lợi ích, giá trị hiện tại của các khoản lợi ích hưu trí của người tính phí giá bảo hiểm dự tính sẽ phải trả và số thặng dư hoặc thâm hụt sau đó. Báo cáo này còn bao gồm cả các báo cáo thay đổi tài sản ròng dành cho lợi ích, và thay đổi giá trị hiện tại của các khoản lợi ích hưu trí phải theo tính toán phí bảo hiểm. Báo cáo này có thể còn gồm một báo cáo riêng tính phí bảo hiểm hỗ trợ cho giá trị hiện tại của các khoản lợi ích hưu trí theo tính toán rủi ro bảo hiểm.
- Cung cấp những thông tin giống như trên về tài sản ròng, nhưng giá trị hiện tại theo tính phí bảo hiểm được công bố trong phần thuyết minh. Báo cáo có thể bao gồm một báo cáo tính toán rủi ro bảo hiểm riêng như nêu ở trên.
- Báo cáo bao gồm một báo cáo về tài sản ròng để trả các lợi ích hưu trí và báo cáo về những thay đổi của những tài sản này với giá trị hiện tại theo tính toán bảo hiểm trình bày trong một báo cáo rủi ro bảo hiểm riêng.

21.4 CÔNG BỐ

Diễn giải về quỹ

Cần công bố những thông tin như tên của giới chủ và các nhóm nhân viên tham gia quỹ, số người tham gia nhận lợi ích, loại quỹ và các chi tiết khác.

Các chính sách

- Những chế độ kế toán quan trọng.
- Diễn giải về các chính sách đầu tư.
- Diễn giải về chính sách tài chính.

Báo cáo về tài sản ròng dành cho các lợi ích

Báo cáo này cho thấy số tài sản dành cho các lợi ích hưu trí dự tính phải trả trong tương lai.

- Tài sản vào cuối năm, được phân loại hợp lý.
- Phương pháp định giá tài sản.
- Khi các khoản đầu tư của quỹ được treo lại do không thể định giá trị thực tế, thì phải công bố lý do.
- Chi tiết về bất kỳ một khoản đầu tư nào vượt quá 5% giá trị tài sản ròng dành cho các lợi ích hoặc 5% của bất kỳ tài sản đảm bảo nào.
- Chi tiết về bất kỳ khoản nào đầu tư cho chủ công ty.
- Nghĩa vụ nợ chứ không phải giá trị hiện tại của các lợi ích hưu trí sẽ phải trả theo tính toán bảo hiểm.

Báo cáo thay đổi tài sản ròng dành cho các lợi ích

- Thu nhập đầu tư.
- Đóng góp của chủ công ty.
- Đóng góp của nhân viên.
- Các khoản thu nhập khác.
- Lợi ích đã trả hoặc phải trả (được phân tích theo từng loại lợi ích).
- Chi phí hành chính.
- Các chi phí khác.
- Thuế thu nhập
- Lỗ/lãi từ việc thanh lý các khoản đầu tư và thay đổi giá trị các khoản đầu tư.
- Chuyển đổi giữa các quỹ.

Thông tin tính toán bảo hiểm (chỉ dành cho các quỹ lợi ích):

- Giá trị hiện tại của các lợi ích hưu trí sẽ phải trả theo tính phí bảo hiểm, dựa trên các khoản lợi ích sẽ phải trả theo các điều khoản của quỹ, dựa vào dịch vụ cung cấp cho tới thời điểm công bố, và vào việc sử dụng mức lương hiện tại hoặc mức lương dự tính.
- Diễn giải các giả định chính cho việc tính toán bảo hiểm.
- Phương pháp sử dụng cho việc tính toán giá trị hiện tại của các khoản lợi ích hưu trí phải trả theo tính toán bảo hiểm.
- Ngày định giá gần nhất do nhân viên tính rủi ro bảo hiểm tiến hành.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

KẾ TOÁN VÀ BÁO CÁO THEO QUỸ LỢI ÍCH HỮU TRÍ

Báo cáo về quỹ lợi ích hưu trí trong số những thông tin khác, cần đưa vào báo cáo về thay đổi giá trị tài sản ròng dành cho các lợi ích.

Trích dẫn dưới đây lấy từ Tập đoàn World Bank: Quỹ hưu trí cho công nhân viên - Báo cáo năm 1996. Báo cáo này bao gồm những báo cáo tuân thủ các yêu cầu IAS 26 về tất cả các nội dung quan trọng:

Các báo cáo về thay đổi giá trị tài sản ròng dành cho các lợi ích

	Năm kết thúc ngày 31/12	
	1996	1995
	Nghìn đôla	Nghìn đôla
Thu nhập đầu tư		
Tăng thuần trong giá trị thực tế của các khoản đầu tư	809.008	694.402
Lãi và cổ tức	301.391	233.163
Tổng thu nhập đầu tư	1.110.399	927.565
Đóng góp		
Đóng góp của Ngân hàng/IFC/MIGA	101.337	113.217
Đóng góp của các thành viên tham gia	55.651	55.341
Khoản ròng nhận được từ các quỹ hưu trí của các tổ chức quốc tế khác mà những người tham gia được chuyển nhượng	1.768	640
Tổng số đóng góp	158.756	169.198
Tổng số tăng bổ sung	1.269.155	1.096.763
Thanh toán lợi ích		
Tiền hưu	(110.034)	(95.299)
Thanh toán tiền đi lại	(47.041)	(38.736)
Đóng góp, các khoản lợi ích được rút, và lãi trả khi các thành viên tham gia trước đây rút ra	(7.810)	(7.625)
Số lợi ích trả hết khi qua đời	(1.803)	(899)
Tổng số giảm	(166.688)	(142.559)
Số tăng thuần	1.102.467	954.204
Tài sản ròng dành cho lợi ích		
Đầu năm	6.475.709	5.521.505
Cuối năm	7.578.176	6.475.709

CHƯƠNG 22

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY CON (IAS 27)

22.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Người sử dụng báo cáo tài chính của một công ty mẹ cần có thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và những thay đổi về tài chính của cả tập đoàn. Chuẩn mực này quy định những nội dung sau:

- Thủ tục lập và trình bày các báo cáo tài chính tổng hợp.
- Phương pháp kế toán cho các công ty con trong các báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

22.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này được áp dụng cho một công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn chịu sự kiểm soát của công ty mẹ. Sự kiểm soát được định nghĩa là quyền điều chỉnh các chính sách tài chính và các chính sách hoạt động của một công ty để thu được lợi ích từ hoạt động của công ty đó. Ngoài những yếu tố khác, sự hiện hữu của việc kiểm soát được thể hiện qua một trong những khía cạnh sau:

- Quyền sở hữu: công ty mẹ sở hữu (trực tiếp hoặc gián tiếp) thông qua các công ty con, trên 50% quyền biểu quyết.
- Quyền biểu quyết: quyền biểu quyết thực tế chiếm trên 50% theo thỏa thuận với các nhà đầu tư khác.
- Chính sách: quyền điều chỉnh các chính sách tài chính và hoạt động của công ty theo quy chế hoặc theo thỏa thuận.
- Hội đồng quản trị: quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số thành viên của hội đồng quản trị
- Quyền biểu quyết của các thành viên hội đồng quản trị: quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp hội đồng quản trị. (SIC-12 yêu cầu hợp nhất cả đơn vị hoạt động theo mục đích đặc biệt và thực tế chịu sự kiểm soát của công ty mẹ.

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP

22.3.1 Một công ty mẹ cần trình bày các báo cáo tài chính tổng hợp như thể cả tập đoàn là một doanh nghiệp duy nhất. Một công ty con chịu sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ không cần trình bày báo cáo tài chính tổng hợp.

22.3.2 Một công ty mẹ cần tập hợp tất cả công ty con cả trong nước và nước ngoài trừ những trường hợp loại trừ sau:

- Các công ty con bị mua và giữ để sau đó thanh lý trong tương lai gần.
- Các công ty con hoạt động theo những hạn chế nghiêm ngặt lâu dài và làm tổn hại đáng kể đến khả năng chuyển giao vốn.

Những công ty con này được báo cáo như những khoản đầu tư theo IAS 39; xem chương 34.

22.3.3 Phương pháp cơ bản để lập một báo cáo tài chính tổng hợp là hợp nhất các báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con theo phương pháp tương đương, bằng cách cộng lại những khoản mục tài sản, nợ, vốn, thu nhập và chi phí giống nhau. Các phương pháp cơ bản khác gồm có:

- Giá trị kết chuyển của các khoản đầu tư của công ty mẹ và phần vốn chủ sở hữu của công ty mẹ đầu tư vào từng công ty con được xoá theo IAS 22, xem chương 18.
- Lợi ích thiểu số trong tài sản ròng của tập hợp các công ty con được xác định và trình bày

riêng trong bảng tổng kết tài sản tổng hợp.

- Số dư và các giao dịch trong nội bộ tập đoàn được xoá đi.
- Những khoản lỗ/lãi chưa thực hiện được loại bỏ.
- Lợi ích thiểu số trong lỗ/lãi trong kỳ của các công ty con được xác định và trình bày riêng trong báo cáo thu nhập. Lỗ/lãi của tập đoàn được điều chỉnh để có được lỗ/lãi ròng tính cho những người sở hữu công ty mẹ.
- Các khoản thuế được hạch toán theo IAS 12.
- Lợi nhuận tập hợp được điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi tích lũy của công ty con, cho dù cổ tức đã được công bố hay chưa.
- Các khoản đầu tư cần được kế toán theo IAS 39, từ ngày không còn là công ty con và không trở thành một đơn vị liên kết.
- Các khoản lỗ tính vào quyền lợi thiểu số có thể lớn hơn lãi từ vốn góp của công ty con. Phần vượt quá này được tính vào quyền lợi đa số trừ đi số mà bên thiểu số có ràng nghĩa vụ buộc phải, hoặc có thể, làm lợi từ các khoản lỗ.

22.3.4 Các thủ tục hợp nhất khác bao gồm:

- Các chế độ kế toán thống nhất cần được sử dụng.
- Nếu ngày báo cáo của công ty mẹ và các công ty con khác nhau thì thực hiện điều chỉnh đối với các giao dịch hoặc sự kiện quan trọng diễn ra giữa các ngày này. Khoảng thời gian chênh lệch không được quá ba tháng.

BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÔNG TY MẸ

22.3.5 Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư vào các công ty con được đưa vào báo cáo tài chính tổng hợp đó có thể là:

- kết chuyển theo chi phí.
- vốn chủ sở hữu kế toán theo IAS 28, hoặc
- được tính như những tài sản tài chính dành để bán theo IAS 39.

22.4.1 BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP

- Liệt kê các công ty con quan trọng
 - Tên.
 - Nơi thành lập/đóng trụ sở.
 - Tỷ lệ quyền sở hữu hoặc tỷ lệ quyền biểu quyết (nếu khác nhau).
- Lý do không hợp nhất một công ty con nào đó.
- Bản chất của mối quan hệ khi công ty mẹ không sở hữu (trực tiếp hoặc gián tiếp) trên 50% quyền biểu quyết.
- Tên của một công ty, trong đó trên 50% quyền biểu quyết (trực tiếp hoặc gián tiếp) bị sở hữu nhưng không phải là công ty con do không có sự kiểm soát.
- Ảnh hưởng của việc mua vào và thanh lý các công ty con đến vị thế tài chính, kết quả của kỳ báo cáo và đến các giá trị so sánh.
- Khi công ty mẹ chịu sở hữu toàn bộ thì công bố:
 - Lý do không lập báo cáo tài chính tổng hợp.
 - Cơ sở báo cáo cho các công ty con trong các báo cáo tài chính của công ty mẹ.
 - Tên và trụ sở đăng ký của công ty mẹ.
- Nếu không sử dụng các chế độ kế toán thống nhất thì,
 - Công bố việc không sử dụng
 - Trình bày tỷ lệ các khoản mục bị ảnh hưởng.

22.4.2 BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÔNG TY MẸ

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN
CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY CON**

A. Các khoản lợi nhuận sau thuế dưới đây liên quan tới tập đoàn Alpha:

	Đôla
Alpha Inc.	150.000
Beta Inc.	40.000
Charlie Inc.	25.000
Delta Inc.	60.000
Echo Inc.	80.000

- Alpha Inc. sở hữu 75% quyền biểu quyết trong Beta Inc. và 30% quyền biểu quyết trong Charlie Inc.
- Beta Inc. còn sở hữu 30% quyền biểu quyết trong Charlie Inc. và 25% quyền biểu quyết trong Echo Inc.
- Charlie Inc. sở hữu 40% quyền biểu quyết trong Delta Inc..

VẤN ĐỀ ĐẶT RA: Từng đơn vị trong tập đoàn có địa vị như thế nào và việc phân chia thiếu số phần lợi nhuận sau thuế của tập đoàn được tính toán ra sao?

Beta Inc. và Charlie Inc. đều là các công ty con của Alpha Inc. - là công ty sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một công ty con trên 50% quyền biểu quyết trong các công ty con.

Charlie Inc. và Echo Inc. được coi là các đơn vị liên kết của Beta Inc. trong khi Delta Inc. thì được coi là đơn vị liên kết của Charlie Inc. trừ khi không tồn tại ảnh hưởng quan trọng nào.

Lợi ích thiếu số trong phần lợi nhuận sau thuế của tập đoàn được tính toán như sau:

	Đôla	Đôla
Lợi nhuận sau thuế của Charlie Inc.		
● Sở hữu	25.000	
● Tính theo vốn đóng góp:		
■ Delta Inc. (40% x 60.000)	24.000	
	49.000	
● Lợi ích thiếu số theo tỷ lệ 40%		19.600
Lợi nhuận sau thuế của Beta Inc.		
● Sở hữu	40.000	
● Tính theo vốn đóng góp		
■ Charlie Inc. (30% x 49.000)	14.700	
■ Echo Inc. (25% x 8.000)	20.000	
	74.700	
● Lợi ích thiếu số theo tỷ lệ 25%		18.675
		38.275

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TIẾP THEO
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN
CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY CON

- B. Một công ty mẹ ở châu Âu có các công ty con ở nhiều nước khác nhau, áp dụng chế độ kế toán theo phương pháp chi phí LIFO tính cho toàn bộ số hàng tồn kho của tập đoàn. Gần đây, công ty giành được quyền kiểm soát trong một công ty con ở Nam Phi và công ty con này không được phép áp dụng chế độ kế toán này do quy định về kế toán của nước sở tại.

VẤN ĐỀ ĐẶT RA: Làm thế nào để xử lý được vấn đề này khi hợp nhất báo cáo?

IAS 27 yêu cầu các báo cáo tài chính tổng hợp phải được lập theo các quy tắc kế toán thống nhất, trong chừng mực có thể áp dụng thực tiễn được. Tuy nhiên chuẩn mực này không đòi hỏi một đơn vị trong tập đoàn phải thay đổi phương pháp kế toán sang phương pháp được áp dụng cho tập đoàn.

Có thể lựa chọn một trong các phương pháp sau:

- Các báo cáo tài chính của công ty con ở Nam Phi có thể được điều chỉnh cho phù hợp để chuyển giá trị hàng tồn kho sang giá trị tính theo LIFO nhằm phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính tổng hợp.
- Nếu thực tiễn không thể sử dụng một phương pháp kế toán thống nhất đối với hàng tồn kho (ví dụ theo quan điểm chi phí lợi ích để thực hiện chuyển đổi) thì việc này phải được công bố, cùng với giá trị hàng tồn kho không tính theo công thức LIFO.

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ TRONG CÁC ĐƠN VỊ LIÊN KẾT (IAS 28)

23.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS này quy định các phương pháp kế toán có thể sử dụng thay thế cho các đơn vị liên kết. Mục tiêu chính của chuẩn mực này là cung cấp cho người sử dụng những thông tin liên quan đến lợi ích của các nhà đầu tư trong các khoản thu nhập và những tài sản và nợ cơ bản của đơn vị được đầu tư.

23.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này được áp dụng cho từng khoản đầu tư trong một đơn vị liên kết; một đơn vị liên kết là một công ty chịu ảnh hưởng quan trọng của nhà đầu tư, nhưng không phải là một công ty con cũng không phải là một liên doanh của nhà đầu tư.

23.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

- 23.3.1 Ảnh hưởng quan trọng là quyền tham gia vào các quyết định chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị được đầu tư, nhưng không có quyền kiểm soát các chính sách này. Sự tồn tại của ảnh hưởng quan trọng này, trong số những yếu tố khác, được thể hiện qua:
- nắm giữ (trực tiếp hoặc gián tiếp) trên hoặc bằng 20% quyền biểu quyết trừ khi không có ảnh hưởng quan trọng nào được thể hiện.
 - Đại diện cho cơ quan quản lý.
 - Tham gia vào quá trình hoạch định chính sách.
 - Các giao dịch quan trọng giữa các bên.
 - Trao đổi cán bộ quản lý.
 - Cung cấp thông tin kỹ thuật thiết yếu.
- 23.3.2 Các phương pháp sau có thể được sử dụng để kế toán cho các khoản đầu tư vào các đơn vị liên kết:
- Phương pháp vốn cổ phần: Là phương pháp mà theo, đó khoản đầu tư lúc đầu được ghi theo chi phí và được điều chỉnh theo những thay đổi trong phần tài sản ròng của người đầu tư trong đơn vị được đầu tư diễn ra sau khi có được những khoản đầu tư. Giá trị kết chuyển được giảm theo phần được phân phối (ví dụ như cổ tức).
 - Phương pháp chi phí: Là phương pháp ghi khoản đầu tư theo chi phí. Báo cáo thu nhập phản ánh mức thu nhập mà nhà đầu tư nhận được từ phần phân phối lợi nhuận ròng tích lũy của đơn vị được đầu tư phát sinh sau ngày có được khoản đầu tư. Số phần chia vượt quá phần lợi nhuận này làm giảm giá trị kết chuyển.
- 23.3.3 Trong các báo cáo tài chính tổng hợp các đơn vị liên kết thường được kế toán theo phương pháp vốn. Tuy nhiên, khoản đầu tư vào đơn vị liên kết được báo cáo theo IAS 39 khi:
- khoản đầu tư có được và giữ để đem bán lại trong tương lai gần, hoặc
 - hoạt động theo những hạn chế ngặt nghèo áp dụng lâu dài.
- 23.3.4 Trong các báo cáo tài chính riêng nhà đầu tư báo cáo về các đơn vị liên kết bằng cách:
- kết chuyển theo chi phí
 - sử dụng phương pháp kế toán theo vốn góp cổ phần hoặc.
 - kế toán theo IAS 39 cho các khoản tài sản tài chính dành để bán.
- 23.3.5 Các nguyên tắc kế toán khác của phương pháp vốn cổ phần là:
- Bắt đầu kế toán vốn cổ phần từ ngày đơn vị được đầu tư đáp ứng định nghĩa về một đơn vị liên kết.

- Ngừng việc kế toán vốn cổ phần khi:
 - nhà đầu tư không còn có ảnh hưởng quan trọng, nhưng vẫn duy trì toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư, hoặc
 - đơn vị liên kết hoạt động dưới những hạn chế nghiêm ngặt được áp dụng lâu dài làm tổn hại đáng kể đến khả năng chuyển giao vốn.
- Nhiều bước tiến hành trong phương pháp vốn cổ phần cũng tương tự như các thủ tục h.p nhất, chẳng hạn:
 - Loại bỏ những khoản lỗ/lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch giữa người đầu tư và bên được đầu tư (SIC-3).
 - Xác định phần giá trị lợi thế trong giá mua.
 - Hao mòn giá trị lợi thế.
 - Điều chỉnh khấu hao những tài sản cố định khấu hao được, dựa trên giá trị thực tế của tài sản.
 - Điều chỉnh ảnh hưởng của việc nắm giữ cổ phần giữa các đơn vị.
 - Sử dụng chế độ kế toán thống nhất.
- Các báo cáo tài chính gần nhất của đơn vị liên kết được sử dụng cho việc kế toán vốn cổ phần.
- Nếu ngày báo cáo khác nhau, điều chỉnh những sự kiện quan trọng sau ngày lập bảng tổng kết tài sản của đơn vị liên kết.
- Bên đầu tư tính toán phần lỗ/lãi của mình sau khi điều chỉnh số cổ tức ưu đãi tích lũy cho dù có được công bố hay không.
- Nhà đầu tư ghi nhận các khoản lỗ của một đơn vị liên kết cho tới khi khoản đầu tư bằng 0. Những khoản lỗ tiếp theo chỉ được dự phòng ở mức độ được nhà đầu tư đảm bảo (STC-20).
- Nếu có dấu hiệu cho thấy là một khoản đầu tư vào đơn vị liên kết bị hư hại thì doanh nghiệp sẽ áp dụng IAS 36 (cho riêng từng khoản đầu tư)

Chế độ kế toán

- Phương pháp sử dụng để kế toán cho:
 - Các đơn vị liên kết.
 - Giá trị lợi thế và giá trị lợi thế âm.
 - Thời kỳ hao mòn đối với giá trị lợi thế.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Phần phân chia của nhà đầu tư đối với:
 - Lãi và lỗ trong kỳ.
 - Các khoản bất thường.
 - Các khoản của kỳ trước.

Bảng tổng kết tài sản và thuyết minh

- Đầu tư vào các đơn vị liên kết được trình bày vào một khoản mục riêng trên bảng và được phân loại là đầu tư dài hạn.
- Một danh sách tương ứng và diễn giải về các đơn vị liên kết quan trọng, gồm có:
 - Tên.
 - Tính chất hoạt động.
 - Tỷ lệ quyền sở hữu hoặc quyền biểu quyết (nếu khác với quyền sở hữu).
- Nếu nhà đầu tư không trình bày báo cáo tài chính tổng hợp và không kế toán theo phương pháp vốn cổ phần cho khoản đầu tư thì sẽ phải công bố ảnh hưởng có thể có trong trường hợp áp dụng phương pháp vốn cổ phần.
- Nếu không thể tính số điều chỉnh khi các đơn vị liên kết sử dụng các chế độ kế toán khác với chế độ kế toán được người đầu tư áp dụng thì sự việc này cũng phải được công bố.
- Phân nghĩa vụ bất thường và cam kết về vốn của người đầu tư trong một đơn vị liên kết

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ TRONG CÁC ĐƠN VỊ LIÊN KẾT

Dolo Inc. có được 40% quyền lợi trong số cổ phiếu thường của Nutro Inc. vào ngày thành lập, 1/1/20x0, có giá trị 220.000 đôla. Việc này cho phép Dolo Inc. thực hiện quyền ảnh hưởng quan trọng đến Nutro Inc. Vào ngày 31/12/20x3, vốn góp cổ phần của các cổ đông của Nutro Inc. như sau:

	Đôla
• Vốn cổ phần thường đã phát hành	550.000
• Dự trữ	180.000
• Lợi nhuận tích lũy	650.000
	<u>1.380.000</u>

Những phần trích dẫn dưới đây được lấy từ báo cáo tài chính của Nutro Inc. cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x4:

	Đôla
Báo cáo thu nhập	
Lợi nhuận sau thuế	228.000
Khoản bất thường	(12.000)
Lợi nhuận ròng trong kỳ	<u>216.000</u>

Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu

Lợi nhuận tích lũy đầu năm	650.000
Lợi nhuận ròng trong kỳ	216.000
Cổ tức đã trả	(80.000)
Lợi nhuận tích lũy cuối năm	<u>786.000</u>

Trong tháng 11/20x4, lần đầu tiên Dolo Inc. bán hàng tồn kho cho Nutro Inc. Tổng doanh số bán hàng lên tới 50.000 đôla và Dolo Inc. thu được khoản lợi nhuận 10.000 đôla từ giao dịch. Nutro Inc. không bán ra bất kỳ một khoản hàng tồn kho nào cho tới 31/12. Thuế suất thu nhập là 30%.

Việc áp dụng phương pháp vốn sẽ ảnh hưởng đến giá trị kết chuyển của khoản đầu tư vào Nutro Inc., được phản ánh như sau:

	Đôla
Chi phí ban đầu	220.000
Lợi nhuận sau khi có được cổ phần, được hạch toán vào đầu năm	
[40%x(180.000+650.000)]	332.000
Giá trị kết chuyển vào ngày 1/1/20x4	552.000
Phần góp vào lợi nhuận ròng trong kỳ (Phép tính a)	83.600
Cổ tức nhận được (40%x80.000)	(32.000)
	<u>603.600</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ TRONG CÁC ĐƠN VỊ LIÊN KẾT
TIẾP THEO

PHÉP TÍNH

	Đôla
A. Phân góp vào lợi nhuận ròng trong kỳ	
Lợi nhuận ròng (40% x 216.000)	86.400
Ảnh hưởng sau thuế của phần lợi nhuận chưa thực hiện [40% x (70% x 10.000)]	<u>(2.800)</u>
	<u>83.600</u>

SIC-3 yêu cầu lỗ lãi chưa thực hiện có được từ các giao dịch với các đơn vị liên kết cần phải phải xóa đi theo tỷ lệ tương ứng theo IAS 28.16.

CHƯƠNG 24

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC NỀN KINH TẾ SIÊU LẠM PHÁT (IAS 29)

24.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Trong nền kinh tế siêu lạm phát, báo cáo kết quả hoạt động và tình trạng tài chính mà không được khẳng định lại thì không còn hữu ích. Đồng tiền mất sức mua nhanh đến mức việc so sánh giá trị giao dịch và các sự kiện khác đã xảy ra ngay trong cùng một kỳ kế toán cũng trở nên sai lệch. IAS này yêu cầu các báo cáo tài chính của một doanh nghiệp hoạt động trong một nền kinh tế siêu lạm phát cần được báo cáo lại.

24.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này cần được áp dụng cho các doanh nghiệp báo cáo trong các nền kinh tế siêu lạm phát. Các đặc điểm của một nền kinh tế siêu lạm phát gồm có:

- Dân chúng muốn giữ tài sản của mình dưới dạng tài sản không bằng tiền hoặc bằng một loại ngoại tệ tương đối ổn định.
- Giá cả thường được yết theo một ngoại tệ ổn định.
- Các giao dịch tín dụng thực hiện theo giá bù đắp cho mức độ mất sức mua ước tính.
- Lãi, tiền lương và giá gắn với chỉ số giá.
- Tỷ lệ lạm phát tích lũy trong ba năm tới khoảng mức 100% hoặc cao hơn (tức là trung bình trên 26%/năm).

24.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

24.3.1 Các báo cáo tài chính của một doanh nghiệp - báo cáo theo đồng tiền của nước có nền kinh tế siêu lạm phát - cần được khẳng định lại theo đơn vị tính toán tại ngày lập bảng tổng kết tài sản, tức là doanh nghiệp cần điều chỉnh số lượng trong báo cáo tài chính như thể chúng đã diễn ra theo đơn vị tiền tệ báo cáo chỉ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

24.3.2 Các báo cáo tài chính được khẳng định lại thay thế cho báo cáo tài chính thông thường và không dùng làm báo cáo bổ sung cho báo cáo này. Việc trình bày riêng các báo cáo tài chính thông thường vẫn không được khuyến khích.

KHẸNG ĐỊNH LẠI CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH THEO CHI PHÍ BAN ĐẦU

24.3.3 Các quy tắc chung cho việc khẳng định lại gồm có:

- Các số liệu so sánh được khẳng định lại theo đơn vị tính toán vào ngày lập bảng tổng kết tài sản. Điều này ngược lại ngay cả giá trị bình quân của năm trước cũng được điều chỉnh theo chỉ số lạm phát của năm hiện tại.
- Nên sử dụng một chỉ số giá chung có thể tin cậy để phản ánh những thay đổi của sức mua chung. Nếu không có chỉ số này thì sử dụng một loại ngoại tệ tương đối ổn định.
- Việc khẳng định lại bắt đầu từ đầu năm tài chính có xác định siêu lạm phát.
- Nếu không còn siêu lạm phát thì ngừng việc khẳng định lại.

24.3.4 Các quy tắc áp dụng cho việc khẳng định lại bảng tổng kết tài sản là:

- Các khoản mục bằng tiền không được khẳng định lại.
- Những tài sản và nợ gắn với chỉ số được khẳng định lại theo thỏa thuận.
- Những khoản không bằng tiền được khẳng định lại theo đơn vị tính toán hiện hành bằng

cách áp dụng những thay đổi chỉ số hoặc đơn vị tiền tệ cho giá trị kết chuyển kể từ ngày có được tài sản (hoặc kỳ khẳng định lại đầu tiên) hoặc giá trị thực tế vào ngày đánh giá.

- Những tài sản không bằng tiền không được khẳng định lại nếu những khoản này được trình bày theo giá trị thuần có thể thực hiện, giá trị thực tế hoặc giá trị có thể thu hồi được vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- Vào đầu kỳ đầu tiên áp dụng các nguyên tắc của IAS 29, các thành phần trong vốn chủ sở hữu, trừ những phần lợi nhuận tích lũy và thặng dư do đánh giá lại được khẳng định lại từ ngày đóng góp.
- Vào cuối kỳ đầu tiên và sau đó, tất cả các thành phần trong vốn của các chủ sở hữu được khẳng định lại từ ngày đóng góp.
- Những thay đổi trong vốn của các chủ sở hữu được tính vào vốn góp cổ phần.

24.3.5 Tất cả các khoản mục trong báo cáo thu nhập được khẳng định lại bằng cách áp dụng chỉ số giá chung được tin dùng từ ngày ghi các khoản mục lần đầu.

24.3.6 Một khoản lãi hoặc lỗ sau khi cân đối các khoản tài sản và nợ ròng bằng tiền được tính vào thu nhập ròng. Khoản này có thể được ước tính bằng cách áp dụng thay đổi chỉ số giá chung vào số bình quân gia quyền của các khoản tài sản/nợ ròng bằng tiền.

KHẸNG ĐỊNH LẠI BÁO CÁO TÀI CHÍNH THEO CHI PHÍ HIỆN TẠI

24.3.7 Các quy tắc áp dụng cho việc khẳng định lại bảng tổng kết tài sản:

- Những khoản mục được trình bày theo chi phí hiện tại không phải khẳng định lại.
- Những khoản mục khác được khẳng định lại theo các quy tắc nêu trên.

24.3.8 Tất cả các khoản được đưa vào báo cáo thu nhập được báo cáo lại theo đơn vị tính toán vào ngày lập bảng tổng kết tài sản bằng cách áp dụng chỉ số giá chung.

24.3.9 Nếu một khoản lỗ/lãi sau khi cân đối các khoản tài sản và nợ ròng bằng tiền được tính theo IAS 15, thì việc điều chỉnh này tạo nên một phần lỗ/lãi sau khi cân đối các khoản ròng bằng tiền được tính theo IAS 29.

24.3.10 Tất cả các dòng tiền được thể hiện bằng đơn vị tính toán vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

24.3.11 Khi một công ty con, một đơn vị hoặc một liên doanh ở nước ngoài của công ty mẹ lập báo cáo trong một nền kinh tế siêu lạm phát, báo cáo tài chính của các đơn vị này trước hết cần được khẳng định lại theo IAS 29 và sau đó chuyển đổi theo tỷ giá đóng cửa như thể đó là các đơn vị nước ngoài theo IAS 21.

24.4 CÔNG BỐ

Những nội dung sau cần được công bố:

- Việc khẳng định lại.
- Việc các số liệu so sánh được khẳng định lại.
- Việc các báo cáo tài chính được dựa trên phương pháp chi phí ban đầu hay phương pháp chi phí hiện tại.
- Việc xác định và mức chỉ số giá hoặc loại tiền tệ ổn định vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- Thay đổi chỉ số giá hoặc loại tiền tệ ổn định trong các năm tài chính trước và năm hiện tại.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC NỀN KINH TẾ SIÊU LẠM PHÁT

Darbrow Inc. được thành lập vào ngày 1/1/20x2 với số vốn góp cổ phần là 40 triệu đôla. Bảng tổng kết tài sản của công ty vào đầu và cuối năm tài chính đầu tiên như sau:

	Đầu kỳ Nghìn đôla	Cuối kỳ Nghìn đôla
Tài sản		
Tài sản, nhà xưởng và thiết bị	60.000	50.000
Hàng tồn kho	30.000	40.000
Các khoản phải thu	<u>50.000</u>	<u>60.000</u>
	<u>140.000</u>	<u>150.000</u>
Nợ và vốn cổ phần		
Vốn cổ phần	40.000	40.000
Lợi nhuận tích lũy	-	10.000
Các khoản đi vay	<u>100.000</u>	<u>100.000</u>
	<u>140.000</u>	<u>150.000</u>

Báo cáo thu nhập cho năm đầu phản ánh các khoản sau:

	Nghìn đôla
Doanh thu	800.000
Chi phí hoạt động	(750.000)
Khấu hao nhà xưởng và thiết bị	<u>(10.000)</u>
Lợi nhuận hoạt động	40.000
Lãi đã trả	<u>(20.000)</u>
Lợi nhuận trước thuế	20.000
Chi phí thuế thu nhập	<u>(10.000)</u>
Lợi nhuận sau thuế	<u>10.000</u>

Các thông tin khác

- Tỷ lệ lạm phát trong năm là 120%.
- Hàng tồn kho thể hiện số lượng mua trong hai tháng, tất cả các khoản mục trong báo cáo thu nhập được lũy kế tròn số trong năm.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TIẾP THEO
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC NỀN KINH TẾ SIÊU LẠM PHÁT

Các báo cáo tài chính có thể được khẳng định lại theo đơn vị tính toán vào ngày lập bảng tổng kết tài sản bằng cách sử dụng một chỉ số giá tin dùng như sau:

BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN

	Ghi vào Nghìn đôla	Khẳng định lại Nghìn đôla	Các phép tính Nghìn đôla
Tài sản			
Tài sản, nhà xưởng, thiết bị	50.000	110.000	2.20/1.00
Hàng tồn kho (Phép tính a)	40.000	41.905	2.20/2.10
Các khoản phải thu	60.000	60.000	
	<u>150.000</u>	<u>211.905</u>	
Nợ và vốn cổ phần			
Vốn cổ phần	40.000	88.000	2.20/1.00
Lợi nhuận tích lũy	10.000	23.905	số dư
Các khoản đi vay	100.000	100.000	
	<u>150.000</u>	<u>211.905</u>	

BÁO CÁO THU NHẬP

	Nghìn đôla	Nghìn đôla	Nghìn đôla
Doanh thu (Phép tính b)	800.000	1.100.000	2.20/1.60
Chi phí hoạt động	(750.000)	(1.031.250)	2.20/1.60
Khấu hao (Phép tính c)	(10.000)	(22.000)	2.20/1.60
Lãi đã trả	(20.000)	(27.500)	2.20/1.60
Chi phí thuế thu nhập	<u>(10.000)</u>	<u>(13.750)</u>	2.20/1.60
Lợi nhuận ròng trước khi khẳng định lại	<u>10.000</u>	5.500	
Lợi nhuận thu được sau khi điều chỉnh lạm phát		<u>18.405</u>	Số dư
Lợi nhuận ròng sau khi khẳng định lại		<u>23.905</u>	

CÁC PHÉP TÍNH

- Chỉ số cho hàng tồn kho
Hàng tồn kho được mua trung bình vào ngày 30/11
Chỉ số vào ngày hôm đó = $1.00 + (1.20 \times 11/12) = 2.10$
- Chỉ số cho thu nhập và chi phí
Trung bình cho cả năm = $1.00 + (1.20 : 2) = 1.60$
- Chỉ số cho khấu hao
Gắn với chỉ số của tài sản, nhà xưởng và thiết bị = 1.00

NỘI DUNG CÔNG BỐ TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC NGÂN HÀNG VÀ CÁC TỔ CHỨC TÍN DỤNG TƯƠNG TỰ (IAS 30)

Cần phải nhấn mạnh rằng tất cả các IAS đều có thể áp dụng cho các ngân hàng, nhất là IAS 32 và 39. Do IAS 30 được soạn thảo trước IAS 32 và 39 nên sẽ có một số yêu cầu chồng chéo, và bất kỳ yêu cầu công bố nào theo IAS 30 (chủ yếu liên quan đến việc phân loại tài sản và nợ theo rủi ro) cũng đều phải được xem là yêu cầu bổ sung (xem phụ lục III ở cuối cuốn sách).

25.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Người sử dụng báo cáo tài chính của các ngân hàng cần hiểu rõ hơn về loại hình hoạt động đặc biệt của một ngân hàng và cụ thể là khả năng thực hiện nghĩa vụ đến hạn và khả năng thanh khoản và mức độ rủi ro tương đối gắn với các mảng hoạt động khác nhau của ngân hàng. Mục đích của chuẩn mực này là:

- Đưa ra các yêu cầu báo cáo cho một ngân hàng.
- Khuyến khích ban quản lý đưa ra nhận xét về các báo cáo tài chính diễn giải về cách thức quản lý và kiểm soát tính thanh khoản và khả năng thực hiện nghĩa vụ đến hạn cũng như mô tả một bức tranh đầy đủ về những rủi ro đi kèm với các hoạt động của ngân hàng.

Các ngân hàng chịu những rủi ro hoạt động và tài chính khác nhau. Mặc dù có một số loại rủi ro của ngành ngân hàng có thể được phản ánh trong các báo cáo tài chính, người sử dụng sẽ hiểu rõ hơn nếu ban quản lý đưa ra nhận xét trình bày cách thức quản lý và kiểm soát những rủi ro này. Mặc dù nhận xét về quản lý chỉ được khuyến nghị theo IAS 30, nhưng hiện nay là một yêu cầu công bố bắt buộc trong IAS 32, đoạn 43A.

Chuẩn mực này áp dụng cho các cơ sở tài chính ngân hàng. Các ngân hàng được định nghĩa là các định chế tài chính, trong số những hoạt động khác, nhận tiền gửi và vay của công chúng nhằm mục đích cho vay và đầu tư trong phạm vi quy định trong luật pháp và ngân hàng hoặc luật pháp tương tự.

25.3.1 Chuẩn mực này không xây dựng các tiêu chí ghi nhận và đánh giá cụ thể cho các ngân hàng vì các nguyên tắc kế toán giống hệt nhau (như đã đưa ra trong các chuẩn mực khác) cần được các ngân hàng áp dụng cho việc ghi nhận các giao dịch và sự kiện. Vì vậy IAS này chỉ quy định cho việc công bố thông tin.

25.3.2 Mặc dù một ngân hàng chịu sự kiểm soát và cung cấp thông tin cho các cơ quan quản lý, những thông tin này không phải lúc nào cũng có thể cung cấp cho mọi đối tượng sử dụng. Vì vậy, nội dung công bố trong các báo cáo tài chính cần phải dễ hiểu đủ để đáp ứng nhu cầu của người sử dụng (theo những giới hạn chấp nhận được).

25.3.1 Thuộc hình thức dự kế toán cần công bố cơ sở lập báo cáo tài chính, bao gồm:

- Ghi nhận các loại thu nhập chính.
- Định giá chứng khoán đầu tư và giao dịch.
- Phân biệt các giao dịch và sự kiện dẫn đến việc ghi nhận các tài sản và nợ (các khoản mục trong bảng tổng kết tài sản) với những giao dịch và sự kiện chỉ mang lại những khoản bất thường và các khoản cam kết (các khoản mục ngoài bảng)

- Việc xác định lỗ theo các khoản vay và tạm ứng và xoá các khoản vay và tạm ứng không thể thu hồi được.
- Việc xác định chi phí cho những rủi ro chung của ngân hàng và kế toán các khoản phí đó.

25.4.2 Báo cáo thu nhập cần tập hợp thu nhập và chi phí theo tính chất và công bố giá trị các loại thu nhập và chi phí chính. Ngoài các yêu cầu trong những IAS khác, báo cáo thu nhập hoặc thuyết minh cần có:

- Lãi và thu nhập tương tự.
- Chi phí trả lãi và những chi phí tương tự.
- Thu nhập cổ tức.
- Thu nhập phí và hoa hồng.
- Trả phí, và chi phí hoa hồng.
- Lợi nhuận trừ đi lỗ phát sinh từ giao dịch mua bán chứng khoán.
- Lợi nhuận trừ đi lỗ phát sinh từ đầu tư chứng khoán.
- Lợi nhuận trừ đi lỗ phát sinh từ giao dịch mua bán ngoại tệ.
- Các loại thu nhập hoạt động khác.
- Lỗ từ các khoản cho vay và tạm ứng.
- Chi phí quản lý hành chính chung.
- Các chi phí hoạt động khác.

Các khoản chi phí và thu nhập không được bù trừ cho nhau trừ những khoản liên quan tới tự bảo hiểm rủi ro và các tài sản và nợ đã được bù trừ trong bảng tổng kết tài sản.

Các khoản lỗ và lãi sau thường được báo cáo theo phương pháp bù trừ.

- Các khoản thanh lý và thay đổi giá trị kết chuyển của giao dịch mua bán chứng khoán.
- Các khoản thanh lý chứng khoán đầu tư.
- Kinh doanh ngoại tệ.

Ban quản lý cần đưa ra nhận xét về các mức lãi suất trung bình, trung bình tài sản sinh lãi và trung bình các khoản nợ chịu lãi trong kỳ.

25.4.3 Bảng tổng kết tài sản cần tập hợp các tài sản và nợ theo tính chất và liệt kê các khoản này theo thứ tự phản ánh tính thanh khoản tương đối của chúng. Ngoài các yêu cầu trong các IAS khác, bảng tổng kết tài sản hoặc thuyết minh phải nêu:

- Tài sản
 - Tiền mặt và số dư tại Ngân hàng trung ương.
 - Tín phiếu kho bạc và các loại tín phiếu khác đủ điều kiện chiết khấu lại với Ngân hàng trung ương.
 - Chứng khoán chính phủ và các loại chứng khoán khác được giữ cho mục đích mua bán.
 - Phát hành, cho vay và tạm ứng cho các ngân hàng khác.
 - Phát hành ra thị trường tiền tệ.
 - Cho vay và tạm ứng cho khách hàng.
 - Chứng khoán đầu tư.
- Nợ
 - Tiền gửi của các ngân hàng khác.
 - Các khoản tiền gửi khác trên thị trường tiền tệ.
 - Các khoản nợ các đối tượng gửi tiền khác khác.
 - Chứng chỉ tiền gửi.
 - Kỳ phiếu và các khoản nợ khác có chứng từ.
 - Các nguồn đi vay khác.

Tài sản và nợ chỉ có thể bù trừ khi:

- có quyền hợp pháp được bù trừ, và
- có dự tính chuyển thành tiền một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ theo phương pháp bù trừ.

Công bố giá trị thị trường của chứng khoán giao dịch và chứng khoán đầu tư khả mại nếu khác với giá trị sổ sách.

25.4.4 Công bố các khoản bất thường và cam kết sau theo yêu cầu của IAS 37 cũng như các khoản mục ngoại bảng:

- Tính chất và số lượng cam kết cấp tín dụng không thể huỷ ngang.
- Tính chất và số lượng các khoản nợ bất thường và cam kết phát sinh từ các khoản mục ngoại bảng như:
 - Thay thế tín dụng trực tiếp bao gồm bảo lãnh chung cho các khoản nợ, bảo lãnh chấp nhận ngân hàng, thư tín dụng dự phòng để bảo lãnh tài chính cho các khoản vay và chứng khoán.
 - Một số khoản nợ bất thường liên quan đến giao dịch bao gồm trái phiếu công trình, trái phiếu đầu thầu, trái phiếu bảo đảm, thư tín dụng dự phòng liên quan đến các giao dịch cụ thể.
 - Các khoản nợ bất thường ngắn hạn, tự thanh khoản liên quan đến giao dịch phát sinh từ việc lưu chuyển hàng hoá ví dụ như tín dụng chứng từ lấy việc giao hàng làm đảm bảo.
 - Các thoả thuận bán và mua lại không được ghi nhận trong bảng tổng kết tài sản.
 - Lãi và các tài khoản khác liên quan đến tỷ giá hối đoái bao gồm các hợp đồng trao đổi, hợp đồng lựa chọn và hợp đồng tương lai.
 - Các cam kết khác, các hợp đồng bảo hiểm nợ và các hợp đồng bảo lãnh tuần hoàn.

25.4.5 Công bố bản phân tích tài sản và nợ theo các nhóm kỳ hạn tương ứng dựa theo thời hạn còn lại vào ngày lập bảng tổng kết tài sản cho đến ngày đáo hạn hợp đồng. Ví dụ về các thời hạn được sử dụng:

- Cho tới 1 tháng.
- Từ 1 đến 3 tháng.
- Từ 3 tháng đến 1 năm.
- Từ 1 đến 5 năm.
- Từ 5 năm trở lên.

Thời gian đáo hạn có thể được thể hiện theo thời gian còn lại cho đến ngày thanh toán, thời hạn ban đầu cho tới ngày thanh toán hoặc thời gian còn lại cho ngày tiếp theo sau khi lãi suất được thay đổi.

Trong bản nhận xét, ban quản lý cần cung cấp thông tin về thời hạn hiệu lực và cách thức quản lý và kiểm soát rủi ro và nguy cơ đi kèm với các mức lãi suất và thời gian đáo hạn khác nhau.

25.4.6 Công bố bất kỳ mảng tập trung quan trọng nào trong tài sản, nợ và tài khoản ngoại bảng của ngân hàng về mặt địa lý, nhóm khách hàng, và nhóm ngành hoặc các mảng tập trung rủi ro khác. Ngân hàng cần công bố giá trị của các khoản ngoại tệ ròng có nguy cơ rủi ro lớn.

25.4.7 Ngân hàng cần công bố những thông tin liên quan đến lỗ từ các khoản vay và tạm ứng như sau:

- Chi tiết về thay đổi các khoản dự phòng cho lỗ từ các khoản vay và tạm ứng trong kỳ, công bố riêng:
 - Số lượng được ghi nhận là dự phòng cho kỳ hiện tại.
 - Số lượng được xoá cho các khoản không có khả năng thu hồi được.

- Số lượng ghi có cho các khoản được thu hồi.
 - Tổng giá trị dự phòng do tổn thất từ các khoản vay và tạm ứng vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
 - Tổng giá trị các khoản vay và tạm ứng không có tích lũy lãi, phương pháp sử dụng để xác định giá trị sổ sách.
- 25.4.8 Số lượng dành riêng cho rủi ro chung trong ngành ngân hàng (bao gồm tổn thất trong tương lai và những khoản rủi ro và bất thường khác không thể dự đoán được, ngoài những khoản phải được tích lũy theo IAS 37) cần được công bố riêng như những khoản trích lập lợi nhuận tích lũy. Bất kỳ khoản giảm trừ nào từ những khoản này đều được ghi có trực tiếp vào lợi nhuận tích lũy.
- 25.4.9 Công bố tổng giá trị nợ được đảm bảo, tính chất và giá trị sổ sách của những tài sản được thế chấp làm đảm bảo.
- 25.4.10 Nếu ngân hàng tham gia vào các hoạt động tín thác lớn, sự việc này và quy mô của các hoạt động cần được công bố.
- 25.4.11 Tuân thủ các yêu cầu của IAS 24. Các yếu tố sau thường được công bố cho các giao dịch của các bên liên quan:
- Chính sách cho vay của ngân hàng.
 - Số lượng được tính vào hoặc tỷ lệ của:
 - Các khoản vay và tạm ứng, tiền gửi, chấp nhận và kỳ phiếu.
 - Các loại thu nhập chính, chi phí lãi, hoa hồng đã trả.
 - Chi phí được công nhận trong kỳ đối với những khoản lỗ từ các khoản cho vay và tạm ứng và số lượng dự phòng vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
 - Các khoản cam kết không thể huỷ ngang và các khoản bất thường, các khoản cam kết phát sinh từ các khoản ngoại bảng.

Phụ lục III của cuốn hướng dẫn này có bảng tóm tắt và kết hợp các yêu cầu công bố của IAS 1, 30, 32 và 39 theo loại rủi ro cho việc trình bày các báo cáo tài chính của các ngân hàng và các tổ chức tương tự.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

NỘI DUNG CÔNG BỐ TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC NGÂN HÀNG VÀ CÁC TỔ CHỨC TÍN DỤNG TƯƠNG TỰ

Những đoạn trích dưới đây lấy từ báo cáo tài chính năm của ngân hàng liên quan đến “Các khoản tạm ứng” được trình bày thành những tài sản được công bố riêng trên bảng tổng kết tài sản:

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN

1. Các khoản tạm ứng không chắc chắn

Các khoản tạm ứng được xác định sau khi trừ đi các khoản dự phòng chung và chi tiết. Các khoản dự phòng chi tiết được lập cho các khoản tạm ứng được xác định là không chắc chắn. Các khoản dự phòng chung được duy trì để bù đắp cho những tổn thất tiềm tàng, mặc dù không được xác định chi tiết, có thể được trình bày trong bất kỳ danh mục tạm ứng nào. Tích lũy lãi từ các khoản tạm ứng được dừng lại khi khả năng thu hồi khoản tạm ứng trở nên không chắc chắn.

Các khoản tạm ứng được xoá đi khi khả năng thu hồi bất kỳ khoản đáng kể nào trở nên khó thực hiện. Tài sản chiếm dụng lại, bao gồm cả tài sản đang sở hữu, được báo cáo theo mức thấp hơn giữa chi phí và giá trị thuần có thể thực hiện.

THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

	Triệu đô la
2. Các khoản tạm ứng	
Thấu chi và thẻ tín dụng	16.000
Các khoản cho vay bằng ngoại tệ	5.000
Cho vay trả góp	22.000
Cầm cố	58.000
Cho vay qua đêm	2.000
Cho vay dự án	3.000
Các khoản khác	10.000
	116.000
Dự phòng các khoản tạm ứng khó đòi và không chắc chắn (tham khảo thuyết minh số 4)	
• Dự phòng chi tiết	5.000
• Dự phòng chung	1.800
	109.200
2.1 Phân tích theo ngành	
Nông nghiệp	3.000
Xây dựng và bất động sản	2.000
Tiêu dùng	77.000
Tài chính	9.000
Sản xuất	7.000
Dịch vụ	7.000
Vận tải	2.000
Bán buôn	4.000
Các ngành khác	5.000
	116.000

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TIẾP THEO
NỘI DUNG CÔNG BỐ TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC NGÂN
HÀNG VÀ CÁC TỔ CHỨC TÍN DỤNG TƯƠNG TỰ

2.2 Phân tích thời gian đáo hạn

Trong vòng 1 năm	33.000
Từ 1 đến 5 năm	28.000
Trên 5 năm	55.000
	<u>116.000</u>

2.3 Phân tích theo khu vực địa lý

Trung Á	114.000
Các nước châu Á khác	100
Châu Âu	700
Châu Phi	800
Châu Mỹ	400
	<u>116.000</u>

Phân tích thời gian đáo hạn được dựa trên thời gian còn lại tính từ cuối năm cho đến ngày đáo hạn hợp đồng.

3. Các khoản tạm ứng không sinh lời

	Số dư gộp	Số dư không thực hiện	Đảm bảo	Dự phòng đã lập
	Triệu đôla	Triệu đôla	Triệu đôla	Triệu đôla
Thấu chi và thẻ tín dụng	16.000	2.000	1.300	1.000
Cho vay trả góp	22.000	1.000	900	500
Cầm cố	58.000	5.000	6.700	2.500
Các khoản khác	20.000	2.000	1.200	1.000
	<u>116.000</u>	<u>10.000</u>	<u>10.100</u>	<u>5.000</u>

4. Dự phòng cho các khoản tạm ứng khó đòi và không chắc chắn

	Triệu đôla
Số dư	
Số dư đầu năm	5.600
Số được xoá trong năm	(1.100)
	4.500
Dự phòng đã lập trong năm	2.300
Số dư cuối năm	<u>6.800</u>
Bao gồm:	
• Dự phòng chi tiết	5.000
• Dự phòng chung	1.800
	<u>6.800</u>
Tính vào báo cáo thu nhập	
Dự phòng đã lập trong năm hiện tại	2.300
Thu hồi các khoản tạm ứng đã xoá trước đây (400)	(400)
	<u>1.900</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TIẾP THEO

NỘI DUNG CÔNG BỐ TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC NGÂN HÀNG VÀ CÁC TỔ CHỨC TÍN DỤNG TƯƠNG TỰ

Tính hữu ích của các nội dung công bố nêu trên được đánh giá như sau:

- a. IAS 30, đoạn 30: Phân tích tài sản theo phân nhóm đáo hạn theo thời gian (Thuyết minh số 2.2).

Thời gian đáo hạn của tài sản và nợ và khả năng thay thế các khoản nợ khi đến hạn, với một mức chi phí có thể chấp nhận được, là những yếu tố quan trọng trong việc đánh giá tính thanh khoản của một ngân hàng và rủi ro của ngân hàng trước những thay đổi lãi suất và tỷ giá hối đoái.

- b. IAS 30, đoạn 40: Các mảng tập trung đáng kể của tài sản theo các khu vực địa lý và nhóm khách hàng/nhóm ngành (Thuyết minh số 2.1 và 2.3).

Thông tin này là một chỉ báo hữu ích về những rủi ro tiềm ẩn trong việc chuyển thành tiền những tài sản và nguồn vốn mà ngân hàng có thể sử dụng.

- c. IAS 30, đoạn 43(a): Chế độ kế toán cho việc ghi nhận và xoá các khoản vay và tạm ứng không thể thu hồi (Thuyết minh số 1).

Chế độ kế toán này giúp cho người sử dụng hiểu được cách thức phản ánh các giao dịch và sự kiện trong các báo cáo tài chính.

- d. IAS 30, đoạn 43(b): Chi tiết về những thay đổi trong khoản dự phòng cho tổn thất từ các khoản vay và tạm ứng trong kỳ; công bố riêng số lượng được ghi nhận là chi phí trong kỳ, số lượng trả cho những khoản vay và tạm ứng trong kỳ đã được xoá; và số lượng được ghi có trong kỳ đối với những khoản vay và tạm ứng đã được xoá trước đây nhưng đã được thu hồi (Thuyết minh số 4).

Người sử dụng báo cáo tài chính của ngân hàng cần biết về ảnh hưởng của tổn thất từ những khoản vay và tạm ứng đến tình trạng tài chính và hoạt động của ngân hàng; nó giúp người sử dụng đánh giá tính hiệu quả trong việc sử dụng nguồn vốn của ngân hàng.

- e. IAS 30, đoạn 43(c): Tổng số dự phòng tổn thất do các khoản vay và tạm ứng vào ngày lập bảng tổng kết tài sản (Thuyết minh số 4).

Khối lượng tổn thất tiềm tàng trong những khoản nợ khó đòi trong tương lai được phản ánh trong bảng tổng kết tài sản.

- f. IAS 30, đoạn 43(d): Tổng số được tính vào bảng tổng kết tài sản cho những khoản vay và tạm ứng không tích lũy lãi và phương pháp sử dụng để xác định giá trị sổ sách của những khoản vay và tạm ứng này (Thuyết minh số 1 và 3).

Ảnh hưởng của việc không tích lũy lãi đến báo cáo thu nhập cũng được phản ánh.

BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO CÁC KHOẢN PHÂN CHIA QUYỀN LỢI TRONG CÁC LIÊN DOANH (IAS 31)

26.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Các phương pháp hạch toán kế toán có thể lựa chọn cho các liên doanh được quy định. Mục đích chính là cung cấp cho người sử dụng những thông tin về phân chia quyền lợi giữa những người chủ đầu tư (các bên tham gia liên doanh) đối với thu nhập và tài sản thuần cơ bản của liên doanh.

26.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS này áp dụng cho các khoản phân chia lợi ích trong các liên doanh và việc báo cáo về tài sản, nợ, thu nhập và chi phí, không tính đến cơ cấu hoặc hình thức của các đơn vị này (chú trọng nội dung hơn hình thức). Liên doanh là một thoả thuận theo hợp đồng giữa hai hoặc nhiều bên cam kết thực hiện một hoạt động kinh tế dưới sự kiểm soát chung.

26.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

26.3.1 Dưới đây là các đặc điểm chung của tất cả các liên doanh:

- Hai hoặc nhiều liên doanh chịu sự ràng buộc bởi một thoả thuận theo hợp đồng.
- Thoả thuận này thiết lập việc kiểm soát chung, tức là thoả thuận theo hợp đồng về việc phân chia quyền kiểm soát đối với liên doanh trong đó không có bên nào trong các bên được thực hiện quyền kiểm soát đơn phương.

26.3.2 Việc có một thoả thuận theo hợp đồng giúp phân biệt các liên doanh với các đơn vị liên kết. Thoả thuận này thường ở dạng văn bản và quy định những vấn đề như:

- Hoạt động, thời hạn và báo cáo.
- Bổ nhiệm thành viên hội đồng quản trị hoặc cơ quan tương đương và quyền biểu quyết.
- Góp vốn của các bên tham gia liên doanh.
- Phân chia giữa các bên liên doanh đối với sản phẩm, thu nhập, chi phí hoặc kết quả của liên doanh.

26.3.3 Các liên doanh có thể có nhiều hình thức và cơ cấu khác nhau, đó là các hoạt động, tài sản và các đơn vị chịu sự kiểm soát chung.

26.3.4 Các hoạt động chịu sự kiểm soát chung liên quan đến việc sử dụng các nguồn vốn của các bên tham gia liên doanh chứ không phải thiết lập cơ cấu riêng. Ví dụ khi hai hoặc nhiều bên kết hợp các nguồn vốn và nỗ lực để sản xuất, tiếp thị và cùng bán một sản phẩm. Về mặt quyền lợi trong các hoạt động kiểm soát chung, một bên liên doanh cần ghi nhận trong báo cáo tài chính của riêng mình và trong báo cáo tài chính tổng hợp:

- Tài sản do đơn vị quản lý.
- Nợ do đơn vị phát sinh.
- Chi phí do đơn vị phát sinh.
- Phần phân chia thu nhập mà đơn vị thu được.

26.3.5 Các tài sản cùng chịu sự kiểm soát chung: Một số liên doanh tham gia cùng kiểm soát và sở hữu chung một hoặc nhiều tài sản có được để hoặc dành cho các mục đích của liên doanh (ví dụ các nhà máy có chung một đường tàu). Việc thành lập một doanh nghiệp riêng là không cần thiết. Một bên tham gia liên doanh cần ghi nhận trong báo cáo tài chính của riêng mình

và báo cáo tài chính tổng hợp những nội dung sau:

- Phần tài sản của mình.
- Bất kỳ khoản nợ nào phát sinh cho đơn vị.
- Phần nghĩa vụ nợ của liên doanh phát sinh cùng với các bên tham gia liên doanh khác.
- Bất kỳ khoản thu nhập nào đơn vị nhận được từ liên doanh.
- Phần chi phí phát sinh trong liên doanh ứng với phần đóng góp của đơn vị đó.
- Bất kỳ khoản chi phí nào phát sinh trong đơn vị có liên quan tới quyền lợi của đơn vị trong liên doanh.

26.3.6 Các đơn vị cùng chịu sự kiểm soát chung: Đó là một liên doanh được thực hiện thông qua một doanh nghiệp riêng trong đó từng bên liên doanh sở hữu một phần lợi ích. Ví dụ cho trường hợp này là khi hai doanh nghiệp hợp nhất hoạt động trong một ngành kinh doanh cụ thể bằng cách chuyển giao tài sản và nợ vào một liên doanh. Bên liên doanh báo cáo quyền lợi của mình trong đơn vị được kiểm soát chung bằng cách lựa chọn một trong những phương pháp sau:

- Phương pháp chuẩn: Hợp nhất theo tỷ lệ, trong đó phần chia của từng bên tham gia liên doanh đối với từng loại tài sản, nợ, thu nhập, chi phí và dòng tiền của đơn vị chịu kiểm soát chung được kết hợp với các khoản mục tương tự của bên liên doanh đó hoặc được báo cáo riêng. Các nguyên tắc sau được áp dụng:
 - Có thể sử dụng hai hình thức, đó là:
 - kết hợp các khoản mục theo từng dòng, hoặc
 - các khoản mục của riêng từng dòng.
 - Lợi ích trong các liên doanh được đưa vào các báo cáo tài chính tổng hợp của bên tham gia liên doanh, ngay cả nếu đơn vị này không có công ty con.
 - Bắt đầu việc hợp nhất theo tỷ lệ khi bên tham gia liên doanh được cùng kiểm soát.
 - Dừng việc hợp nhất theo tỷ lệ khi bên tham gia liên doanh không còn được kiểm soát chung.
 - Nhì u bư'c h, p nh' t theo t' l, tương t, như c'c bư'c h, p nh' t đư'c quyđ nht trong IAS 2
 - Tài sản và nợ chỉ được bù trừ khi:
 - có quyền hợp pháp để bù trừ, và
 - có khả năng chuyển thành tiền một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ theo phương pháp bù trừ.
- Phương pháp thay thế: Phương pháp vốn cổ phần là một phương pháp được phép thay thế nhưng không được khuyến khích dùng. Phương pháp này phải ngừng áp dụng khi bên tham gia liên doanh không còn quyền kiểm soát chung hoặc không còn ảnh hưởng quan trọng.

Có hai trường hợp ngoại trừ đối với cả hai phương pháp kế toán:

- Báo cáo về một liên doanh như một khoản đầu tư theo (IAS 39) nếu:
 - Mua vào và giữ lại để sau đó đem bán lại trong tương lai gần.
 - Liên doanh hoạt động theo những hạn chế nghiêm ngặt áp dụng lâu dài làm tổn hại đáng kể đến khả năng chuyển giao vốn cho bên tham gia liên doanh.
- Khi liên doanh trở thành một công ty con thì sẽ được báo cáo theo IAS 27.

26.3.7 Những yếu tố cân nhắc về kế toán chung được áp dụng:

- Các giao dịch giữa một bên tham gia liên doanh và một liên doanh được hạch toán như sau:
 - Xoá phần phân chia của các bên tham gia liên doanh đối với lợi nhuận chưa thực hiện có từ việc bán hoặc đóng góp tài sản vào một liên doanh.
 - Xóa toàn bộ phần lỗ chưa thực hiện từ việc bán hoặc góp tài sản vào một liên doanh.
 - Xóa phần phân chia của bên tham gia liên doanh đối với lợi nhuận hoặc lỗ từ việc bán tài sản của một liên doanh bán cho bên tham gia liên doanh.

- SIC 13 đề cập đến ảnh hưởng về mặt kế toán của các khoản đóng góp không bằng tiền từ các bên tham gia liên doanh.
- Một nhà đầu tư trong liên doanh, không có quyền kiểm soát chung, cần báo cáo phần lợi ích của mình trong một liên doanh trong báo cáo tài chính tổng hợp theo IAS 39 hoặc, trường hợp có ảnh hưởng quan trọng thì theo IAS 28. Trong báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư, khoản đầu tư cũng có thể được báo cáo theo chi phí.
- Các nhà điều hành hoặc quản lý một liên doanh cần kế toán bất kỳ khoản phí nào như một khoản doanh thu theo IAS 18.

26.4 CÔNG BỐ

Những nội dung sau cần được công bố:

- Số lượng các khoản nợ bất thường sau đây (IAS 37) được trình bày tách biệt với các khoản khác:
 - Phát sinh cùng với các bên tham gia liên doanh khác.
 - Chia sẻ các khoản nợ bất thường của liên doanh.
 - Các khoản nợ bất thường của các bên tham gia liên doanh khác.
- Số lượng các khoản cam kết sau:
 - Phát sinh cùng với các bên tham gia liên doanh khác.
 - Cùng chung các cam kết của liên doanh.
- Liệt kê các liên doanh quan trọng:
 - Tên.
 - Diễn giải về lợi ích trong tất cả các liên doanh.
 - Tỷ lệ sở hữu.
- Khi sử dụng mẫu báo cáo theo từng dòng hoặc phương pháp vốn cổ phần bên tham gia liên doanh cần phải công bố tổng số của từng loại tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn, nợ ngắn hạn, nợ dài hạn, thu nhập, chi phí liên quan đến các liên doanh.
- Trường hợp không đưa ra báo cáo tài chính tổng hợp (vì không có công ty con) bên tham gia liên doanh vẫn phải công bố những thông tin trên.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO CÁC KHOẢN PHÂN CHIA QUYỀN LỢI TRONG CÁC LIÊN DOANH

Techno Inc. được thành lập sau khi ba công ty thiết kế công trình độc lập quyết định tập hợp kiến thức của mình để thực hiện và tiếp thị công nghệ mới. Ba công ty này có phần quyền lợi trong vốn cổ phần của Techno Inc. tại thời điểm thành lập như nhau:

- Electro Inc. 30%
- Mechan Inc. 40%
- Civil Inc. 30%

Những thông tin sau được lấy từ các báo cáo tài chính của Techno Inc. và một trong những công ty sở hữu nó là Mechan Inc.

BÁO CÁO THU NHẬP TÓM TẮT CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 30/6/20x1

	Mechan Inc. Nghìn đôla	Techno Inc. Nghìn đôla
Doanh thu	3.100	980
Chi phí bán hàng	<u>(1.800)</u>	<u>(610)</u>
Lợi nhuận gộp	1.300	370
Các loại thu nhập hoạt động khác	150	-
Chi phí hoạt động	<u>(850)</u>	<u>(170)</u>
Lợi nhuận trước thuế	600	200
Chi phí thuế thu nhập	<u>(250)</u>	<u>(90)</u>
Lợi nhuận ròng của cả kỳ	<u>350</u>	<u>110</u>

Trong năm, Mechan Inc. bán cho Techno Inc. số hàng tồn kho với trị giá theo hoá đơn là 600.000 đôla. Một khoản 240.000 đôla được nhập vào hàng tồn kho của Techno Inc. ngày 30/6/20x1 - là số hàng tồn kho mua của Mechan Inc. với mức chênh lệch lợi nhuận 20%. Thuế suất thu nhập là 30%.

Trong năm Techno Inc. trả một khoản chi phí hành chính 120.000 đôla cho Mechan Inc. Khoản này được đưa vào "Thu nhập hoạt động khác".

Để tập hợp kết quả của Techno Inc. và Mechan Inc., những vấn đề sau sẽ cần được giải quyết:

- Techno Inc. là một đơn vị liên kết hay liên doanh khi lập báo cáo tài chính?
- Phương pháp nào thích hợp cho việc tập hợp kết quả?
- Các giao dịch trên của các công ty được ghi chép và trình bày như thế nào cho mục đích báo cáo tài chính trong báo cáo thu nhập tổng hợp?

Vấn đề thứ nhất: Một thoả thuận theo hợp đồng với các bên tham gia thực hiện một hoạt động kinh tế chịu sự kiểm soát chung, sẽ giúp phân biệt một liên doanh với một đơn vị liên kết. Không một bên nào trong các bên liên doanh có thể thực hiện việc kiểm soát đơn phương. Tuy nhiên trong trường hợp không có thoả thuận theo hợp đồng, đầu tư sẽ được coi là một đơn vị liên kết vì nhà đầu tư nắm giữ trên 20% quyền biểu quyết và vì vậy được cho là có ảnh hưởng quan trọng đến đơn vị được đầu tư.

Vấn đề thứ hai: Nếu Techno Inc. được coi là một liên doanh, phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ sẽ được sử dụng. Phương pháp vốn cổ phần là phương pháp được phép sử dụng thay thế. Tuy nhiên, nếu Techno Inc. được coi là một đơn vị liên kết, thì phương pháp vốn cổ phần sẽ được sử dụng.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TIẾP THEO
BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO CÁC KHOẢN PHÂN CHIA QUYỀN LỢI
TRONG CÁC LIÊN DOANH

Vấn đề thứ ba: Để minh họa, giả sử rằng Techno Inc. là một liên doanh.

BÁO CÁO THU NHẬP TỔNG HỢP CHO NĂM TÀI CHÍNH KẾT THÚC NGÀY 30/6/20x1

	Nghìn đôla
Doanh thu (Phép tính a)	3.252
Chi phí bán hàng (Phép tính b)	<u>(1.820)</u>
Lợi nhuận gộp	1.432
Các loại thu nhập hoạt động khác (Phép tính c)	102
Chi phí hoạt động (Phép tính d)	<u>(870)</u>
Lợi nhuận trước thuế	664
Chi phí thuế thu nhập (Phép tính e)	<u>(281)</u>
Lợi nhuận ròng của cả kỳ	<u><u>383</u></u>

NHẬN XÉT

- Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ được áp dụng bằng cách cộng thêm 40% của các khoản trong báo cáo thu nhập của Techno Inc. vào các khoản của Mechan Inc..
- Các giao dịch giữa các công ty được xử lý bằng cách ghi bút toán vào nhật ký hợp nhất như sau:

	Ghi nợ Nghìn đôla	Ghi có Nghìn đôla
Bán hàng (40% x 600)	240	
Chi phí bán hàng		240
(Trừ phần bán hàng trong nội bộ tập đoàn)		
Chi phí bán hàng (40% x 20/120x240)	16	
Hàng tồn kho		16
(Trừ lợi nhuận chưa thực hiện được trong hàng tồn kho)		
Thuế trả chậm (bảng tổng kết tài sản) (30% x 16)	4,8	
Chi phí thuế thu nhập (báo cáo thu nhập)		4,8
(Ảnh hưởng thuế đến việc xoá phần lợi nhuận chưa thực hiện)		

- Chi phí quản lý hành chính được xoá đi bằng cách trừ đi các thu nhập hoạt động khác của Mechan Inc. trong tổng chi phí, tức là 48.000 đôla và giảm chi phí hoạt động tương ứng. Ảnh hưởng ròng đến lợi nhuận tổng hợp là 0.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TIẾP THEO
BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO CÁC KHOẢN PHÂN CHIA QUYỀN LỢI
TRONG CÁC LIÊN DOANH

CÁC PHÉP TÍNH

Nghìn đôla

a. Bán hàng

Mechan	3.100
Bán trong nội bộ tập đoàn (40% x 600)	(240)
Techno (40% x 980)	<u>392</u>
	<u><u>3.252</u></u>

b. Chi phí bán hàng

Mechan	1.800
Bán trong nội bộ tập đoàn	(240)
Lợi nhuận chưa thực hiện (40% x 20/120 x 240)	16
Techno (40% x 610)	<u>244</u>
	<u><u>1.820</u></u>

c. Thu nhập hoạt động khác

Mechan	150
Chi phí trong nội bộ tập đoàn (40% x 120)	<u>(48)</u>
	<u><u>102</u></u>

d. Chi phí hoạt động

Mechan	850
Techno (40% x 170)	68
Phí trong nội bộ tập đoàn (40% x 120)	<u>(48)</u>
	<u><u>870</u></u>

e. Chi phí thuê thu nhập

Mechan	250
Lợi nhuận chưa thực hiện (30% x 16 đã làm tròn lên)	(5)
Techno (40% x 90)	<u>36</u>
	<u><u>281</u></u>

CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY (IAS 32)

IAS 32 và 39 đã được ban hành thành những chuẩn mực riêng nhưng trong thực tiễn được áp dụng như một đơn vị do 2 chuẩn mực này xử lý các trường hợp kế toán giống hệt nhau. IAS 39 qui định cho việc ghi nhận và tính toán các công cụ tài chính và ngoài ra còn gồm có một số nội dung công bố bổ sung cho những nội dung theo yêu cầu của IAS 32. Những yêu cầu được nêu trong chương này để cung cấp đầy đủ tất cả các nội dung về công bố và trình bày liên quan tới các công cụ tài chính.

27.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Người sử dụng cần thông tin để nâng cao hiểu biết về tầm quan trọng của các công cụ tài chính trong và ngoài bảng liên quan đến tình trạng tài chính của một doanh nghiệp, hoạt động và lưu chuyển tiền tệ, đánh giá khối lượng, thời gian và tính chắc chắn của các dòng lưu chuyển tiền tệ trong tương lai gắn liền với các công cụ đó. IAS này:

- Đưa ra các yêu cầu cho việc trình bày các công cụ tài chính trong bảng tổng kết tài sản.
- Xác định thông tin cần được công bố về các công cụ tài chính cả trong bảng (được ghi nhận) và cả ngoài bảng (chưa được ghi nhận).

27.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS quy định cho tất cả các loại công cụ tài chính, cả những loại được ghi nhận, và chưa được công nhận. Một công cụ tài chính là bất kỳ hợp đồng nào mang lại một tài sản tài chính cho doanh nghiệp và một khoản nợ tài chính hoặc công cụ vốn cổ phần cho một doanh nghiệp khác.

27.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

27.3.1 Một tài sản tài chính là bất kỳ tài sản nào là:

- tiền mặt (ví dụ tiền gửi ngân hàng),
- một quyền theo hợp đồng để thu được tiền mặt hoặc một tài sản tài chính (ví dụ một khoản thu nợ và công cụ phái sinh),
- quyền theo hợp đồng đem trao đổi công cụ tài chính theo các điều kiện có lợi tiềm tàng, hoặc
- một công cụ vốn cổ phần của một doanh nghiệp khác (ví dụ đầu tư vào cổ phiếu).

Các tài sản vật chất (ví dụ hàng tồn kho và sáng chế) không phải là những tài sản tài chính, vì những tài sản này không mang lại cho hiện tại quyền thu tiền mặt hoặc các tài sản tài chính khác.

27.3.2 Một khoản nợ tài chính là một nghĩa vụ theo hợp đồng để:

- giao một tài sản tài chính bất kỳ (ví dụ một nghĩa vụ nợ và công cụ phái sinh) hoặc
- trao đổi các công cụ tài chính theo các điều kiện có khả năng bất lợi.

Các khoản nợ phát sinh do yêu cầu luật định (ví dụ thuế thu nhập) không phải các khoản nợ tài chính vì không theo hợp đồng.

27.3.3 Một công cụ vốn là bất kỳ hợp đồng nào cho thấy phần lợi ích còn lại trong các tài sản của doanh nghiệp sau khi trừ đi tất cả các khoản nợ. Nghĩa vụ phát hành công cụ vốn cổ phần không phải là nghĩa vụ nợ tài chính do nghĩa vụ này dẫn đến việc làm tăng vốn cổ phần và không gây tổn thất cho doanh nghiệp.

27.3.4 Tổ chức phát hành một công cụ tài chính cần phân loại công cụ này hoặc các thành phần của công cụ như một khoản nợ hoặc vốn theo:

- Nội dung của thoả thuận theo hợp đồng khi ghi nhận lần đầu.
- Các định nghĩa nêu ở trên.

Quy tắc chú trọng nội dung hơn hình thức điều chỉnh việc phân loại (ví dụ một cổ phần ưu đãi có thể hoàn trả làm phát sinh một nghĩa vụ làm cho cổ phần này trở thành một nghĩa vụ tài chính chứ không phải vốn).

27.3.5 Khi một doanh nghiệp phát hành một công cụ tài chính kép có cả hai yếu tố nợ và yếu tố vốn chủ sở hữu (ví dụ trái phiếu chuyển đổi), cần phân loại riêng các thành phần của công cụ:

- Tổng số - phần nợ = phần vốn.
- Định giá $v_n + \text{định giá } n = \text{tổng giá trị}$. Phân bổ số kết chuyển theo tỷ lệ với giá trị đã xác lập.

Khi được phân loại như vậy, việc phân loại không được thay đổi ngay cả khi tình hình kinh tế thay đổi. Không có một khoản lỗ hoặc lãi nào phát sinh từ việc ghi nhận và trình bày riêng từng phần.

27.3.6 Lãi, cổ tức, lỗ và lợi nhuận liên quan tới một nghĩa vụ tài chính cần được báo cáo trong báo cáo thu nhập như một khoản chi phí hoặc thu nhập. Phần phân chia cho những người nắm giữ một công cụ vốn cần được ghi nợ trực tiếp vào vốn cổ phần. Việc phân loại công cụ tài chính quyết định phương pháp kế toán cho những khoản mục nêu trên:

- Cổ tức hưởng từ các cổ phần được phân loại là những khoản nợ, vì vậy, sẽ được phân loại là chi phí theo cùng cách thức như thanh toán tiền lãi suất của một khoản vay. Hơn nữa, số cổ tức này phải được tích lũy theo thời gian.
- Lỗ và lãi (được coi là phần chênh lệch hoặc giảm trừ) từ việc hoàn trả hoặc tái cấp vốn của những công cụ được phân loại là nợ thì được báo cáo trong báo cáo thu nhập, khi lỗ và lãi từ những công cụ được phân loại là vốn cổ phần của tổ chức phát hành thì được báo cáo là những thay đổi về vốn cổ phần.

27.3.7 Một tài sản tài chính và một khoản nợ tài chính chỉ được bù trừ khi:

- Có quyền thực thi theo pháp luật để tiến hành bù trừ, và
- Có ý định hoặc thanh toán theo phương pháp bù trừ hoặc chuyển tài sản thành tiền và đồng thời thanh toán khoản nợ.

27.4 CÔNG BỐ

27.4.1 Chính sách quản lý rủi ro

Diễn giải các mục tiêu và chính sách quản lý rủi ro tài chính, bao gồm các nội dung sau:

- Chính sách tự bảo hiểm rủi ro từng loại giao dịch chính theo dự báo.
- Rủi ro về giá (tiền tệ, lãi suất và rủi ro thị trường).
- Rủi ro tín dụng.
- Rủi ro về tính thanh khoản.
- Rủi ro về luồng tiền.

27.4.2 Thời hạn, điều kiện và chế độ kế toán

Đối với từng loại tài sản tài chính, nợ tài chính và công cụ vốn thì công bố:

- Thông tin về mức độ và bản chất, bao gồm các điều khoản và điều kiện quan trọng có thể ảnh hưởng tới số lượng, thời gian và tính chắc chắn của dòng lưu chuyển tiền tệ trong tương lai, ví dụ:

Số lượng gốc/số lượng ước lượng	Tỷ lệ hoặc giá trị lãi và cổ tức
Ngày đáo hạn hoặc thực hiện	Gửi làm thế chấp
Quyền lựa chọn thanh toán trước và các kỳ	Thông tin về ngoại tệ
Quyền lựa chọn chuyển đổi	Các khế ước v.v..

Số lượng và thời hạn của các khoản thu và thanh toán trong tương lai.

- Chế độ kế toán, bao gồm các tiêu chí ghi nhận và phương pháp thanh toán, như:
- Các phương pháp và các giả định cho việc ước tính giá trị thực tế cho riêng từng loại tài sản và nợ tài chính.
- Việc các khoản lỗ/lãi khi tính toán lại các tài sản tài chính có thể đem bán được tính vào lỗ hoặc lãi trong kỳ hay được ghi nhận trực tiếp vào vốn cổ phần.
- Việc “các thức thông thường” mà các khoản mua và bán tài sản tài chính được kế toán vào ngày giao dịch hay ngày thanh toán (cho từng loại tài sản tài chính).

27.4.3 Rủi ro lãi suất

Đối với từng loại tài sản tài chính và nợ tài chính, công bố:

- Ngày định giá lại theo hợp đồng hoặc ngày đáo hạn, lấy theo ngày nào sớm hơn.
- Lãi suất áp dụng.
- Các thông tin khác về rủi ro lãi suất.

27.4.4 Rủi ro tín dụng

Đối với từng loại tài sản tài chính, công bố:

- Số lượng thể hiện tốt nhất mức độ rủi ro tín dụng tối đa mà không cần tính đến giá trị thực tế của khoản thế chấp.
- Mảng tập trung chủ yếu của rủi ro tín dụng.
- Các thông tin khác về rủi ro tín dụng.

27.4.5 Giá trị thực tế

Đối với từng loại tài sản và nợ tài chính, công bố thông tin về giá trị thực tế:

- Giá trị thực tế của các công cụ được giao dịch:
 - Tài sản được giữ hoặc nghĩa vụ nợ sẽ được phát hành: giá chào mua.
 - Tài sản sẽ được mua vào hoặc nợ nắm giữ: giá chào bán.
- Đối với công cụ không được giao dịch, có thể công bố các giá trị khác nhau.
- Khi việc xác định giá trị thực tế một cách đáng tin cậy không áp dụng được trong thực tiễn, thì sự việc đó phải được công bố cùng với thông tin về các đặc điểm chính của công cụ tài chính cơ bản tương ứng với giá trị thực tế.

27.4.6 Tài sản tài chính vượt quá giá trị thực tế

Đối với những tài sản tài chính được kết chuyển với giá trị cao hơn giá trị thực tế thì công bố:

- Giá trị kết chuyển và giá trị thực tế theo riêng từng tài sản hoặc theo nhóm tương ứng của những tài sản này.
- Lý do không giảm số kết chuyển, bao gồm bằng chứng chứng minh cho khả năng thu hồi số lượng đó.

27.4.7 Bảo hiểm rủi ro đầu tư tài chính

Công bố riêng cho các khoản bảo hiểm theo giá trị thực tế đã xác định, bảo hiểm rủi ro cho luồng tiền và bảo hiểm rủi ro của một khoản đầu tư thuần vào một đơn vị ở nước ngoài:

- Diễn giải về khoản tự bảo hiểm rủi ro.
- Diễn giải về các công cụ tài chính được dùng để tự bảo hiểm rủi ro và giá trị thực tế của các công cụ này.
- Bản chất của loại rủi ro được bảo hiểm.
- Đối với bảo hiểm cho các giao dịch trong dự báo:
 - Kỳ dự tính sẽ diễn ra giao dịch
 - Thời gian dự tính sẽ xác định lỗ hoặc lãi ròng
 - Diễn giải về bất kỳ giao dịch nào mà trước đây đã được kế toán bảo hiểm rủi ro nhưng không còn được xem là sẽ xảy ra nữa.

- Đối với các khoản lỗ/lãi liên quan đến bảo hiểm rủi ro luồng tiền đã được ghi nhận trực tiếp vào vốn cổ phần (thông qua báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu).
- Số được ghi nhận vào vốn cổ phần;
- Số được tách từ vốn cổ phần chuyển sang lỗ/lãi ròng trong kỳ.
- Số được tách khỏi vốn cổ phần và phân bổ vào số kết chuyển của tài sản hoặc nợ trong một giao dịch theo dự báo được bảo hiểm rủi ro.

27.4.8 Các nội dung công bố bổ sung liên quan đến các công cụ tài chính

- Đối với các khoản lỗ/lãi từ việc tính toán lại các tài sản tài chính dành để bán đã được ghi nhận vào vốn:
 - Số được ghi nhận.
 - Số được tách khỏi vốn cổ phần sang lỗ/lãi ròng của cả kỳ.
- Các khoản mục quan trọng về thu nhập, chi phí, lợi nhuận, lỗ từ các tài sản và nợ tài chính.
 - Thu nhập lãi và chi phí lãi được trình bày riêng.
 - Giá trị đã thực hiện và chưa thực hiện được trình bày riêng.
 - Các khoản lợi nhuận và lỗ sau khi thối ghi nhận được trình bày tách riêng với các khoản sau khi điều chỉnh giá trị thực tế.
 - Giá trị thu nhập lãi được tích lũy từ các khoản nợ xấu được trình bày riêng.
- Đối với các tài sản tài chính được tính theo chi phí hao mòn:
 - Công bố sự kiện
 - Mô tả các tài sản tài chính
 - Số kết chuyển
 - Lý giải tại sao không tính toán được giá trị thực tế một cách đáng tin cậy.
 - Những giá trị ước tính có nhiều khả năng bằng giá trị thực tế
 - Công bố những nội dung sau khi tài sản được đem bán:
 - Công bố sự việc
 - Số kết chuyển vào thời điểm bán
 - Lỗ hoặc lãi được ghi nhận
 - Lý do cho việc phân loại lại bất kỳ tài sản tài chính nào phải được báo cáo theo chi phí hao mòn chứ không phải giá trị thực tế.
 - Đối với một khoản lỗ do giảm giá hoặc ghi đảo khoản lỗ đó:
 - Bản chất của khoản lỗ
 - Giá trị
- Số kết chuyển của những tài sản tài chính được đem thế chấp đảm bảo cho những khoản nợ và bất kỳ điều kiện nào liên quan đến tài sản được đem thế chấp.
- Đối với việc chứng khoán hóa hoặc các thỏa thuận mua lại:
 - Tính chất và qui mô giao dịch
 - Diễn giải về việc đảm bảo và thông tin định lượng về những giả định quan trọng trong việc tính toán giá trị thực tế.
 - Việc các tài sản tài chính có bị từ bỏ ghi nhận.
- Bên cho vay công bố:
 - Giá trị thực tế của khoản đảm bảo được chấp nhận và được cho phép bán hay thế chấp lại nếu không có lỗi.
 - Giá trị thực tế của khoản đảm bảo được bán hoặc đem thế chấp lại.
 - Bất kỳ điều kiện quan trọng nào liên quan đến việc sử dụng tài sản đảm bảo.

Phụ lục III có bảng tóm tắt và kết hợp các yêu cầu về công bố trong IAS 1, 30, 32 và 39 theo phân loại rủi ro cho việc trình bày các báo cáo tài chính của các ngân hàng và các tổ chức tương tự.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY

Các đoạn trích dẫn dưới đây được lấy từ các báo cáo năm của một số doanh nghiệp để minh họa một số nội dung công bố theo IAS 32 và 39.

10. CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH

Công cụ phái sinh

Chúng tôi hạn chế việc sử dụng các công cụ phái sinh để quản lý rủi ro có thể ảnh hưởng bất lợi đến tính linh hoạt trong việc cấp vốn và trong hoạt động làm cho luồng lưu chuyển tiền tệ ổn định hơn về lâu dài và tiết kiệm so với các phương tiện cấp vốn khác. Chiến lược quản lý rủi ro của chúng tôi được đưa ra nhằm phòng tránh những thay đổi bất lợi về tỷ giá hối đoái, lãi suất và thuế suất doanh nghiệp, và mặt khác, tạo thuận lợi cho các chiến lược cấp vốn của chúng tôi. Chúng tôi sử dụng một vài loại công cụ phái sinh trong việc quản lý những rủi ro này, bao gồm các hợp đồng ngoại tệ kỳ hạn và quyền lựa chọn, thỏa thuận trao đổi lãi suất, mức trần và sàn lãi suất và các thỏa thuận trao đổi cơ bản. Các thỏa thuận công cụ phái sinh được gắn với các khoản nợ hoặc tài sản cụ thể và tự bảo hiểm cho những rủi ro kinh tế liên quan. Chúng tôi không nắm giữ các công cụ phái sinh cho mục đích kinh doanh. Vào năm 1997 và 1996, chúng tôi đã ghi nhận khoản thu nhập 17,3 triệu đôla và 12,7 triệu đôla trước thuế trong báo cáo thu nhập liên quan đến tất cả các hoạt động quản lý rủi ro của mình.

Quản lý rủi ro lãi suất

Bảng dưới đây cung cấp thông tin bổ sung về các thỏa thuận trao đổi lãi suất của chúng tôi, sàn và trần lãi suất và các thỏa thuận trao đổi cơ bản. Một số thỏa thuận trao đổi lãi suất của chúng tôi (dưới đây được tính vào “Các khoản trao đổi ngoại tệ/Lãi suất”) cũng chứa đựng thành phần ngoại hối được diễn giải trong phần “Quản lý rủi ro ngoại hối” dưới đây. Chúng tôi sử dụng các thỏa thuận trao đổi lãi suất này để tự bảo hiểm cho giá trị của một số khoản đầu tư quốc tế. Các thỏa thuận thường yêu cầu chúng tôi thu tiền thanh toán theo lãi suất cố định và trả tiền thanh toán theo lãi suất biến đổi. Các thỏa thuận trao đổi nợ cơ cấu lại chuyển đổi một số loại nợ cơ cấu trung hạn sang các khoản nợ có lãi suất cố định thông thường trong khi giảm chi phí cấp vốn. Lãi suất cố định có hiệu lực của những khoản nợ này trung bình là 6,1% và 6,2% vào ngày 31/12/1997 và 1996. Các thỏa thuận trao đổi lãi suất khác, đôi khi là quyền lựa chọn công ty, và các mức trần và sàn lãi suất đều được sử dụng để điều chỉnh các mức lãi suất trong danh mục nợ và cho phép chúng tôi đạt được mục đích kết hợp giữa nợ có tỷ giá thả nổi và cố định. Các thỏa thuận trao đổi cơ bản bảo hiểm một phần danh mục cho thuê đôn bẫy đối với những ảnh hưởng bất lợi của thuế suất công ty. Các thỏa thuận yêu cầu chúng tôi thu tiền theo một chỉ số lãi suất (theo LIBOR) và trả tiền thanh toán theo chỉ số thị trường loại trừ yếu tố thuế (J.J Kenney). Chúng tôi kế toán các thỏa thuận trao đổi cơ bản này theo giá trị thực tế và mức thu nhập được ghi nhận 4,2 triệu đôla và 20,2 triệu đôla vào năm 1997 và 1996 liên quan đến các điều chỉnh theo thị trường.

Những số lượng ước tính trình bày dưới đây được sử dụng để tính toán tiền thanh toán lãi sẽ được trao đổi. Các khoản này thực tế không được thanh toán hoặc nhận được, mà cũng không phải để tính toán các khoản lỗ lãi tiềm năng từ rủi ro thị trường. Chúng không thể hiện rủi ro của chúng tôi trong trường hợp bên đối tác không thực hiện cam kết hoặc cũng không thể hiện nhu cầu tiền mặt trong tương lai của chúng tôi. Các công cụ tài chính của chúng tôi được phân nhóm dưới đây theo tính chất của hoạt động tự bảo hiểm rủi ro.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO

Vào ngày 31/12	Số ước tính đôla	Thời gian đáo hạn	(Triệu đôla) Tỷ lệ bình quân gia quyền	
			Nhận (%)	Trả (%)
Các thoả thuận trao đổi lãi suất				
Trao đổi lãi suất/ ngoại tệ				
1997	375,4	1998-2002	4,5	6,2
1996	928,4	1997-2002	3,3	5,9
Trao đổi lãi suất khác				
Trả theo mức cố định				
1997	260,0	1999-2005	5,7	5,9
1996	221,2	1997-2005	5,7	6,0
Trả theo mức biến đổi				
1997	783,7	1999-2006	6,6	6,1
1996	530,7	1997-2004	6,5	6,4
Trao đổi nợ cơ cấu				
1997	60,0	1999		
1996	105,0	1997-2004		
Thoả thuận lãi suất trần/sàn				
1997	262,0	1999-2001		
1996	140,0	1999-2001		
Thoả thuận trao đổi cơ bản				
1997	1.001,0	2003-2004		
1996	1.001,0	2003-2004		

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO**

Giá trị thực tế của các công cụ tài chính

Bảng dưới đây cung cấp thông tin bổ sung về các công cụ tài chính quan trọng:

Công cụ tài chính	Phương pháp đánh giá
Tiền và các khoản tương đương và đầu tư ngắn hạn	Số mang sang
Nợ (ngoại trừ thuế vốn)	Báo giá thị trường với điều khoản và đáo hạn tương tự hoặc dòng tiền tương lai được chiết khấu theo tỷ lệ hiện hành.
Các khoản đầu tư chi phí vào các đơn vị kinh doanh chưa tổng hợp và nợ phải thu	Các dòng tiền tương lai được chiết khấu theo t ¹ hiện hành. Báo giá thị trường đối với những công cụ tương tự hoặc các mô hình định giá khác.
Trao đổi lãi suất và các thoả thuận khác	Lãi hoặc lỗ để chấm dứt thoả thuận hoặc số lượng được trả để lập lại các thoả thuận theo tỷ lệ hiện hành.
Các hợp đồng ngoại tệ kỳ hạn và hợp đồng lựa chọn	Báo giá thị trường hoặc lãi/lỗ để chấm dứt thoả thuận.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO**

31/12	Triệu đôla			
	1997		1996	
	Mang sang đôla	Giá trị thực tế đôla	Mang sang đôla	Giá trị thực tế đôla
Nợ	19.437,7	19.988,9	17.981,8	18.150,7
Đầu tư chi phí vào các đơn vị kinh doanh chưa tổng hợp	1.693,0	1.464,6	1.785,3	1.968,5
Nợ phải thu, lãi suất thuần và các thoả thuận trao đổi khác:	32,9	33,2	93,6	93,8
Tài sản	26,3	31,8	11,8	23,0
Nợ	24,8	31,8	39,5	53,3
Các hợp đồng kỳ hạn ngoại tệ và hợp đồng lựa chọn: *				
● Tài sản	,2	-	19,9	19,9
● Nợ	,2	,2	2,3	2,3

* Không có phần ngoại tệ cá nhân nào vượt quá 0,2 triệu đôla vào ngày 31-12-1997 và 19,8 triệu đôla vào 31-12-1996. Số mang sang thực hiện cho các công cụ phái sinh bao gồm cả lỗ lãi để lại sau.

Khoản đầu tư của chúng tôi vào Viacom được đưa vào “Đầu tư vốn vào các đơn vị kinh doanh chưa được tổng hợp” ở bảng trên, là ở trong phần cổ phần ưu đãi không được giao dịch rộng rãi và vì thế giá trị thực tế nêu trên bao gồm những khoản được tính theo những mô hình đánh giá lý thuyết có thể chuyển đổi. Tuy nhiên, những mô hình này không gắn và không đưa bất kỳ giá trị nào vào khía cạnh chiến lược của khoản đầu tư này. Chúng tôi không thể quyết định giá trị thực tế của các khoản đầu tư khác, với giá trị mang sang là 183,3 triệu đôla và 195,7 triệu đôla vào ngày 31/12/1997 và 1996 mà không có chi phí phát sinh quá lớn.

Nợ tài chính

Các khoản nợ có giá trị thực tế xấp xỉ giá trị kết chuyển: SFAS107 yêu cầu công bố giá trị thực tế cho những khoản nợ tiền gửi không ghi kỳ hạn (tức là tiền gửi không kỳ hạn, các khoản tiền gửi tiết kiệm và các khoản tiền gửi trên thị trường tiền tệ) có giá trị bằng số kết chuyển. SFAS không cho phép ghi nhận giá trị cấp vốn tiềm ẩn của những công cụ này.

Giá trị thực tế của các khoản tiền gửi nước ngoài, các quỹ liên bang được mua vào và chứng khoán được bán theo các thoả thuận mua lại, thương phiếu, các loại quỹ đi vay khác, các khoản chấp nhận ngân hàng đang lưu hành, các tài khoản phải trả, và các khoản nợ dôn tích được cho là có giá trị xấp xỉ với giá trị kết chuyển do tính chất ngắn hạn của những khoản này.

Các khoản Tiền gửi Kỳ hạn Trong nước: giá trị thực tế của các khoản tiền gửi kỳ hạn được ước tính bằng cách chiết khấu luồng tiền theo thời gian đáo hạn đã thoả thuận với mức lãi suất bằng với mức huy động các nguồn quỹ có kỳ hạn tương tự.

Các khoản Nợ Thương mại: Chase có các khoản nợ thương mại, bao gồm có chứng khoán bán ra nhưng chưa mua vào, các khoản nợ cơ cấu và các hợp đồng phái sinh và trao đổi ngoại tệ với giá trị thực tế ước tính.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO**

Các công cụ dài hạn liên quan tới nợ: việc định giá các khoản nợ dài hạn, gồm có lãi suất hưởng lợi ưu đãi đảm bảo của các khoản trái khoán thứ cấp của Chase trả lãi về sau, cần phải xét đến một số yếu tố như lãi suất hiện hành trên thị trường và định mức tín nhiệm của Chase. Các mức báo giá được tập hợp từ nhiều ngân hàng đầu tư với mức lợi tức dành cho chứng khoán của Chase với nhiều mức đáo hạn khác nhau.

Các khoản cam kết liên quan đến việc cho vay: Chase đã kiểm tra phần cam kết chưa huy động được vốn để cấp tín dụng dự phòng và thư tín dụng và Chase đã xác định được giá trị thực tế của những công cụ tài chính này là không mang tính trọng yếu.

Bảng dưới đây thể hiện giá trị kết chuyển và giá trị thực tế ước tính của các tài sản và nợ tài chính được định giá theo SFAS 107, và một số hợp đồng phái sinh sử dụng cho các hoạt động tài sản/nợ liên quan đến những tài sản và nợ tài chính này.

31/12/1999 (đơn vị triệu \$)	Tài sản/Nợ tài chính		Hợp đồng phái sinh cho các hoạt động tài sản/nợ			
	Số kết chuyển ^{a,b}	Giá trị thực tế ước tính ^{a,b}	Số kết chuyển ^c	Lãi chưa ghi nhận	Lỗ chưa ghi nhận	Giá trị thực tế ước tính ^d
TÀI SẢN TÀI CHÍNH						
Tài sản có giá trị thực tế xấp xỉ số kết chuyển	\$81.126	\$81.126	\$4	\$15	\$(9)	\$10
Tài sản thương mại	63.269	63.269	-	-	-	-
Chứng khoán để bán	60.625	60.625	(22)	-	-	(22)
Chứng khoán giữ đến khi đáo hạn	888	876	-	-	-	-
Các khoản cho vay, trừ đi dự phòng lỗ	172.702	173.405	(19)	249	(179)	51
Các tài sản khác	8.804	10.168	93	28	(345)	(224)
Tổng tài sản tài chính	\$387.414	\$389.469	\$56	\$292	\$(533)	\$(185)
NỢ TÀI CHÍNH						
Các khoản nợ có giá trị thực tế xấp xỉ số kết chuyển	\$ 292.343	\$292.343	\$227	\$69	\$(381)	\$(85)
Các khoản tiền gửi kỳ hạn trong nước	30.022	30.207	243	27	(239)	31
Nợ thương mại	38.573	38.573	-	-	-	-
Các công cụ dài hạn liên quan đến nợ	20.140	19.476	63	79	(213)	(71)
Tổng nợ tài chính	\$381.078	\$380.599	\$533	\$175	\$(833)	\$(125)

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO**31/12/1998****TÀI SẢN TÀI CHÍNH**

Tài sản có giá trị thực tế

xấp xỉ số kết chuyển	\$59.251	\$59.251	\$41	\$70	\$(159)	\$(48)
Tài sản thương mại	57.692	57.692	-	-	-	-
Chứng khoán để bán	62.803	62.803	(151)	-	-	(151)
Chứng khoán giữ đến						
khi đáo hạn	1.687	1.703	-	-	-	-
Các khoản cho vay,						
trừ đi dự phòng lỗ	169.202	171.063	90	335	(678)	(253)
Các tài sản khác ^e	5.103	5.444	118	283	(74)	327
Tổng tài sản tài chính	\$355.738	\$357.956	\$98	\$688	\$(911)	\$(125)

NỢ TÀI CHÍNH

Các khoản nợ có giá trị

thực tế xấp xỉ số						
kết chuyển	\$247.833	\$247.833	\$106	\$159	\$(413)	\$(148)
Các khoản tiền gửi kỳ						
hạn trong nước	35.933	35.746	260	308	(112)	456
Nợ thương mại	38.502	38.502	-	-	-	-
Các công cụ dài hạn						
liên quan đến nợ	18.375	18.438	68	430	(31)	467
Tổng nợ tài chính	\$340.643	\$340.519	\$434	\$897	\$(556)	\$775

- Gồm có giá trị kết chuyển và giá trị thực tế ước tính của các hợp đồng công cụ phái sinh dùng cho các hoạt động tài sản/nợ.
- Giá trị kết chuyển và giá trị thực tế ước tính của các khoản giao dịch ký quỹ hàng ngày cho các hợp đồng tương lai mở chủ yếu được đưa vào mục Các tài sản khác trên bảng tổng kết tài sản, trừ khi được sử dụng cho những mục đích liên quan đến các chứng khoán để bán sẽ được kết chuyển theo giá trị thực tế và đưa vào mục Chứng khoán: Dành để Bán trên bảng tổng kết tài sản. Chase sử dụng các hợp đồng tương lai trong các hoạt động tài sản/nợ để thay đổi các đặc tính lãi suất của các công cụ trên bảng tổng kết tài sản như chứng khoán để bán, các khoản cho vay và tiền gửi. Lãi ròng chưa được ghi nhận từ các khoản thanh toán ký quỹ hàng ngày từ các hợp đồng tương lai mở là 22 triệu \$ vào ngày 31/12/1999, đối ứng với khoản lỗ ròng chưa ghi nhận là 8 triệu \$ vào ngày 31/12/1998.
- Giá trị kết chuyển của các công cụ phái sinh dùng cho các hoạt động tài sản/nợ được ghi là các khoản phải thu và phải trả và chủ yếu được đưa vào Các loại tài sản khác trên bảng tổng kết tài sản, trừ những công cụ phái sinh được sử dụng có các mục đích liên quan chứng khoán để bán, được kết chuyển theo giá trị thực tế và được đưa vào Chứng khoán: Dành để bán trên bảng tổng kết tài sản.
- Các hợp đồng công cụ phái sinh dùng cho các hoạt động tài sản/nợ được định giá sử dụng các mức giá thị trường và các mô hình định giá thống nhất với các mô hình được Chase sử dụng trong việc định giá các công cụ tương tự dùng cho mục đích thương mại.
- Vào ngày 31/12/1999, các khoản lãi và lỗ tính lùi về sau có liên quan tới các giao dịch tài sản/nợ dự tính trước là không đáng kể.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO

Đoạn trích dưới đây được lấy từ Báo cáo năm 2000 của Ngân hàng Thế giới minh họa cho việc công bố về rủi ro tín dụng.

THUYẾT MINH E. RỦI RO TÍN DỤNG

Rủi ro tín dụng quốc gia: Rủi ro này gồm có các khoản lỗ có thể phát sinh trong tương lai từ những khoản nợ dây dưa chưa được người đi vay thanh toán. IBRD quản lý rủi ro tín dụng quốc gia thông qua giới hạn rủi ro theo từng nước theo mức tín nhiệm. Những giới hạn rủi ro này được gắn với hiệu quả hoạt động của các chính sách kinh tế vĩ mô và cơ cấu. Ngoài ra, IBRD lập ra những giới hạn tuyệt đối cho phần các khoản vay tồn đọng cho từng người đi vay. Rủi ro tín dụng quốc gia được tiếp tục quản lý bằng các khoản khuyến khích tài chính như các khoản cho vay dùng chi phí đi định giá vay của IBRD và xoá một phần lãi phải trả với điều kiện thanh toán đúng thời hạn để người đi vay có quyền lợi độc lập trong năng lực trung gian của IBRD. Rủi ro thu hồi được bảo hiểm trong Dự phòng Tích lũy cho Lỗ các khoản vay. IBRD còn sử dụng một mô hình khuyến khích để đánh giá về khả năng đáp ứng về vốn cổ phần bao gồm các khoản dự trữ cho những khách hàng hoặc nhóm khách hàng đi vay lớn, chấm dứt cho vay thêm thời hạn.

Rủi ro tín dụng thương mại: Để quản lý rủi ro, IBRD tham gia một số hợp đồng công cụ tài chính trong đó có một số thành phần rủi ro tín dụng vượt quá giá trị ghi vào bảng tổng kết tài sản. Rủi ro tín dụng thể hiện tổn thất kế toán tiềm năng tối đa do các bên phải thực hiện hợp đồng và các đối tác theo các điều khoản hợp đồng có thể không thực hiện nghĩa vụ của mình. Ngoài ra, tính chất của các công cụ liên quan đến giá trị hợp đồng và giá trị gốc ước tính không được phản ánh trong các báo cáo tài chính cơ bản. Đối với các chứng khoán cả trong và ngoài bảng, IBRD giới hạn giao dịch theo danh mục các nhà giao dịch được phép và các đối tác. Rủi ro tín dụng được kiểm soát qua việc áp dụng các tiêu chí và giới hạn khối lượng cho các giao dịch với các đối tác cá nhân và thông qua việc sử dụng các thoả thuận thế chấp theo thị trường đối với các giao dịch trao đổi IBRD có thể yêu cầu thế chấp bằng tiền hoặc các chứng khoán thanh khoản được chấp thuận của các đối tác cá nhân để loại trừ rủi ro tín dụng. Ngoài ra, IBRD tham gia các hợp đồng phái sinh chính có các điều khoản bù trừ mang tính thực thi pháp lý. Những thoả thuận này có thể làm giảm rủi ro tín dụng gộp liên quan đến các khoản trao đổi trình bày dưới đây. Rủi ro tín dụng của các tài sản tài chính theo các thoả thuận công cụ phái sinh chính chỉ mất đi khi các khoản nợ tài chính với cùng một đối tác được thanh toán sau khi tài sản được chuyển thành tiền. Do rủi ro bị ảnh hưởng theo từng giao dịch theo thoả thuận, mức độ giảm thiểu rủi ro có thể thay đổi đáng kể trong một khoảng thời gian ngắn sau ngày lập bảng tổng kết tài sản.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÁC CÔNG CỤ TÀI CHÍNH: CÔNG BỐ VÀ TRÌNH BÀY
TIẾP THEO

Giá trị hợp đồng/giá trị ước tính và rủi ro tín dụng của các công cụ tài chính này vào ngày 30/6/2000 và 30/6/1999 (trước khi tính đến bất kỳ công cụ phái sinh chủ yếu hoặc các thoả thuận thế chấp đã tham gia) được trình bày dưới đây:

Đơn vị: Triệu \$

CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ - DANH MỤC GIAO DỊCH	2000	1999
Quyền lựa chọn, hợp đồng tương lai và kỳ hạn		
• Vị thế trường	805	3.433
• Vị thế đoản	1.250	3.653
• Rủi ro tín dụng do các bên đối tác có thể không thực hiện	*	1
Trao đổi tiền tệ		
• Rủi ro tín dụng do các bên đối tác có thể không thực hiện	77	182
Trao đổi lãi suất giữa các loại tiền tệ		
• Rủi ro tín dụng do các bên đối tác có thể không thực hiện	306	100
Trao đổi lãi suất		
• Giá trị gốc ước tính	13.687	12.924
• Rủi ro tín dụng do các bên đối tác có thể không thực hiện	3	1
 DANH MỤC ĐI VAY		
Trao đổi tiền tệ		
• Rủi ro tín dụng do các bên đối tác có thể không thực hiện	3.863	2.051
Trao đổi lãi suất		
• Giá trị gốc ước tính	69.625	55.633
• Rủi ro tín dụng do các bên đối tác có thể không thực hiện	869	731

* Dưới 0,5 triệu \$

THU NHẬP TRÊN MỘT CỔ PHIẾU (IAS 33)

28.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Các nguyên tắc xác định và trình bày thu nhập trên một cổ phiếu được quy định với trọng tâm hướng vào mẫu số của phép tính. Chuẩn mực này yêu cầu công bố cả thu nhập cơ bản cũng như thu nhập pha loãng trên một cổ phiếu.

28.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này áp dụng cho các đơn vị có cổ phiếu được giao dịch đại chúng hoặc trong quá trình đang được phát hành ra công chúng trên thị trường chứng khoán, và các đơn vị khác lựa chọn công bố thu nhập trên cổ phiếu. Chuẩn mực này áp dụng cho thông tin tổng hợp chỉ khi công ty mẹ lập báo cáo tài chính tổng hợp.

28.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

28.3.1 Cổ phiếu thường là công cụ vốn có thứ hạng thấp hơn tất cả các loại công cụ vốn chủ sở hữu khác. Một doanh nghiệp có thể phát hành nhiều loại cổ phiếu.

28.3.2 Cổ phiếu thường tiềm năng là một công cụ tài chính hoặc hợp đồng có thể trao cho người nắm giữ quyền sở hữu cổ phiếu thường (ví dụ các công cụ nợ hoặc các công cụ vốn có thể chuyển đổi sang cổ phiếu thường, các chứng quyền kèm theo cổ phiếu và quyền lựa chọn mua cổ phiếu mang lại cho người nắm giữ quyền mua cổ phiếu thường).

28.3.3 Thu nhập cơ bản trên một cổ phiếu (BEPS) được tính bằng cách chia lợi nhuận ròng hoặc lỗ trong kỳ của các cổ đông thường cho số bình quân gia quyền của số cổ phiếu thường.

Thu nhập cơ bản

- Lợi nhuận ròng hoặc lỗ trong kỳ sau khi trừ đi cổ tức ưu đãi.
- Trừ từ cổ tức ưu đãi:
 - Số công bố trong kỳ đối với những cổ phiếu ưu đãi không tích lũy.
 - Toàn bộ số cổ tức ưu đãi tích lũy trong kỳ cho dù có được công bố hay không.

Số cổ phiếu bình quân gia quyền

- Số cổ phiếu bình quân gia quyền đang lưu hành trong kỳ (tức là số cổ phiếu thường lưu hành vào đầu kỳ, được điều chỉnh theo số cổ phiếu mua lại hoặc phát hành trong kỳ nhân với yếu tố trọng số thời gian).
- Những cổ phiếu có thể phát hành bất thường được cho là đang lưu hành và đưa vào phép tính BEPS chỉ từ ngày tất cả các điều kiện cần được thỏa mãn.
- Điều chỉnh số cổ phiếu trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trước đây được trình bày cho những thay đổi về cổ phiếu mà không có thay đổi tương ứng trong nguồn vốn (ví dụ cổ phiếu thường và tách cổ phiếu).
- Điều chỉnh số cổ phiếu thường cho tất cả các kỳ trước khi phát hành quyền bao gồm yếu tố thưởng với hệ số sau:

$$\frac{\text{Giá trị thực tế của một cổ phiếu ngay trước khi thực hiện quyền}}{\text{Giá trị thực tế không hưởng quyền trên một cổ phiếu theo lý thuyết}}$$

28.3.4 Thu nhập trên một cổ phiếu pha loãng (DEPS): Lợi nhuận ròng thuộc về các cổ đông thường và số cổ phiếu bình quân gia quyền được điều chỉnh cho những ảnh hưởng của tất cả các cổ phiếu thường tiềm năng pha loãng.

Thu nhập pha loãng

- Thu nhập cơ bản được điều chỉnh theo những ảnh hưởng sau thuế của những khoản dưới đây liên quan tới các cổ phiếu thường tiềm năng pha loãng:
 - Cổ tức trong kỳ.
 - Lãi trong kỳ.
 - Những thay đổi khác về thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu (ví dụ tiết kiệm lãi liên quan đến những cổ phiếu này có thể dẫn tới việc làm tăng chi phí liên quan tới kế hoạch bắt buộc phân chia lợi nhuận cho nhân viên).

Tổng số cổ phiếu bình quân gia quyền

- Tổng số cổ phiếu bình quân gia quyền cho BEPS cộng với số cổ phiếu sẽ được phát hành khi chuyển đổi tất cả cổ phiếu thường có tiềm năng pha loãng. Cổ phiếu thường có tiềm năng được cho là pha loãng khi việc chuyển đổi những cổ phiếu này làm giảm lợi nhuận ròng trên một cổ phiếu từ những hoạt động thông thường đang tiếp diễn.
- Những cổ phiếu này được cho là đã được chuyển đổi sang cổ phiếu thường vào đầu kỳ, hoặc, nếu sau đó thì là vào ngày phát hành cổ phiếu.

28.3.5 Số thu nhập trên một cổ phiếu sẽ được khẳng định lại như sau:

- Nếu số cổ phiếu lưu hành bị ảnh hưởng do vốn hóa, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc tách ngược lại cổ phiếu, thì phép tính BEPS và DEPS sẽ được điều chỉnh ngược lại.
- Nếu những thay đổi này xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản nhưng trước khi phát hành báo cáo tài chính thì các phép tính cho một cổ phần được tính theo số cổ phiếu mới.
- BEPS và DEPS cho tất cả các kỳ báo cáo được điều chỉnh theo ảnh hưởng của:
 - Các lỗi cơ bản.
 - Thay đổi chế độ kế toán.
 - Hợp nhất quyền lợi.

28.4 TRÌNH BÀY VÀ CÔNG BỐ

28.4.1 TRÌNH BÀY

- BEPS và DEPS được trình bày nổi bật như nhau trên báo cáo thu nhập cho từng loại cổ phiếu thường có quyền khác nhau.
- Ngay cả những khoản lỗ trên một cổ phiếu cơ bản và pha loãng cũng được báo cáo.

28.4.2 CÔNG BỐ

Những nội dung sau cần được công bố:

- Số được dùng làm tử số cho BEPS và DEPS và cân đối những số này với khoản lợi nhuận ròng và lỗ trong kỳ.
- Tổng số cổ phiếu bình quân gia quyền được sử dụng làm mẫu số trong việc tính toán BEPS và DEPS và cân đối các mẫu số với nhau.
- Nếu thu nhập trên một cổ phiếu được công bố thì ngoài việc công bố BEPS và DEPS:
 - Cung cấp số cân chiếu của tử số được sử dụng với một dòng khoản mục được nêu trong báo cáo thu nhập.
 - Sử dụng cùng một mẫu số cho BEPS.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

THU NHẬP TRÊN MỘT CỔ PHIẾU

Vốn cổ phần đã được phát hành và thanh toán đủ của Angli Inc. không thay đổi với số dưới đây kể từ ngày thành lập cho tới năm tài chính kết thúc ngày 31/3/20x4:

- 1.200.000 cổ phiếu thường không có mệnh giá.
- 300.000 6% cổ phiếu ưu đãi tham gia với 1 đôla một cổ phiếu.

Công ty hoạt động có lãi trong nhiều năm. Do việc áp dụng một chính sách cổ tức bảo thủ của các thành viên hội đồng quản trị trong những năm trước, trên bảng tổng kết tài sản có một số dư lợi nhuận tích lũy lớn. Vào ngày 1/7/20x4 các thành viên hội đồng quản trị quyết định phát hành cho tất cả các cổ đông thường hai cổ phiếu chuyển thành vốn cho mỗi một cổ phiếu nắm giữ trước đó.

Đoạn trích dưới đây được lấy từ báo cáo thu nhập tổng hợp cho năm tài chính kết thúc ngày 31/3/20x5:

	20x5 Đôla	20x4 Đôla
Lợi nhuận trước thuế	400.000	290.000
Lợi ích thiếu số	(30.000)	(20.000)
Lợi nhuận ròng từ các hoạt động thông thường	<u>370.000</u>	<u>270.000</u>
Các khoản bất thường	-	(10.000)
Lợi nhuận ròng của cả năm	<u><u>370.000</u></u>	<u><u>260.000</u></u>

Các khoản cổ tức sau được trả/công bố vào cuối các kỳ báo cáo:

	20x5 Đôla	20x4 Đôla
● Cổ tức thường	165.000	120.000
● Cổ tức ưu đãi	34.500	30.000

Các cổ đông giữ cổ phần ưu đãi tham gia có quyền phân chia lợi nhuận theo cùng tỷ lệ mà họ được hưởng cổ tức, sau khi thanh toán khoản cổ tức ưu đãi cố định. Các cổ đông sẽ được hưởng lợi ích như nhau khi thanh lý công ty.

Thu nhập trên một cổ phiếu (theo yêu cầu của IAS 33) và cổ tức trên một cổ phiếu (theo yêu cầu của IAS 1) phải được đưa vào trong báo cáo tài chính tập đoàn cho năm tài chính kết thúc ngày 31/3/20x5, được tính như sau:

	20x5	20x4
THU NHẬP TRÊN MỘT CỔ PHIẾU		
Thu nhập có thể được phân chia (Phép tính b) chia cho tổng số cổ phiếu bình quân gia quyền (Phép tính c)		
● Cổ phiếu thường	<u>320.000</u>	<u>220.00</u>
	3.600.000	3.600.000
	= 0,089 đôla	= 0,061 đôla
● Cổ phiếu ưu đãi tham gia	<u>50.000</u>	<u>40.000</u>
	300.000	300.000
	= 0,167 đôla	= 0,133 đôla

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

THU NHẬP TRÊN MỘT CỔ PHIẾU
TIẾP THEO

CỔ TỨC TRÊN MỘT CỔ PHIẾU

Cổ tức chia cho số cổ phiếu thực tế được phát hành	20 x 5	20 x 4
● Cổ phiếu thường		
(20x4 điều chỉnh cho tổng số phát hành	<u>165.000</u>	<u>120.000</u>
được chuyển thành vốn để có thể so sánh)	3.600.000	3.600.000
	= 0,046 đôla	= 0,033 đôla
● Cổ phiếu ưu đãi	<u>34.500</u>	<u>30.000</u>
	300.000	300.000
	= 0,115 đôla	= 0,10 đôla

CÁC PHÉP TÍNH

a. Phần trăm lợi nhuận chia cho các loại cổ phần

	20x5 Đôla	20x4 Đôla
Tổng số cổ tức ưu đãi đem chia	34.500	30.000
Phần cố định (6%x300.000 đôla)	<u>(18.000)</u>	<u>(18.000)</u>
	<u>16.500</u>	<u>12.000</u>
Cổ tức trả cho các cổ đông thường	165.000	120.000

Vì vậy: Các cổ đông ưu đãi tham gia được hưởng lợi nhuận theo tỷ lệ 1:10 với các cổ đông có cổ phiếu thường sau khi thanh toán cổ tức ưu đãi cố định trả từ lợi nhuận.

b. Thu nhập theo từng loại cổ phần

	20x5 Đôla	20x4 Đôla
Lợi nhuận ròng của cả kỳ	370.000	260.000
Cổ tức ưu đãi cố định	<u>(18.000)</u>	<u>(18.000)</u>
	<u>352.000</u>	<u>242.000</u>
Phần thuộc về cổ đông thường 10/11	<u>320.000</u>	<u>220.000</u>
Phần thuộc về các cổ đông ưu đãi tham gia 1/11	32.000	22.000
Cổ tức cố định	<u>18.000</u>	<u>18.000</u>
	<u>50.000</u>	<u>40.000</u>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

THU NHẬP TRÊN MỘT CỔ PHIẾU
TIẾP THEO

c. Tổng số cổ phiếu thường bình quân gia quyền được phát hành

	20x5 Cổ phần	20x4 Cổ phần
Số dư, ngày 1/4/20x3	1.200.000	1.200.000
Tổng số phát hành chuyển thành vốn	<u>2.400.000</u>	<u>2.400.000</u>
	<u>3.600.000</u>	<u>3.600.000</u>

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠM THỜI (IAS 34)

29.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Thông tin tài chính tạm thời tăng cường tính chính xác cho việc dự đoán thu nhập và giá cổ phiếu. IAS này quy định cho các báo cáo tài chính tạm thời theo những nội dung sau:

- Nội dung tối thiểu.
- Các nguyên tắc ghi nhận và tính toán.

29.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp được yêu cầu (theo luật định hoặc các cơ quan quản lý) hoặc tự nguyện ban hành báo cáo tài chính tạm thời cho một kỳ ngắn hơn một năm tài chính đầy đủ (ví dụ nửa năm hoặc một quý).

29.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

29.3.1 Một báo cáo tài chính tạm thời gồm có những nội dung sau (các yêu cầu về số liệu so sánh được đưa trong ngoặc):

- Bảng tổng kết tài sản tóm tắt (vào cuối mỗi kỳ báo cáo tạm thời và so sánh vào cuối năm tài chính đầy đủ trước đó).
- Báo cáo thu nhập tóm tắt (kể báo cáo tạm thời hiện tại và tích lũy cho năm tài chính hiện tại, cho đến ngày báo cáo, với số liệu so sánh cho các kỳ báo cáo tạm thời được so sánh của năm tài chính trước. Ví dụ, một công ty đưa ra báo cáo tài chính tạm thời theo từng quý sẽ phải lập báo cáo thu nhập trong quý thứ 3, tức là một báo cáo cho 9 tháng tích lũy kể từ đầu năm, một báo cáo cho riêng quý 3, và các báo cáo thu nhập so sánh cho các kỳ so sánh tương ứng của năm tài chính trước).
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt (tích lũy cho năm tài chính hiện tại cho đến ngày báo cáo và so sánh với kỳ tạm thời so sánh của năm tài chính trước).
- Báo cáo tóm tắt về thay đổi vốn chủ sở hữu (tích lũy cho năm tài chính hiện tại cho đến ngày báo cáo và so sánh với kỳ so sánh tạm thời của năm tài chính trước).
- Thuyết minh báo cáo chọn lọc.

29.3.2 Hình thức và nội dung của một báo cáo tài chính tạm thời được quy định như sau:

- Đưa vào ở mức tối thiểu:
 - Tên nhóm hàng mục và tổng số của từng nhóm được đưa vào báo cáo tài chính năm gần nhất.
 - Thuyết minh báo cáo chọn lọc theo yêu cầu của chuẩn mực này.
- Thu nhập trên một cổ phần cơ bản và pha loãng cần được trình bày trên báo cáo thu nhập.
- Một công ty mẹ cần phải lập báo cáo tổng hợp.

29.3.3 Khi quyết định cách ghi nhận, tính toán, phân loại hoặc công bố một khoản mục cho mục đích báo cáo tài chính tạm thời, tính trọng yếu cần được đánh giá trong mối tương quan với thông tin tài chính kỳ tạm thời chứ không phải là số liệu hàng năm theo ước tính.

29.3.4 Trong báo cáo tài chính tạm thời doanh nghiệp cần áp dụng cùng chế độ kế toán như đã áp dụng

trong các báo cáo tài chính năm gần nhất, trừ những thay đổi chế độ kế toán sau đó.

- 29.3.5 Mức độ thường xuyên của việc báo cáo tạm thời (ví dụ nửa năm hoặc hàng quý) không ảnh hưởng đến việc tính toán kết quả hàng năm của một doanh nghiệp. Các phương pháp tính toán cho mục đích báo cáo tạm thời, vì vậy, được thực hiện từ một năm trước cho tới ngày báo cáo, được gọi là phương pháp riêng lẻ.
- 29.3.6 Doanh thu nhận được theo mùa vụ, chu kỳ hoặc không thường xuyên (ví dụ cổ tức, tiền bản quyền, và trợ cấp chính phủ) không được dự tính trước hoặc tính lùi về sau kể từ ngày báo cáo tạm thời nếu như việc tính trước hoặc tính lùi về sau không phù hợp vào cuối năm tài chính.
- 29.3.7 Chi phí phát sinh riêng lẻ trong năm tài chính cần được dự tính hoặc tính về sau nhằm mục đích báo cáo tạm thời, chỉ khi nào được cho là thể hợp để minh họa, chi phí phát sinh lớn nhất được dự trừ phát sinh vào cuối năm không được dự tính cho báo cáo tạm thời, trừ khi công ty có ghi sạ vụ mang tính pháp lý hoặc mang tính ứng dụng.
- 29.3.8 Trong khi việc tính toán trong cả báo cáo tài chính năm và báo cáo tài chính tạm thời thường được dựa trên những ước tính hợp lý thì việc trình bày báo cáo tài chính tạm thời thường yêu cầu sử dụng các phương pháp ước tính nhiều hơn so với báo cáo tài chính năm. Ví dụ, thủ tục kiểm kê đầy đủ và đánh giá có thể không bắt buộc phải thực hiện đối với hàng tồn kho vào ngày báo cáo tạm thời, mặc dù việc này phải thực hiện vào cuối năm tài chính.
- 29.3.9 Thay đổi trong chế độ kế toán cần được phản ánh bằng cách khẳng định lại các báo cáo tài chính của các kỳ tạm thời trước năm tài chính hiện tại và các kỳ tạm thời so sánh của những năm trước đây theo IAS 8 (nếu có thể áp dụng được).

29.4 CÔNG BỐ

29.4.1 BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠM THỜI

Thuyết minh báo cáo tài chính được lựa chọn cho mục đích cung cấp thông tin cập nhật kể từ báo cáo tài chính năm gần nhất. Tối thiểu phải có được những nội dung sau:

- Khẳng định rằng chế độ kế toán được áp dụng thống nhất hoặc diễn giải bất kỳ thay đổi nào sau đó.
- Nhận xét diễn giải về tính thời vụ và tính chu kỳ của các hoạt động.
- Bản chất và số lượng các khoản ảnh hưởng đến tài sản, nghĩa vụ nợ, vốn cổ phần, thu nhập thuần, hoặc lưu chuyển tiền tệ bất thường do bản chất, quy mô hoặc căn nguyên của nó.
- Thay đổi trong ước tính các khoản báo cáo trong các kỳ tạm thời trước của năm hiện tại hoặc các khoản được báo cáo trong những năm trước đó.
- Thay đổi nợ tồn đọng hoặc vốn cổ phần, bao gồm các lỗi và vi phạm khế ước nợ chưa chỉnh sửa.
- Cổ tức đã trả.
- Doanh thu và kết quả của các ngành kinh doanh hoặc khu vực địa lý, lấy theo hình thức ban đầu của báo cáo ngành.
- Các sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- Mua hoặc bán các công ty con và các khoản đầu tư dài hạn, cơ cấu lại và các hoạt động bị ngừng lại.
- Thay đổi trong các khoản nợ và tài sản bất thường.
- Việc báo cáo tài chính tạm thời tuân thủ IAS.

29.4.2 CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM

- Nếu số ước tính cho một khoản được báo cáo trong kỳ tạm thời thay đổi đáng kể trong kỳ tạm thời cuối cùng của năm tài chính, nhưng báo cáo tài chính riêng cho kỳ tạm thời cuối cùng đó không được công bố, thì bản chất và số lượng cần phải được công bố trong thuyết

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠM THỜI

Có ba nguyên tắc cơ bản ghi nhận và tính toán được nêu trong IAS 34 như sau:

- A. Trong các báo cáo tài chính tạm thời một doanh nghiệp cần áp dụng cùng chế độ kế toán với báo cáo tài chính năm, trừ những thay đổi trong chế độ kế toán diễn ra sau ngày lập báo cáo tài chính năm gần nhất thì sẽ được phản ánh trong các báo cáo tài chính năm tiếp theo. Tuy nhiên, định kỳ báo cáo của doanh nghiệp (hàng năm, nửa năm hoặc hàng quý) không phải phản ánh việc tính toán kết quả hàng năm. Để đạt được mục tiêu này, việc tính toán cho báo cáo tạm thời cần phải được thực hiện từ một năm trước cho đến ngày báo cáo.
- B. Doanh thu nhận được theo mùa vụ hoặc theo chu kỳ hoặc không thường xuyên trong vòng một năm tài chính không được dự tính trước hoặc tính lùi về sau, kể từ ngày báo cáo tạm thời nếu như không thích hợp vào cuối năm tài chính của doanh nghiệp.
- C. Chi phí phát sinh không thường xuyên trong năm tài chính của doanh nghiệp cần được dự tính trước hoặc tính về sau cho mục đích báo cáo tạm thời nếu, và chỉ nếu, việc dự tính trước hoặc tính về sau cho những chi phí này là thích hợp vào cuối năm tài chính.

Bảng dưới đây minh họa việc áp dụng thực tế các nguyên tắc ghi nhận và tính toán nêu trên:

NGUYÊN TẮC VÀ VẤN ĐỀ	ÁP DỤNG THỰC TẾ
<p>A. Chế độ kế toán thống nhất áp dụng cho các báo cáo tài chính năm</p> <p>Đơn vị tiền tệ trong báo cáo đột nhiên mất giá so với các loại tiền tệ khác ngay trước khi kết thúc quý đầu tiên của năm. Việc này đòi hỏi ghi nhận các khoản lỗ ngoại hối vào thời điểm khẳng định lại những khoản nợ không được bảo hiểm phải trả bằng ngoại tệ.</p> <p>Dấu hiệu cho thấy là đơn vị tiền tệ báo cáo sẽ lấy lại vị thế so với các tiền tệ khác vào cuối quý hai trong năm. Ban quản lý miễn cưỡng công nhận những khoản lỗ này là chi phí trong báo cáo tài chính tạm thời và muốn tính lùi khoản này về sau theo dự tính về tiền tệ báo cáo. Họ hy vọng rằng những khoản lỗ sẽ được bồi hoàn vào cuối quý sau, để ổn định thu nhập chứ không phải để ghi nhận tổn thất trong một quý và lợi nhuận vào quý tiếp theo.</p>	<p>Trong báo cáo tài chính năm, những khoản tổn thất này sẽ phải được ghi nhận như những khoản chi phí theo IAS 21, nếu như việc mất giá đồng tiền xảy ra trước ngày lập bảng tổng kết tài sản.</p> <p>IAS 34, đoạn 30 (b) cũng nêu rằng một khoản chi phí không đáp ứng định nghĩa về tài sản vào cuối kỳ báo cáo tạm thời thì không được tính về sau trong bảng tổng kết tài sản để chờ thêm thông tin tương lai xem liệu nó có đáp ứng định nghĩa về tài sản hoặc ổn định thu nhập trong các kỳ báo cáo tạm thời trong một năm tài chính hay không.</p> <p>Các khoản tổn thất sẽ phải được ghi nhận là chi phí tính từ một năm trước cho đến ngày báo cáo để đạt được mục đích áp dụng cùng chế độ kế toán cho cả báo cáo tài chính năm và báo cáo tài chính tạm thời.</p>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

**BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠM THỜI
TIẾP THEO**

NGUYÊN TẮC VÀ VẤN ĐỀ	ÁP DỤNG THỰC TẾ
<p>B. Tính thu nhập về sau</p> <p>Một công ty sản xuất kem gần đây đem niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán sở tại. Ban quản lý lo ngại về việc công bố kết quả tạm thời của quý một vì thông thường phần lớn lợi nhuận của doanh nghiệp là thu được vào quý 3 và 4 (trong những tháng hè).</p> <p>Số liệu thống kê cho thấy chiều hướng doanh thu biến động như sau:</p> <p>Quý 1 = 10% tổng doanh thu hàng năm Quý 2 = 15% tổng doanh thu hàng năm Quý 3 = 40% tổng doanh thu hàng năm Quý 4 = 35% tổng doanh thu hàng năm</p> <p>Trong quý đầu của năm hiện tại, tổng doanh thu đạt 254.000 đôla. Tuy nhiên, ban quản lý dự định báo cáo doanh thu dự tính hàng năm trong báo cáo tài chính tạm thời về dự tính như sau:</p> <p>254.000 đôla: $0,10 \times 1/4 = 635.000$ đôla.</p>	<p>Trong một số kỳ tạm thời trong một năm tài chính việc một số doanh nghiệp thường thu được nhiều doanh thu hơn những kỳ tạm thời khác là một hiện tượng vẫn có trong thế giới kinh doanh, ví dụ như doanh thu theo mùa vụ của những doanh nghiệp bán lẻ.</p> <p>IAS 34 yêu cầu rằng những khoản doanh thu này phải được ghi nhận khi phát sinh, vì việc dự tính trước hay để tính lùi lại sau sẽ trở nên không thích hợp vào ngày lập bảng tổng kết tài sản. Vì vậy, số doanh thu 254.000 đôla, cần được báo cáo trong quý đầu.</p>
<p>C. Tính chi phí về sau</p> <p>Một doanh nghiệp báo cáo hàng quý có một khoản lỗ hoạt động gần tương đương là 10.000 đôla để tính thuế thu nhập vào đầu năm tài chính hiện tại, vì thế mà mức thuế sản chịu thuế trả sau đối với khoản lỗ này chưa được ghi nhận. Doanh nghiệp dự định trả 10.000 đôla trong quý đầu của năm hiện tại và dự đoán mỗi quý thu được 10.000 đôla trong 3 quý còn lại. Trừ khoản tính trước, thuế suất thuế thu nhập bình hàng năm dự tính là 40%. Chi phí thuế cho cả năm sẽ được tính như sau:</p> <p>$40\% \times (40.000 - 10.000 \text{ thuế}) = 12000$ đôla</p> <p>Thuế suất áp dụng dựa trên thu nhập hàng năm sẽ là 30% (12.000 : 40.000)</p>	<p>Theo IAS 34, đoạn 3 (c), chi phí thuế thu nhập kỳ tạm thời được lũy kế với mức thuế suất có thể áp dụng cho tổng thu nhập dự tính hàng năm, tức là thuế suất thu nhập bình quân gia quyền có hiệu lực hàng năm áp dụng cho thu nhập trước thuế của kỳ tạm thời.</p> <p>Điều này phù hợp với khi niêm cơ bản đưa ra trong IAS 34, đoạn 28, quy định rằng các nguyên tắc tính toán và ghi nhận kế toán phải được áp dụng chung cho các báo cáo tài chính tạm thời và báo cáo tài chính năm. Thuế thu nhập được định giá hàng năm. Chi phí thuế thu nhập kỳ tạm thời được tính bằng cách áp dụng cho thu nhập trước thuế của năm, tức là mức thuế suất có thể áp dụng cho tổng thu nhập hàng năm theo ước tính, tức là mức thuế suất thu nhập bình quân gia quyền cuối cùng.</p>

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠM THỜI
TIẾP THEO

NGUYÊN TẮC VÀ VẤN ĐỀ			ÁP DỤNG THỰC TẾ																			
<p>Câu hỏi đặt ra là liệu mức thuế cho báo cáo tài chính tạm thời có được tính theo tỷ lệ có hiệu lực hàng năm hay tỷ lệ thực tế, điều đó được minh họa dưới đây:</p>			<p>Tỷ lệ này sẽ phản ánh sự kết hợp của cơ cấu thuế suất lũy tiến dự tính sẽ áp dụng cho thu nhập của cả năm.</p>																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Quý</th> <th colspan="2">Thuế thu nhập phải trả</th> </tr> <tr> <th>Tỷ lệ thực tế</th> <th>Tỷ lệ áp dụng</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>0*</td> <td>3.000</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>4.000</td> <td>3.000</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>4.000</td> <td>3.000</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>4.000</td> <td>3.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>12.000 đô la</u></td> <td><u>12.000 đô la</u></td> </tr> </tbody> </table> <p>* Toàn bộ lợi ích của khoản lỗ thuế tính trước được sử dụng trong quý đầu.</p>				Quý	Thuế thu nhập phải trả		Tỷ lệ thực tế	Tỷ lệ áp dụng	1	0*	3.000	2	4.000	3.000	3	4.000	3.000	4	4.000	3.000		<u>12.000 đô la</u>
Quý	Thuế thu nhập phải trả																					
	Tỷ lệ thực tế	Tỷ lệ áp dụng																				
1	0*	3.000																				
2	4.000	3.000																				
3	4.000	3.000																				
4	4.000	3.000																				
	<u>12.000 đô la</u>	<u>12.000 đô la</u>																				

NGỪNG HOẠT ĐỘNG (IAS 35)

30.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Cơ sở cho việc tách thông tin liên quan tới các hoạt động bị gián đoạn ra khỏi thông tin liên quan tới các hoạt động đang tiếp diễn, được thiết lập và nêu rõ nội dung công bố tối thiểu.

30.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này áp dụng cho mọi hoạt động bị ngừng của tất cả các doanh nghiệp. Chuẩn mực tập trung vào việc trình bày và các yêu cầu công bố.

30.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

30.3.1 Hoạt động bị ngừng là một thành phần tương đối lớn:

- mà doanh nghiệp, theo kế hoạch tổng thể, bán đi một số đáng kể trong toàn bộ hoạt động của mình, hoặc chấm dứt bằng cách từ bỏ hoặc bán xé lẻ.
- thể hiện một loại kinh doanh chính tách biệt, hoặc một khu vực hoạt động theo địa lý, và
- có thể được phân biệt về mặt hoạt động cũng như cho mục đích báo cáo tài chính.

30.3.2 Một hoạt động bị ngừng được dựa trên một kế hoạch duy nhất trong vòng kiểm soát của ban quản lý và mặc dù việc ngừng hoạt động được dự tính là xảy ra tương đối không thường xuyên, thu nhập và chi phí liên quan đến việc ngừng hoạt động không phải trình bày là một khoản bất thường.

30.3.3 Chuẩn mực này yêu cầu công bố vì việc ngừng hoạt động bắt đầu ngay khi xảy ra sự kiện công bố ban đầu, tức là sau khi xảy ra một trong những sự kiện sau, tính theo sự kiện nêu ra ở trên:

- một doanh nghiệp tham gia một thỏa thuận bán gần như toàn bộ tài sản của hoạt động bị ngừng, hoặc
- thành viên hội đồng quản trị hoặc cơ quan quản lý tương tự đều chấp thuận một kế hoạch chính thức chi tiết về việc ngừng lại và công bố kế hoạch đó.

30.3.4 Chuẩn mực này không xây dựng tiêu chí cụ thể cho việc tính toán và ghi nhận. Thay vào đó, chuẩn mực này yêu cầu áp dụng các nguyên tắc được đề ra trong các chuẩn mực khác. Những chuẩn mực thích hợp nhất là những chuẩn mực về:

- Các khoản dự phòng và các khoản bất thường (IAS 37)
- Hư hại tài sản (IAS 36).

30.3.5 Việc ngừng được kết thúc khi kế hoạch thực chất được hoàn tất hoặc bị từ bỏ, cho dù người mua chưa hoàn tất việc thanh toán cho người bán.

30.4 CÔNG BỐ

Các nội dung công bố được trình bày riêng cho từng hoạt động bị ngừng:

Báo cáo thu nhập và/hoặc thuyết minh

- Số doanh thu, chi phí và lợi nhuận trước thuế hoặc lỗ của hoạt động bị ngừng và các chi phí thuế thu nhập có liên quan.

- Số lỗ hoặc lãi bất kỳ được ghi nhận khi bán tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ liên quan tới hoạt động bị ngừng và chi phí thuế thu nhập có liên quan.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

- Luồng tiền ròng liên quan tới các hoạt động kinh doanh, đầu tư và tài chính của hoạt động bị ngừng.

Thuyết minh báo cáo tài chính

- Diễn giải về việc ngừng hoạt động.
- Ngành kinh doanh hoặc khu vực địa lý được báo cáo theo IAS 14.
- Ngày và bản chất của sự kiện công bố lần đầu.
- Ngày hoặc thời gian dự tính hoàn tất việc ngừng hoạt động.
- Số kết chuyển (kể từ ngày lập bảng tổng kết tài sản) của tổng tài sản và tổng nợ cần phải được thanh lý.
- Sự việc và ảnh hưởng cần được công bố khi một doanh nghiệp từ bỏ hoặc rút kế hoạch đã được báo cáo trước đây là ngừng hoạt động.
- Giá bán thuần thu được hoặc dự tính có được từ việc bán những tài sản ròng, có từ một hoặc nhiều thoả thuận bán mà doanh nghiệp đã tham gia, thời gian dự tính và số kết chuyển của những tài sản này.
- Các báo cáo tài chính cho các kỳ sau khi công bố lần đầu phải cập nhật những nội dung công bố này, bao gồm cả diễn giải về bất kỳ thay đổi quan trọng nào trong khối lượng và thời hạn của các luồng tiền liên quan đến những tài sản và nợ cần được thanh lý hoặc thanh toán và nguyên nhân gây ra những thay đổi này.
- Thông tin so sánh cho các kỳ trước, trình bày trong báo cáo tài chính được lập sau lần công bố đầu tiên, phải được khẳng định lại để phân biệt tài sản, nợ, thu nhập, chi phí và dòng chuyển tiền tệ còn hoạt động và không còn hoạt động.
- Nếu việc công bố lần đầu diễn ra sau khi kết thúc kỳ báo cáo tài chính của một doanh nghiệp nhưng trước khi các báo cáo tài chính cho kỳ đó được các thành viên Hội đồng quản trị hoặc một cơ quan quản lý tương đương chấp thuận, những báo cáo tài chính này cần nêu những nội dung công bố trên.

Báo cáo tài chính tạm thời

- Bất kỳ hoạt động hoặc sự kiện quan trọng nào sau khi kết thúc báo cáo năm gần nhất liên quan đến việc ngừng hoạt động và bất kỳ thay đổi quan trọng nào về số lượng và thời hạn của các dòng tiền liên quan tới những tài sản và nghĩa vụ nợ cần phải được thanh lý hoặc thanh toán.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

NGỪNG HOẠT ĐỘNG

Outback Inc. chuyên về các sản phẩm lều trại và dụng cụ ngoài trời và hoạt động theo ba bộ phận là thực phẩm, quần áo và thiết bị. Do chi phí nhân công địa phương cao, hoạt động của bộ phận thực phẩm bị lỗ khá nhiều. Ban quản lý quyết định đóng cửa bộ phận này và đưa ra kế hoạch ngừng hoạt động.

Vào ngày 1/5/20x2 thành viên hội đồng quản trị thông qua kế hoạch chính thức và kế hoạch này được công bố ngay lập tức. Các số liệu dưới đây được lấy từ sổ sách kế toán của kỳ hiện tại và kỳ trước kết thúc ngày 30/6 (các con số được thể hiện theo đơn vị nghìn đôla):

	20x2			20x1		
	Thực phẩm	Quần áo	Thiết bị	Thực phẩm	Quần áo	Thiết bị
Doanh thu	470	1.600	1.540	500	1.270	1.230
Chi phí bán hàng	350	500	510	400	400	500
Chi phí phân phối	40	195	178	20	185	130
Chi phí hành chính	70	325	297	50	310	200
Các chi phí hoạt động khác	30	130	119	20	125	80
Chi phí thuế/(lợi ích)	(6)	137	124	3	80	90

Không có khoản bất thường nào được báo cáo trong các kỳ này.

Những chi phí bổ sung dưới đây, có liên quan trực tiếp tới quyết định ngừng hoạt động, không được đưa vào bảng trên.

Phát sinh giữa ngày 1/5 và 30/6/20x2

- Dự phòng trả tiền thôi việc 85.000 đôla (những chi phí này không được giảm thuế)

Dự trù cho năm kết thúc ngày 30/6/20x3

- Các chi phí trực tiếp khác 73.000 đôla
- Trả trợ cấp thôi việc 12.000 đôla
- Nợ khó đòi 4.000 đôla

Việc đánh giá hợp lý khả năng thu hồi tài sản trong bộ phận thực phẩm, theo IAS 36, dẫn tới việc ghi nhận tổn thất phi vật chất là 19.000 đôla, khoản này được tính vào các chi phí hoạt động khác nêu ở trên và được trừ đủ thuế.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

NGỪNG HOẠT ĐỘNG
TIẾP THEO

Ngoài những thông tin khác cần phải được công bố ở các phần khác trong báo cáo tài chính, báo cáo thu nhập cho năm kết thúc ngày 30/6/20x2 có thể được trình bày như sau:

OUTBACK INC.

BÁO CÁO THU NHẬP CHO NĂM KẾT THÚC NGÀY 30/6/20x2

	20x2 Nghìn đôla	20x1 Nghìn đôla
Các hoạt động đang tiếp tục (quần áo và thiết bị)		
Doanh thu	3.140	2.500
Chi phí bán hàng	<u>(1.010)</u>	<u>(900)</u>
Lợi nhuận gộp	2.130	1.600
Chi phí phân phối	(373)	(315)
Chi phí hành chính	(622)	(510)
Các chi phí hoạt động khác	<u>(249)</u>	<u>(205)</u>
Lợi nhuận trước thuế	866	570
Chi phí thuế thu nhập	<u>(261)</u>	<u>(170)</u>
Lợi nhuận ròng cho cả năm	625	400
Hoạt động bị ngừng (Thực phẩm)		
Doanh thu	470	500
Chi phí bán hàng	<u>(350)</u>	<u>(400)</u>
Lợi nhuận gộp	120	100
Chi phí phân phối	(40)	(20)
Chi phí hành chính	(70)	(50)
Các chi phí hoạt động khác (30-19)	(11)	(20)
Tổn thất phi vật chất	(19)	-
Trả tiền thôi việc	<u>(85)</u>	<u>-</u>
(Lỗ)/Lợi nhuận trước thuế	(105)	10
Lợi ích/(chi phí) thuế thu nhập	<u>6</u>	<u>(3)</u>
(Lỗ)/Lợi nhuận ròng cho cả năm	<u>(99)</u>	<u>7</u>
Tổng lợi nhuận ròng cho cả năm của doanh nghiệp	<u>526</u>	<u>407</u>

GIẢM GIÁ TRỊ TÀI SẢN (IAS 36)

31.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS này quy định:

- Những thủ tục mà một doanh nghiệp áp dụng để đảm bảo rằng tài sản không bị định giá quá cao, tức là số kết chuyển vượt quá số sẽ được thu hồi qua việc sử dụng hoặc bán.
- Khi một doanh nghiệp kế toán cho những khoản lỗ do giảm giá tài sản đã xác định hoặc ghi bút toán đảo của một khoản do giảm giá tài sản.
- Công bố những tài sản bị giảm giá trị.

Mục đích của chuẩn mực này là hướng dẫn chi tiết cho việc thực hiện nguyên tắc thận trọng trong việc tính toán giá trị tài sản được báo cáo trên bảng tổng kết tài sản.

31.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này quy định cho hầu hết các tài sản. Chuẩn mực còn quy định cho các khoản đầu tư trong các công ty con, đơn vị liên kết và liên doanh.

31.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

31.3.1 Giá trị tài sản có khả năng thu hồi còn phải được ước tính nếu, vào ngày lập bảng kê tài sản có dấu hiệu cho thấy tài sản có thể bị giảm giá trị. Doanh nghiệp cần xem xét mức độ thiêu hụt nghiêm trọng của tài sản.

- Dấu hiệu bên ngoài, ví dụ như giảm giá thị trường và những thay đổi có thể gây ảnh hưởng bất lợi đến doanh nghiệp.
- Dấu hiệu bên trong, ví dụ như bằng chứng về sự lạc hậu hoặc cho thấy một tài sản đang hoạt động tồi hơn mức mong đợi.

31.3.2 Giá trị có khả năng thu hồi của một tài sản được tính theo giá cao hơn giữa giá bán thuần và giá trị đang được sử dụng:

- Giá bán thuần là giá trị có thể thu được từ việc bán tài sản trong một giao dịch để lập lại các bên mua và bán ngay lập tức hiện tại, sau khi trừ đi các chi phí bán bổ sung trực tiếp.
- Giá trị đang được sử dụng là giá trị hiện tại của dòng tiền mặt trong tương lai được dự tính sẽ phát sinh từ việc tiếp tục sử dụng một tài sản hoặc bán tài sản đó vào cuối vòng đời sử dụng. Khi xác định giá trị đang sử dụng của một tài sản, cùng với những yếu tố khác, doanh nghiệp cần sử dụng:
 - ước tính dòng tiền (trước thuế thu nhập và chi phí cấp vốn, nhưng lại bao gồm chi phí quản lý chung trực tiếp liên quan tới việc sử dụng tài sản) dựa trên những giả định hợp lý phản ánh tài sản trong điều kiện hiện tại và thể hiện dự tính tất cả các rủi ro mà doanh nghiệp sẽ phải đối mặt trong suốt vòng đời sử dụng còn lại của tài sản này, và
 - tỷ lệ chiết khấu trước thuế phản ánh việc đánh giá thị trường hiện tại của giá trị của dòng tiền theo thời gian và rủi ro của riêng tài sản. Tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh rủi ro dòng tiền trong tương lai đã được điều chỉnh.

31.3.3 Một khoản lỗ do giảm giá trị chỉ xảy ra khi số kết chuyển của một tài sản vượt giá trị có khả năng thu hồi. Nếu giá bán thuần hoặc giá trị đang sử dụng của một tài sản vượt quá số kết chuyển, thì tài sản không bị giảm giá trị. Khoản lỗ do giảm giá trị được ghi nhận trong báo cáo thu nhập hoặc trong tài sản được kết chuyển theo chi phí và được hạch toán như một khoản giảm trừ do đánh giá lại những tài sản được chuyển theo giá trị đánh giá lại (theo IAS 16). Sau khi ghi nhận lỗ do giảm giá, chi phí hao được điều chỉnh tương ứng và tính theo số kết chuyển để được điều chỉnh lại.

31.3.4 Giá trị có khả năng thu hồi cần phải được dự tính cho một tài sản riêng lẻ. Nếu không thể

dự tính được thì doanh nghiệp xác định số có khả năng thu hồi được cho đơn vị phát sinh tiền của tài sản. Đơn vị tạo luồng tiền là nhóm tài sản nhỏ nhất có thể xác định, những tài sản này tạo ra dòng tiền vào từ việc tiếp tục sử dụng, đơn vị tạo luồng tiền phần lớn độc lập với luồng tiền thu từ những tài sản hoặc nhóm tài sản khác.

- 31.3.5 Nguyên tắc ghi nhận và tính toán các khoản lỗ do giảm giá cho một đơn vị tạo luồng tiền cần ghi nhận như những nguyên tắc áp dụng cho một tài sản đơn lẻ. Khi kiểm tra một đơn vị tạo luồng tiền để thể hiện rõ ra vị trí giảm giá, giá trị lợi ích và tài sản của công ty (ví dụ, như tài sản của tập đoàn) liên quan đến đơn vị tạo luồng tiền sẽ cần phải được xem xét. Nếu có dấu hiệu cho thấy giá trị lợi ích hoặc một tài sản của công ty có thể bị giảm giá thì giá trị khả năng thu hồi được xác định cho đơn vị tạo luồng tiền của nhóm tài sản. IAS 36 quy định cách xác định số kết chuyển của một đơn vị tạo luồng tiền và phân bổ khoản lỗ do giảm giá giữa các tài sản của một đơn vị.
- 31.3.6 Một khoản lỗ do giảm giá được ghi nhận trong những năm trước cần được ghi bút toán đảo khi, và chỉ khi, có thay đổi trong những ước tính cho việc xác định số có khả năng thu hồi từ lần khoản lỗ do giảm giá gần nhất đã được ghi nhận. Số này chỉ được ghi đảo ở giới hạn không làm tăng số kết chuyển của một tài sản vượt quá số kết chuyển đáng ra đã phải được xác định cho tài sản đó (trừ đi số khấu hao hoặc hao mòn) nếu không có khoản lỗ do giảm giá nào được ghi nhận trong những năm trước. Một bút toán đảo cho một khoản lỗ do giảm giá cần được ghi nhận là thu nhập cho những tài sản được kết chuyển theo chi phí và hạch toán như một khoản tăng sau đánh giá lại cho những tài sản được kết chuyển theo giá trị đánh giá lại.
- 31.3.7 Một khoản lỗ do giảm giá đối với giá trị lợi thế không được ghi đảo trừ khi:
- khoản lỗ do giảm giá gây ra bởi một sự kiện cụ thể bên ngoài có bản chất bất thường không được dự tính là sẽ xảy ra, và
 - sự kiện bên ngoài tiếp theo làm đảo ngược ảnh hưởng của sự kiện đó.
- 31.3.8 Vào lần áp dụng đầu tiên cho chuẩn mực này, cần áp dụng phương pháp tiếp diễn tức là không báo cáo lại thông tin so sánh.

Nhưng nội dung sau cần được công bố cho từng loại tài sản và cho từng bộ phận phải báo cáo theo hình thức chính của doanh nghiệp (nếu áp dụng IAS 14):

- Giá trị được ghi nhận trong báo cáo thu nhập đối với:
 - Khoản lỗ do giảm giá
 - Ghi đảo cho những khoản lỗ do giảm giá
- Giá trị được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu đối với:
 - Lỗ do giảm giá
 - Ghi đảo cho những khoản lỗ do giảm giá.

Nếu một khoản lỗ do giảm giá đối với một tài sản có thể hoặc một đơn vị tạo luồng tiền được ghi nhận, hoặc ghi đảo mang tính trọng yếu trong báo cáo tài chính thì cần công bố những nội dung sau

- Những sự kiện và hoàn cảnh dẫn tới khoản lỗ được ghi nhận hoặc được ghi đảo.
- Giá trị được ghi nhận hoặc được ghi đảo.
- Chi tiết về bản chất của tài sản hoặc đơn vị tạo luồng tiền và các phần phải báo cáo liên quan
- Số có khả năng thu hồi được là giá bán thuần hay giá trị đang sử dụng
- Cơ sở cho việc xác định giá bán thuần hoặc tỷ lệ chiết khấu sử dụng cho việc xác định giá trị đang sử dụng và bất kỳ giá trị sử dụng nào trước đây.

Nếu các khoản lỗ do giảm giá được ghi nhận (ghi đảo) trong kỳ là trọng yếu về tổng số đối với toàn bộ báo cáo tài chính, thì công bố diễn giải tóm tắt cho:

- Những loại tài sản chính bị ảnh hưởng.
- Những sự kiện chính và hoàn cảnh dẫn tới những khoản lỗ được ghi nhận hoặc ghi đảo.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

GIẢM GIÁ TRỊ TÀI SẢN

Những thông tin sau liên quan đến các khoản mục thiết bị đơn lẻ của một doanh nghiệp vào ngày bảng tổng kết tài sản:

	Số kết chuyển Đôla	Giá bán thuần Đôla	Giá trị sử dụng Đôla
Khoản số 1	119.000	121.000	114.000
Khoản số 2 (thuyết minh số 1)	237.000	207.000	205.000
Khoản số 3 (thuyết minh số 1)	115.000	117.000	123.000
Khoản số 4	83.000	75.000	79.000
Khoản số 5 (thuyết minh số 2)	31.000	26.000	

Các thông tin khác

- Các khoản số 2 và số 3 được kết chuyển theo giá trị đánh giá lại và số dôi ra ra sau đánh giá lại lần lượt là 12.000 đôla và 6.000 đôla. Cả hai khoản thể hiện thiết bị sản xuất.
- Khoản số 5 là một xe buýt được sử dụng cho việc chuyên chở nhân viên vào các buổi sáng và buổi chiều. Việc xác định giá trị sử dụng là không thể thực hiện được do xe buýt không tạo ra luồng tiền thu từ việc liên tục sử dụng.

Những vấn đề chính liên quan đến khả năng giảm giá trị của các khoản mục nêu trên có thể được phân tích như sau:

Khoản số 1 - Số có khả năng thu hồi được định nghĩa là số cao hơn giữa giá bán thuần của tài sản và giá trị sử dụng của tài sản đó. Không có khoản lỗ do giảm giá trị nào được ghi nhận là bởi khoản 121.000 đôla có thể thu hồi được cao hơn giá trị kết chuyển là 119.000 đôla.

Các khoản số 2 và số 3 - Khoản số 2 chắc chắn bị giảm giá trị và khoản số 3 thì không.

Vấn đề là làm thế nào để ghi nhận khoản lỗ giảm giá trị này. Trước tiên, cần phải tính toán số chênh lệch giữa khoản 237.000 đôla và số cao hơn giữa 207.000 đôla và 205.000 đôla = 30.000 đôla. Theo IAS 36 (đoạn 59), khoản lỗ cần được hạch toán như một khoản giảm giá do đánh giá lại.

Vấn đề phát sinh là liệu số dư sau đánh giá lại 6.000 đôla liên quan đến khoản mục 3 có thể được sử dụng vì cả hai khoản này thuộc cùng một hạng mục tài sản. IAS 36 (đoạn 60) cấm sử dụng cách hạch toán này; khoản lỗ do giảm giá có thể được ghi nhận thay vì số dư sau đánh giá lại chỉ ở giới hạn mà tổn thất phi vật chất không vượt quá giá trị trong số thặng dư do đánh giá lại đối với cùng một tài sản. Tương ứng, khoản 12.000 đôla được ghi nhận cho số thặng dư sau đánh giá lại liên quan tới khoản mục số 2 và khoản 18.000 đôla được ghi nhận là một khoản lỗ trong báo cáo thu nhập.

Khoản số 4 - Một khoản lỗ do giảm giá 4.000 đôla (số chênh lệch giữa 83.000 đôla và số cao hơn giữa 75.000 đôla và 79.000 đôla) được ghi nhận ngay là một khoản chi phí trong báo cáo thu nhập.

Khoản số 5 - Giá trị có khả năng thu hồi của xe buýt không thể xác định được theo IAS 36 (đoạn 66) là bởi giá trị sử dụng của tài sản không thể ước tính được gần sát với giá bán thuần của tài sản đó và nó không sinh ra dòng tiền thu từ việc sử dụng liên tục, và những dòng tiền này độc lập khá cao so với dòng tiền thu từ các tài sản khác.

Trong trường hợp này, ban quản lý sẽ phải xác định đơn vị tạo luồng tiền của xe buýt và ước tính giá trị có khả năng thu hồi của toàn bộ đơn vị này.

CHƯƠNG 32

CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, NỢ BẤT THƯỜNG VÀ TÀI SẢN BẤT THƯỜNG (IAS 37)

32.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

IAS quy định phương pháp kế toán phù hợp và các yêu cầu công bố cho tất cả các khoản dự phòng, nợ bất thường và tài sản bất thường để giúp cho người sử dụng hiểu được bản chất, thời điểm và số lượng của các khoản này.

- Chuẩn mực này đưa ra các điều kiện cần phải được thực hiện để ghi nhận một khoản dự phòng. Những điều kiện này cần giúp cho doanh nghiệp đạt được tính nhất quán và khả năng so sánh trong việc hạch toán các khoản dự phòng, chẳng hạn như bỏ chi phí hoa hồng và các chi phí về môi trường, tái cơ cấu và chi phí năm 2000.
- Chuẩn mực này hướng dẫn cho người lập báo cáo tài chính xác định, cho một nghĩa vụ cụ thể, khi nào thì:
 - lập dự phòng cho nghĩa vụ đó (ghi chép),
 - chỉ công bố thông tin, hoặc
 - không công bố gì cả.

32.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

Chuẩn mực này được áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp trong việc kế toán các khoản dự phòng, nợ bất thường/tài sản bất thường, trừ những khoản từ:

- các công cụ tài chính được kết chuyển theo giá trị thực tế,
- các hợp đồng thực hiện (ví dụ những hợp đồng mà theo đó cả hai bên thực hiện một phần nghĩa vụ như nhau),
- hợp đồng bảo hiểm với những người chủ hợp đồng, và
- những sự kiện hoặc giao dịch quy định theo IAS khác (ví dụ thuế thu nhập và các khoản nghĩa vụ cho thuê).

32.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

32.3.1 Chuẩn mực này phân biệt các khoản nợ khác, các khoản dự phòng, nợ bất thường như sau

- Một khoản dự phòng là một khoản nợ có giá trị và thời gian không chắc chắn.
- Một khoản nợ là một nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ những sự kiện trước đây, việc thanh toán được dự tính là sẽ dẫn tới việc rút tiền ra khỏi nguồn vốn của doanh nghiệp có kèm theo các lợi ích kinh tế, theo Quy định chung (xem đoạn 2.3.6).
- Một khoản nợ bất thường có thể là:
 - một nghĩa vụ cụ thể, khi nó còn chưa được xác nhận bởi doanh nghiệp có thể không một nghĩa vụ hiện tại cụ thể dẫn đến việc rút tiền ra khỏi nguồn vốn có kèm theo các lợi ích kinh tế, hoặc
 - một nghĩa vụ hiện tại không đáp ứng tiêu chí ghi nhận, có thể là do không thể có dòng tiền rút ra khỏi nguồn vốn kèm theo các lợi ích kinh tế để thanh toán cho nghĩa vụ đó, hoặc không thể đưa ra ước tính đủ tin cậy cho giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

32.3.2 Các khoản dự phòng có thể được phân biệt với các khoản nợ khác như phải trả thương mại và các khoản lũy kế do có sự không chắc chắn về thời gian và giá trị của khoản chi cho việc thanh toán trong tương lai.

32.3.3 Nhìn chung, tất cả các khoản dự phòng là bất thường bởi vì những khoản này không chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị. Tuy nhiên, trong phạm vi chuẩn mực này, thuật ngữ “bất thường” được sử dụng cho các khoản nợ và tài sản không được ghi nhận do:

- sự tồn tại của những khoản đó được xác nhận bởi những sự kiện tương lai không chắc chắn và không thể kiểm soát được, hoặc
- chúng không đáp ứng các tiêu chí ghi nhận.

CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG

32.3.4 Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi:

- một doanh nghiệp có một nghĩa vụ hiện tại (pháp lý hoặc mang tính xây dựng) phát sinh từ một sự kiện trước đây (sự kiện phát sinh nợ),
- có thể có dòng tiền rút ra khỏi nguồn vốn kèm theo các lợi ích kinh tế để thanh toán khoản nợ, và
- có thể ước tính một cách tin cậy về giá trị của khoản nợ.

32.3.5 Trong những trường hợp ít thấy (ví dụ trong một vụ kiện), có thể không rõ là liệu một doanh nghiệp có một nghĩa vụ nợ hiện tại hay không. Trong những trường hợp như vậy, một sự kiện trước đây được cho là làm phát sinh nghĩa vụ nợ hiện tại nếu nhiều khả năng xảy ra là có nghĩa vụ nợ hiện tại vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

32.3.6 Một nghĩa vụ pháp lý thường phát sinh từ một hợp đồng hoặc quy định pháp luật. Một nghĩa vụ mang tính xây dựng phát sinh chỉ khi nào có cả hai điều kiện dưới đây:

- Doanh nghiệp chứng tỏ cho các bên khác thấy, - bằng một cách thức đã được xác lập từ tập quán trước đây, những chính sách đã ban hành hoặc một báo cáo hiện tại đủ chi tiết, rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận những trách nhiệm cụ thể.
- Kết quả là, doanh nghiệp đã tạo ra cho các bên khác một hy vọng có cơ sở rằng doanh nghiệp sẽ đảm nhiệm những trách nhiệm đó.

32.3.7 Giá trị được ghi nhận là dự phòng sẽ phải là một ước tính tốt nhất cho những chi phí cần có để thanh toán nghĩa vụ hiện tại vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

32.3.8 Một số hoặc tất cả các khoản chi cần có để thanh toán một khoản dự phòng có thể được dự tính là được hoàn trả bởi một bên khác (ví dụ thông qua tiền đòi bảo hiểm, các điều khoản bồi thường, hoặc đảm bảo của người cung cấp). Những khoản hoàn trả này được hạch toán như sau:

- Ghi nhận một khoản hoàn trả khi gần như chắc chắn rằng khoản hoàn trả đó sẽ nhận được khi doanh nghiệp thanh toán nghĩa vụ nợ. Giá trị được ghi nhận cho việc hoàn trả không được vượt quá giá trị khoản dự phòng.
- Hạch toán khoản hoàn trả như một tài sản tách biệt.
- Chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày sau khi trừ đi giá trị được ghi nhận cho một khoản hoàn trả trong báo cáo thu nhập.

32.3.9 Các khoản dự phòng cần phải được xem xét lại vào ngày lập bảng tổng kết tài sản hàng năm và được điều chỉnh để phản ánh mức ước tính tốt nhất theo hiện tại.

32.3.10 Một khoản dự phòng chỉ được sử dụng cho các khoản chi tiêu theo ghi nhận ban đầu cho khoản dự phòng.

32.3.11 IAS hướng dẫn việc áp dụng các nguyên tắc ghi nhận và tính toán trong ba trường hợp cụ thể, đó là lỗ hoạt động tương lai, hợp đồng khó thực hiện và tái cơ cấu:

- Không được ghi nhận các khoản dự phòng cho lỗ hoạt động trong tương lai. Dự tính về các khoản lỗ hoạt động trong tương lai là dấu hiệu chỉ báo rằng một số tài sản dành cho hoạt động có thể bị giảm giá trị - khi đó, IAS 36, Giảm giá trị tài sản, sẽ được áp dụng.
- Nghĩa vụ hiện tại theo một hợp đồng khó thực hiện cần được ghi nhận và tính toán như

một khoản dự phòng. Một hợp đồng khó thực hiện là một hợp đồng có chi phí không thể tránh khỏi để thực hiện nghĩa vụ hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính sẽ thu được theo hợp đồng.

- Tái cơ cấu là một chương trình do ban quản lý lập và kiểm soát làm thay đổi một cách cơ bản phạm vi kinh doanh hoặc cách thức tiến hành hoạt động kinh doanh đó. Một khoản dự phòng cho chi phí tái cơ cấu được ghi nhận khi những tiêu chí ghi nhận thông thường cho các khoản dự phòng được đáp ứng. Một nghĩa vụ mang tính xây dựng để tái cơ cấu phát sinh chỉ khi mà một doanh nghiệp:
 - có một kế hoạch chính thức chi tiết cho việc tái cơ cấu; và
 - đưa đến cho các bên bị ảnh hưởng sự mong đợi có cơ sở là doanh nghiệp sẽ thực hiện việc tái cơ cấu bằng cách bắt đầu thực hiện kế hoạch đó hoặc công bố các đặc tính chủ yếu của chương trình cho các bên chịu ảnh hưởng.

Khi việc tái cơ cấu liên quan đến việc bán một hoạt động, không có nghĩa vụ nào phát sinh từ việc bán này cho tới khi doanh nghiệp cam kết theo một thoả thuận bán hàng mang tính ràng buộc.

CÁC KHOẢN NỢ BẤT THƯỜNG

32.3.12 Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ bất thường. Doanh nghiệp cần công bố một khoản nợ bất thường trừ khi khả năng dòng tiền rút từ nguồn vốn kèm theo các lợi ích kinh tế là rất khó xảy ra.

32.3.13 Các khoản nợ bất thường được đánh giá liên tục để xác định xem liệu một dòng tiền rút ra khỏi nguồn vốn kèm theo các lợi ích kinh tế là có khả năng xảy ra hay không. Khi điều đó là có khả năng xảy ra cho một khoản mục trước đây đã được xử lý là nợ bất thường, thì khoản dự phòng được ghi nhận.

CÁC TÀI SẢN BẤT THƯỜNG

32.3.14 Một tài sản bất thường là một tài sản có khả năng phát sinh từ những sự kiện trước đây và sự tồn tại của tài sản này sẽ chỉ được ghi nhận trong trường hợp có xảy ra hay không một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai không nằm trong sự kiểm soát của doanh nghiệp (ví dụ một khoản bảo hiểm mà doanh nghiệp đang đòi bồi thường có kết quả không chắc chắn.)

32.3.15 Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản bất thường. Một tài sản bất thường cần được công bố khi có khả năng thu được các lợi ích kinh tế. Khi việc đạt được doanh thu gần như là chắc chắn, thì tài sản có liên quan không phải là một tài sản bất thường và việc ghi nhận cho tài sản này là phù hợp theo Quy định chung.

32.4.1 Các khoản dự phòng

Công bố những nội dung sau riêng cho từng loại:

- Cân đối chi tiết theo khoản mục của số kết chuyển vào đầu và cuối kỳ kế toán, không yêu cầu số liệu so sánh.
- Diễn giải tóm tắt về bản chất của nghĩa vụ và thời gian dự tính cho bất kỳ luồng ra nào của các lợi ích kinh tế phát sinh từ nghĩa vụ đó.
- Dấu hiệu chỉ báo tính không chắc chắn về giá trị và thời gian của những luồng ra đó.
- Giá trị của bất kỳ khoản hoàn trả nào được dự tính, công bố giá trị của bất kỳ tài sản nào đã được ghi nhận cho khoản hoàn trả dự tính.

32.4.2 Các nghĩa vụ nợ

Công bố những nội dung sau cho riêng từng loại:

- Diễn giải tóm tắt về bản chất.
- Dự tính ảnh hưởng về mặt tài chính.
- Dấu hiệu chỉ báo tính không chắc chắn về giá trị và thời gian của bất kỳ luồng ra nào.
- Khả năng có bất kỳ khoản hoàn trả nào.

32.4.3 Các tài sản bất thường

Công bố những nội dung sau riêng cho từng loại:

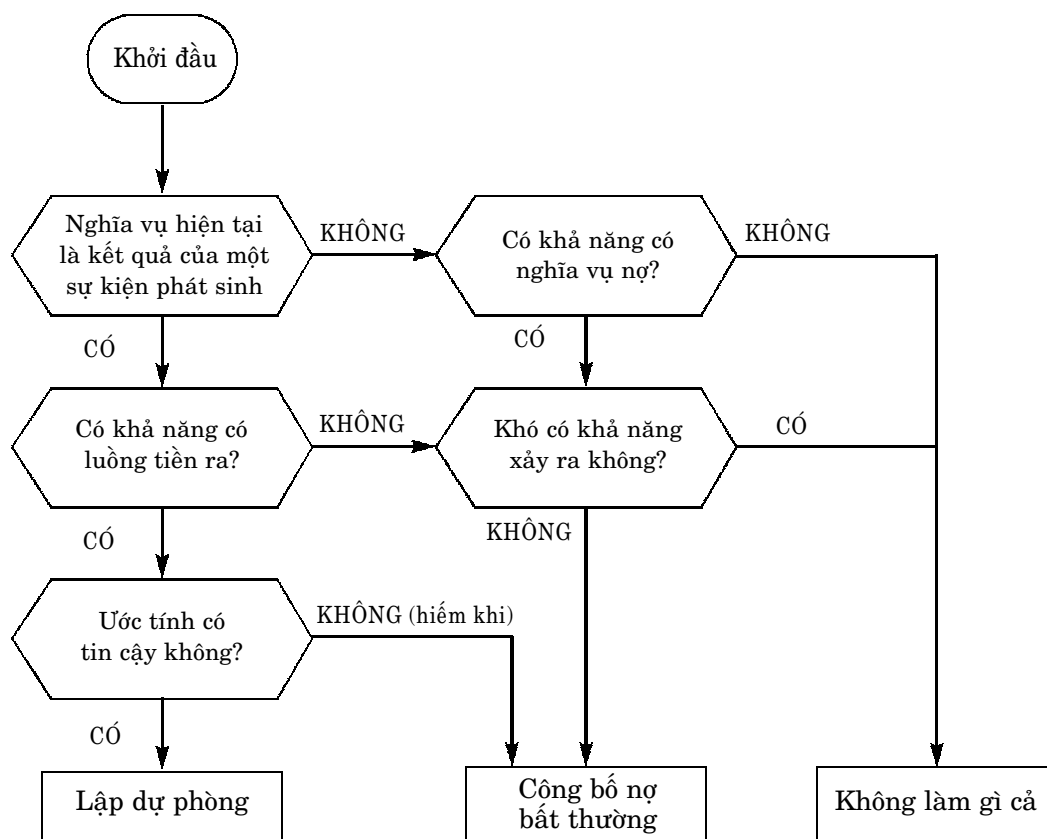
- Diễn giải tóm tắt về bản chất.
- Dự tính ảnh hưởng về mặt tài chính.

32.4.4 Các trường hợp ngoại lệ

- Khi bất kỳ thông tin nào được yêu cầu đối với các khoản nợ/tài sản bất thường không được công bố do thực tiễn không thể công bố, thì việc đó cần được nêu ra.
- Trong những trường hợp rất ít gặp, việc công bố một số hoặc tất cả thông tin theo yêu cầu có thể dự đoán làm ảnh hưởng bất lợi nghiêm trọng đến vị thế của doanh nghiệp trong một vụ tranh chấp với các bên khác về các khoản dự phòng, nợ bất thường và tài sản bất thường. Trong những trường hợp này, không cần phải công bố thông tin, tuy nhiên bản chất khái quát của vụ tranh chấp cần được công bố cùng với việc giải thích tại sao thông tin không được công bố.

SƠ ĐỒ RA QUYẾT ĐỊNH

Sơ đồ này tóm tắt những yêu cầu chính của chuẩn mực.



NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, NỢ BẤT THƯỜNG VÀ TÀI SẢN BẤT THƯỜNG

Những tình huống sau liên quan đến các khoản dự phòng và các khoản bất thường:

- A. Công ty Mighty Mouse Trap vừa mới bắt đầu xuất khẩu bẫy chuột sang Mỹ. Khẩu hiệu quảng cáo cho bẫy chuột là: “Người bạn tốt nhất của nàng”. Phong trào Giải phóng California đòi công ty bồi thường 800.000 đôla vì khẩu hiệu quảng cáo này được coi là xúc phạm tới nhân phẩm của phụ nữ. Đại diện pháp lý của công ty có ý kiến rằng việc bồi thường có được thực hiện hay không là tùy thuộc vào phán quyết của tòa án. Tuy nhiên, họ dự tính rằng có tới 70% khả năng là khoản đòi bồi thường sẽ bị từ chối và 30% khả năng là thành công.
- B. Công ty Boss Ltd. chuyên về thiết kế và sản xuất một loại xe thể thao độc đáo. Trong năm tài chính hiện tại, có 90 xe đã được hoàn thiện và bán ra. Trong khi chạy thử xe, người ta phát hiện ra có lỗi nghiêm trọng trong máy lái.

Có tất cả 90 khách hàng đã nhận được thư thông báo về lỗi này và được yêu cầu mang xe của họ đến sửa chữa miễn phí. Tất cả các khách hàng đều cho thấy đây là thỏa thuận duy nhất mà họ yêu cầu. Chi phí dự tính của khoản gọi khách hàng đến sửa chữa là 900.000 đôla.

Nhà sản xuất máy điều khiển là một công ty niêm yết có đủ vốn, đã nhận trách nhiệm về lỗi này, và tiến hành hoàn trả cho Boss Ltd. mọi chi phí có thể phát sinh liên quan.

Trong kế toán những vấn đề trên được hạch toán như sau:

- A. Nghĩa vụ hiện tại do sự kiện trước đây gây ra: Bằng chứng hiện có do các chuyên gia cung cấp cho thấy có nhiều khả năng không có nghĩa vụ hiện tại vào ngày lập bảng tổng kết tài sản; có 70% khả năng là khoản bồi thường sẽ bị từ chối. Không có sự kiện phát sinh nghĩa vụ nào xảy ra.

Kết luận: Không có khoản dự phòng nào được ghi nhận. Vấn đề được công bố như một khoản nợ bất thường trừ khi 30% khả năng được xem là rất khó xảy ra.

- B. Nghĩa vụ hiện tại do một sự kiện trước đây gây ra: Nghĩa vụ mang tính xây dựng bắt đầu từ lá thư của doanh nghiệp, cũng như hy vọng thỏa đáng của khách hàng là lỗi sẽ được sửa chữa.

Luồng ra của các lợi ích kinh tế: Luồng ra nằm ngoài bất cứ sự nghi ngờ có lý do nào.

Kết luận: Khoản dự phòng được ghi nhận. Tuy nhiên, gần như chắc chắn là tất cả chi phí sẽ được người cung cấp máy điều khiển hoàn trả. Một tài sản riêng được ghi nhận trong bảng tổng kết tài sản. Trong báo cáo thu nhập, chi phí liên quan đến khoản dự phòng sẽ được báo cáo sau khi trừ đi giá trị được ghi nhận cho việc hoàn trả.

TÀI SẢN VÔ HÌNH (IAS 38)

33.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Những khía cạnh chủ yếu sau trong việc kế toán tài sản vô hình được quy định:

- Ghi nhận là một tài sản.
- Xác định giá trị kết chuyển.
- Xác định và hạch toán lỗ do giảm giá.
- Các yêu cầu về công bố.

33.2 PHẠM VI ÁP DỤNG

IAS 38 áp dụng cho tất cả các tài sản vô hình không được quy định chi tiết trong một IAS nào khác. Ví dụ gồm có mác sản phẩm, phần mềm máy tính, giấy phép kinh doanh, đặc quyền kinh tiêu và tài sản vô hình trong quá trình phát triển.

33.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

33.3.1 Một tài sản vô hình là một tài sản không bằng tiền có thể xác định được mà không cần có nội dung vật chất; tài sản này được giữ để sử dụng trong sản xuất hoặc cung cấp hàng hoá và dịch vụ, cho các bên khác thuê, hoặc mục đích hành chính. Một tài sản như vậy được kiểm soát và khác biệt rõ với giá trị lợi thế của một doanh nghiệp.

33.3.2 Một tài sản vô hình được ghi nhận là tài sản (theo Quy định chung) khi:

- có khả năng là doanh nghiệp sẽ thu được các lợi ích kinh tế tương lai của tài sản này, và
- giá trị của tài sản có thể tính toán một cách tin cậy.

Tất cả các chi phí khác liên quan đến tài sản vô hình được tính vào chi phí đã sử dụng (ví dụ nghiên cứu, đào tạo, quảng cáo và chi phí chạy thuê).

33.3.3 Giá trị lợi thế phát sinh nội bộ, nhãn mác thương mại, tên công bố, quyền ấn bản, danh sách khách hàng, và các khoản có nội dung tương tự không được ghi nhận là tài sản.

33.3.4 Một tài sản vô hình cần được ghi nhận ngay từ ban đầu theo chi phí cho dù tài sản đó có được từ bên ngoài hay phát sinh trong nội bộ. Chi phí cho tài sản vô hình sau đó được ghi nhận là chi phí nếu khôi phục được chuẩn mực thực hiện của tài sản đó. Những chi phí này được chuyển thành vốn khi doanh nghiệp có khả năng thu được các lợi ích kinh tế lớn hơn mức chuẩn thực hiện ban đầu.

33.3.5 Các tài sản vô hình có thể được ghi lại sau đó theo các phương pháp sau:

- Chi phí trừ đi khấu hao tích lũy; tức là số kết chuyển/giá trị sổ sách (hạch toán chuẩn), giảm xuống giá trị có khả năng thu hồi được từ một khoản lỗ do giảm giá.
- Giá trị đánh giá lại (phương pháp được phép thay thế), là giá trị thực tế trừ đi khấu hao tích lũy, giảm xuống giá trị có khả năng thu hồi từ một khoản lỗ do giảm giá.

33.3.6 Đối với bất kỳ một dự án nội bộ nào nhằm tạo ra một tài sản vô hình, giai đoạn nghiên cứu và phát triển cần được phân biệt. Chi phí nghiên cứu được hạch toán như một khoản chi phí.

Chi phí phát triển được ghi nhận là một tài sản vô hình nếu tất cả yếu tố dưới đây có thể được thể hiện:

- Tính khả thi về mặt kỹ thuật của việc hoàn thiện tài sản vô hình để có thể sử dụng được hoặc để bán.
- Dự định hoàn thiện tài sản vô hình và sử dụng hoặc bán tài sản này.
- Khả năng sử dụng hoặc bán tài sản vô hình.
- Làm thế nào để tài sản vô hình có thể tạo ra các lợi ích kinh tế tương lai.
- Khả năng cung cấp về kỹ thuật, tài chính đầy đủ và các nguồn khác để hoàn thiện việc phát triển và để sử dụng hoặc bán tài sản vô hình.
- Khả năng tính toán chi phí.

33.3.7 Một tài sản vô hình được tính khấu hao theo phương pháp hệ thống với ước tính tốt nhất về vòng đời hữu dụng. Có một giả định gây tranh cãi là vòng đời hữu dụng của một tài sản vô hình không quá 20 năm kể từ ngày có tài sản để sử dụng.

33.3.8 Phương pháp khấu hao được sử dụng cần phản ánh cách thức doanh nghiệp sử dụng các lợi ích kinh tế của tài sản. Nếu cách thức đó không thể xác định được một cách đáng tin cậy thì phương pháp đường thẳng sẽ được áp dụng.

33.3.9 Nếu giả định 20 năm không được chấp nhận thì tài sản vô hình sẽ được kiểm tra giảm giá trị hàng năm và lý do không chấp thuận giả định này phải được công bố.

33.3.10 Để đánh giá xem liệu một tài sản vô hình có bị giảm giá trị không, doanh nghiệp cần áp dụng IAS 36, Giảm giá trị tài sản. Ngoài ra, chuẩn mực này yêu cầu doanh nghiệp ít nhất là hàng năm, ước tính số có thể thu hồi được từ một tài sản vô hình chưa có để sử dụng.

33.3.11 Trong trường hợp hình thành kinh doanh, chi phí cho một tài sản vô hình không được áp dụng các tiêu chí xác định tài sản vô hình cho một tài sản vô hình sẵn có nên một phần vào giá trị liên kết.

33.3.12 Trong một số luật định, phí khấu hao hàng năm cho một tài sản vô hình sẽ khác với số giảm trừ được cơ quan thuế cho phép. Thu thuế về sau cần được dự phòng cho số chênh lệch này theo IAS 12.

33.3.13 IAS này đưa ra những quy định tạm thời khác nhau dựa trên cách thức mà doanh nghiệp báo cáo đã ghi nhận tài sản vô hình trước đây.

33.4 CÔNG BỐ

33.4.1 Các yêu cầu công bố đối với từng loại tài sản vô hình, phân biệt giữa phát sinh nội bộ và các tài sản vô hình khác như sau:

Chế độ kế toán

- Cơ sở đánh giá.
- Các phương pháp khấu hao.
- Vòng đời hữu dụng hoặc tỷ lệ khấu hao.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Phí khấu hao cho từng loại tài sản đồng thời chỉ ra dòng khoản mục mà những phí khấu hao này được đưa vào.
- Tổng số chi phí nghiên cứu và phát triển được ghi nhận là chi phí.

Bảng tổng kết tài sản và thuyết minh

- Tổng giá trị gộp kế toán (giá trị sổ sách) trừ đi khấu hao tích lũy cho từng loại tài sản vào đầu và cuối kỳ.

- Cân đối chi tiết theo khoản mục cho những thay đổi trong số kết chuyển trong kỳ; không yêu cầu số liệu so sánh.
- Nếu một tài sản vô hình được khấu hao trên 20 năm, thì công bố bằng chứng phản đối giả thiết là vòng đời hữu dụng sẽ không quá 20 năm.
- Số kết chuyển của tài sản vô hình được đem thế chấp đảm bảo.
- Số kết chuyển của tài sản vô hình bị hạn chế quyền sở hữu.
- Cam kết về vốn để mua vào tài sản vô hình.
- Diễn giải, số kết chuyển, kỳ khấu hao còn lại của bất kỳ tài sản vô hình nào mang tính trọng yếu đối với toàn bộ báo cáo tài chính của doanh nghiệp.
- Đối với tài sản vô hình có được từ trợ cấp của chính phủ và được ghi nhận ngay từ đầu theo giá trị thực tế:
 - Giá trị thực tế được ghi nhận từ đầu cho những tài sản này.
 - Số kết chuyển của những tài sản đó.
 - Được tính toán theo cách hạch toán tiêu chuẩn hay phương pháp được phép thay thế.

33.4.2 Công bố bổ sung đối với các khoản đánh giá lại như sau:

- Ngày việc đánh giá lại có hiệu lực.
- Số kết chuyển của từng loại tài sản vô hình đã được kết chuyển trong báo cáo tài chính theo chi phí ban đầu.
- Giá trị và cân đối chi tiết của số thặng dư sau đánh giá lại.
- Bất kỳ hạn chế nào về phân phối số thặng dư sau đánh giá lại.

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN VÔ HÌNH

Alpha Inc., là một nhà sản xuất phương tiện mô tô, có một bộ phận nghiên cứu thực hiện các dự án sau đây trong năm:

Dự án 1: Thiết kế một máy điều khiển không vận hành như bánh lái thông thường mà đẩy lại lực đẩy của các ngón lái.

Dự án 2: Thiết kế bộ máy hàn được điều khiển bằng điện tử chứ không phải bằng cơ.

Dưới đây là tóm tắt về chi phí của một bộ phận:

	Chi phí chung Nghìn đôla	Dự án 1 Nghìn đôla	Dự án 2 Nghìn đôla
Nguyên liệu và dịch vụ	128	935	620
Nhân công			
• Nhân công trực tiếp	-	620	320
• Lương lãnh đạo bộ phận	400	-	-
• Nhân viên hành chính	725	-	-
Chi phí chung			
• Trực tiếp	-	340	410
• Gián tiếp	270	110	60

Người lãnh đạo bộ phận dành 15% thời gian cho dự án 1 và 10% cho dự án 2.

Chuyển thành vốn chi phí phát triển cho năm sổ sách như sau:

	Nghìn đôla
Dự án 1: Hoạt động được phân loại là nghiên cứu và tất cả chi phí được ghi nhận	-
Dự án 2: $(620 + 320 + 10\% \times 400 + 410 + 60)$	1.450
	<u>1.450</u>

CHƯƠNG 34

TÀI SẢN ĐẦU TƯ (IAS 40)

34.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA

Các nội dung cơ bản sau trong việc kế toán tài sản đầu tư được quy định:

- phân loại vào tài sản đầu tư
- ghi nhận là tài sản
- xác định giá trị kết chuyển theo:
 - tính toán ban đầu
 - tính toán về sau
- yêu cầu công bố

34.2 PHẠM VI CHUẨN MỰC

IAS 40 thay thế các yêu cầu trước đây trong IAS 25. Chuẩn mực áp dụng cho tài sản đầu tư, là tài sản được giữ (bởi người chủ sở hữu hoặc người đi thuê trong hợp đồng cho thuê tài chính) để hưởng tiền thuê hoặc cho việc tăng giá vốn hoặc cả hai. “Tài sản” gồm có đất đai, nhà cửa hoặc một phần nhà cửa hoặc cả hai. Loại trừ tài sản do người chủ sở hữu chiếm dụng (PPE- xem IAS 16), tài sản giữ để bán (Hàng tồn kho - xem IAS 2), tài sản được xây dựng hoặc phát triển (Hợp đồng xây dựng - xem IAS 11), tài sản được bên đi thuê giữ theo hợp đồng cho thuê hoạt động (Tài sản cho thuê - IAS 17), các nguồn tái tạo tự nhiên (Các tài sản sinh học) và các hoạt động thăm dò khai khoáng.

34.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

- 34.3.1 Việc đánh giá cần phải được tiến hành khi một khoản đầu tư được phân loại là tài sản đầu tư. Hướng dẫn cho việc đánh giá là một tài sản đầu tư cần phải tạo được luồng tiền khá độc lập với các tài sản khác của doanh nghiệp. Các doanh nghiệp cần xây dựng tiêu chí riêng để đảm bảo phân loại thống nhất giữa tài sản đầu tư và tài sản do chủ sở hữu chiếm dụng.
- 34.3.2 Một tài sản đầu tư được ghi nhận là tài sản (theo Quy định chung cho IAS) nếu:
- có khả năng là trong tương lai doanh nghiệp sẽ thu được các lợi ích kinh tế đi kèm với tài sản
 - chi phí của tài sản có thể tính toán được một cách đáng tin cậy.
- 34.3.3 Vào lần tính toán ban đầu tài sản đầu tư được ghi nhận theo chi phí, bao gồm giá mua và chi phí trực tiếp cho giao dịch (ví dụ dịch vụ pháp lý, thuế chuyển nhượng và các loại chi phí giao dịch khác). Tuy nhiên, chi phí quản lý hành chính chung và chi phí khởi sự bị loại trừ.
- 34.3.4 Doanh nghiệp có thể tính toán về sau cho tất cả các tài sản đầu tư theo một trong những mô hình sau:
- Mô hình chi phí: tính toán tài sản đầu tư theo chi phí trừ đi khấu hao tích lũy và lỗ do giảm giá (hạch toán chuẩn trong IAS cho PPE).
 - Mô hình giá trị thực tế: Tất cả các tài sản đầu tư được định giá theo giá trị thực tế. Các khoản lãi và lỗ do thay đổi giá trị thực tế được ghi nhận vào báo cáo thu nhập khi những khoản này phát sinh. Mô hình giá trị thực tế khác với mô hình định giá ở chừng mực các

khoản lãi và lỗ do thay đổi giá trị được ghi nhận vào báo cáo thu nhập chứ không phải ghi nhận trực tiếp vào vốn.

- 34.3.5 Các nguyên tắc sau được áp dụng để xác định giá trị thực tế của tài sản đầu tư:
- Khi có thị trường sôi động cho tài sản tương tự, đây có thể là một chỉ báo đáng tin cậy về giá trị thực tế, với điều kiện là những khác biệt về bản chất, điều kiện và địa điểm của các tài sản được xem xét và thay đổi khi cần thiết.
 - Các phương pháp định giá mang tính thực tiễn hơn cũng được phép sử dụng khi không có thị trường mua bán sôi động.
 - Trong những trường hợp ngoại lệ, khi chắc chắn là tài sản đầu tư được mua vào lần đầu và doanh nghiệp không thể xác định giá trị thực tế của tài sản thì tài sản này được tính toán có sử dụng phương pháp hạch toán chuẩn trong IAS 16 cho tới ngày thanh lý. Doanh nghiệp tính toán tất cả tài sản đầu tư khác theo giá trị thực tế.
- 34.3.6 Việc chuyển giao sang hoặc từ tài sản đầu tư cần phải được tiến hành khi có thay đổi trong việc sử dụng. Quy định đặc biệt áp dụng cho việc xác định giá trị kết chuyển vào ngày chuyển giao.
- 34.3.7 Chi phí về sau cho tài sản đầu tư được ghi nhận là chi phí nếu các khoản này khôi phục lại tiêu chuẩn hoạt động. Các chi phí này được chuyển thành vốn khi có khả năng là doanh nghiệp sẽ thu được những lợi ích kinh tế **vuốt trên** mức tiêu chuẩn hoạt động ban đầu.

34.4 CÔNG BỐ

Các nội dung yêu cầu công bố chính gồm có:

Chế độ kế toán:

- tiêu chí phân biệt tài sản đầu tư với tài sản do chủ doanh nghiệp chiếm dụng.
- các phương pháp và giả định quan trọng áp dụng trong việc xác định giá trị thực tế.
- Mức độ xác định giá trị thực tế bởi cơ quan định giá độc lập.
- các cơ sở tính toán, phương pháp khấu hao, và các mức tỷ lệ định giá tài sản đầu tư theo mô hình chi phí.
- việc áp dụng và giá trị của những hạn chế đối với tài sản đầu tư.
- các nghĩa vụ quan trọng theo hợp đồng để mua, xây dựng hoặc phát triển tài sản đầu tư hoặc cho việc sửa chữa hoặc nâng cấp tài sản.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

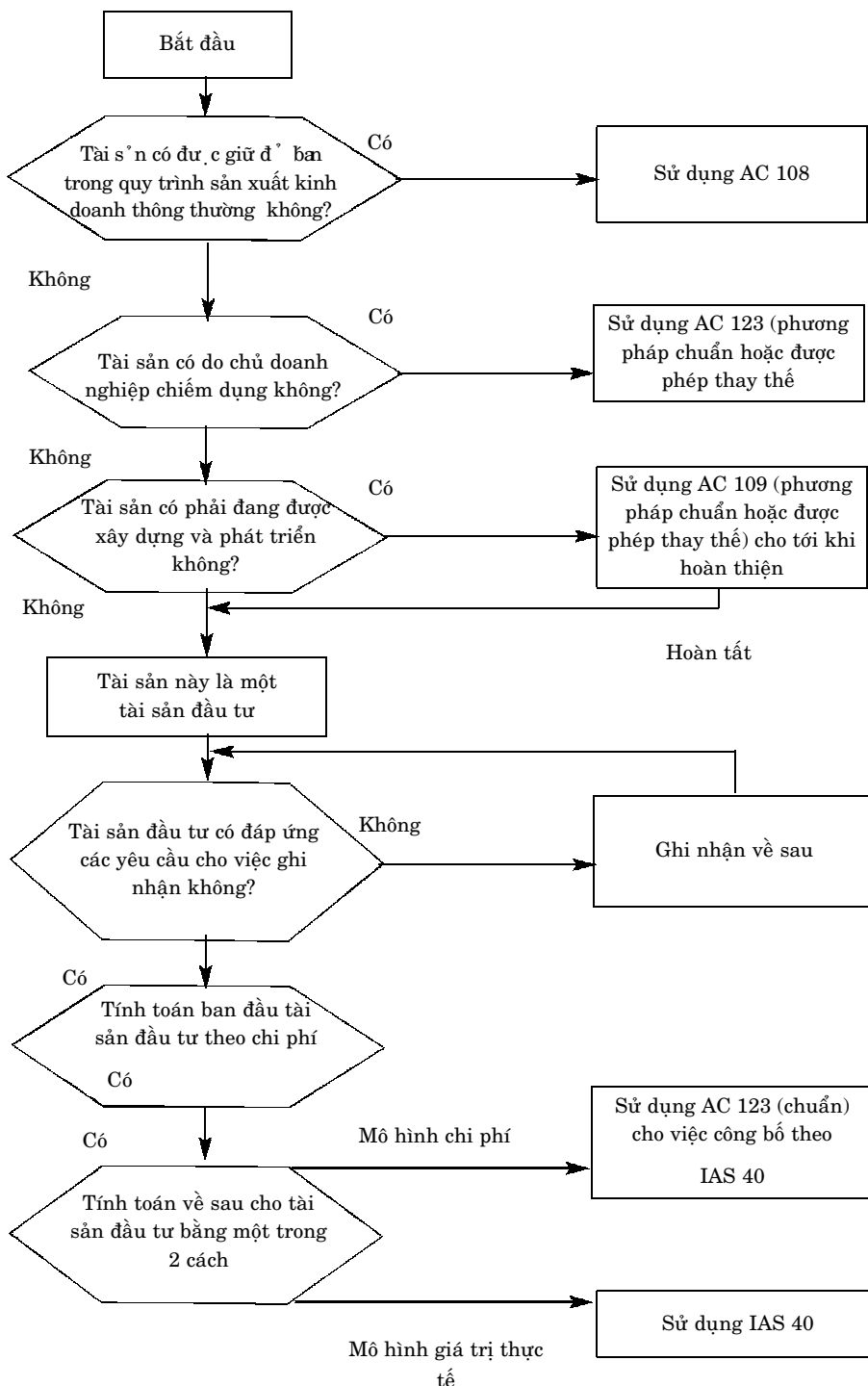
- Thu nhập cho thuê
- chi phí hoạt động trực tiếp phát sinh từ tài sản đầu tư tạo thu nhập cho thuê
- chi phí hoạt động trực tiếp từ tài sản đầu tư không tạo thu nhập cho thuê.

Bảng tổng kết tài sản và thuyết minh

- Khi doanh nghiệp áp dụng mô hình giá trị thực tế:
- cân đối chi tiết về những thay đổi giá trị kết chuyển trong kỳ
- Ngoại trừ những trường hợp tài sản đầu tư không thể tính toán theo giá trị thực tế (do không có giá trị thực tế) thì việc cân đối nêu trên cần phải được công bố tách biệt với những tài sản đầu tư khác được trình bày theo giá trị thực tế.
- Khi doanh nghiệp áp dụng mô hình chi phí:
- toàn bộ yêu cầu công bố của IAS 16 cần được đáp ứng.
- Giá trị thực tế của tài sản đầu tư được công bố bằng việc thuyết minh.

SƠ ĐỒ RA QUYẾT ĐỊNH

Sơ đồ dưới đây tóm tắt việc phân loại, ghi nhận và tính toán tài sản đầu tư. Sơ đồ này dựa trên sơ đồ ra quyết định áp dụng theo IAS 40.



NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN ĐẦU TƯ

MatchboxInc. là nhà sản xuất đồ chơi cho các bé trai. Những thông tin dưới đây liên quan đến tài sản cố định do công ty sở hữu:

Khoảnh đất Erf181 Hatfield	\$
Toà nhà xây dựng trên khoảnh đất này (mua vào ngày 30/6/20x0)	800.000
Nâng cấp toà nhà để mở rộng sức chứa tầng cho thuê	2.100.000
Sửa chữa và bảo trì tài sản đầu tư trong năm	400.000
Tiền cho thuê đã thu trong năm	50.000
	160.000

Tài sản được sử dụng cho trụ sở hành chính của công ty (khoảng 6% diện tích sàn). Tài sản chỉ được bán khi là một đơn vị hoàn chỉnh. Phần còn lại của toà nhà được đem cho thuê theo hợp đồng cho thuê hoạt động. Công ty cung cấp cho bên đi thuê các dịch vụ an toàn.

Công ty định giá tài sản đầu tư theo mô hình giá trị thực tế. Vào ngày 31/12/20x0, là ngày lập bảng tổng kết tài sản, ông Carmax (là một người định giá tín nhiệm) định giá tài sản với giá \$3.620.000.

Để kế toán cho khoản đầu tư trong báo cáo tài chính của Matchbox vào ngày 31/12/20x0, tài sản phải được phân loại là tài sản đầu tư hoặc tài sản do chủ doanh nghiệp chiếm dụng. Tài sản này được phân loại là tài sản đầu tư và được hạch toán theo mô hình giá trị thực tế trong IAS 40. Lý do là phần chiếm dụng của công ty cho mục đích hành chính là không đáng kể (6%) và các phần tài sản không thể bán tách biệt. Ngoài phần lớn diện tích sàn của tài sản được sử dụng để tạo thu nhập cho thuê và các dịch vụ an toàn cung cấp cho người đi thuê là không đáng kể.

Phương pháp hạch toán và công bố về tài sản trong báo cáo tài chính của Matchbox như sau:

BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN NGÀY 31/12 20X0

TÀI SẢN	Thuyết minh	\$
Tài sản dài hạn		
Tài sản, nhà xưởng và thiết bị		xxx,xxx
Tài sản đầu tư (phép tính a)	4	3.600.000

NGHIÊN CỨU TÌNH HUỐNG

TÀI SẢN ĐẦU TƯ
TIẾP

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN

6. Tài sản đầu tư
Tài sản đầu tư là tài sản giữ để tạo thu nhập cho thuê. Tài sản đầu tư được báo cáo theo giá trị thực tế, được cơ quan định giá đã đăng ký xác định vào ngày lập bảng tổng kết tài sản dựa trên bằng chứng thị trường với các mức giá gần nhất đạt được qua các giao dịch độc lập cho những tài sản tương tự trong cùng khu vực.

THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

4. Tài sản đầu tư	\$
Số dư đầu kỳ	-
Phát sinh thêm	2.900.000
Nâng cấp với chi phí về sau	400.000
Lãi ròng khi điều chỉnh giá trị thực tế	300.000
Số dư cuối kỳ theo giá trị thực tế	<u>3.600.000</u>

PHÉP TÍNH

a. Giá trị kết chuyển của tài sản đầu tư	\$
Đất đai	800.000
Nhà cửa	2.100.000
Nâng cấp nhà cửa	400.000
	<u>3.300.000</u>
Giá trị thực tế	3.600.000
Tăng giá trị trình bày trong báo cáo thu nhập	<u>(300.000)</u>

PHỤ LỤC I

CÁC CHUẨN MỤC IASC HIỆN CÓ HIỆU LỰC

KỂ TỪ NGÀY 31/12/2000

Quy định chung về việc Lập và Trình bày Báo cáo Tài chính

- IAS 1 Trình bày các báo cáo tài chính (sửa đổi năm 1997)
- IAS 2 Hàng tồn kho
- IAS 3 Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 27 và IAS 28
- IAS 4 Đã bỏ. Được thay thế bởi IAS 16, IAS 22 và IAS 38
- IAS 5 Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 1 (sửa đổi 1997)
- IAS 6 Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 15
- IAS 7 Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
- IAS 8 Lỗi lỗi rỗng của cả kỳ, các lỗi cơ bản, và thay đổi chế độ kế toán
- IAS 9 Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 38
- IAS 10 Các sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản (sửa đổi 1999)
- IAS 12 Thuế thu nhập
- IAS 13 Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 1 (sửa đổi 1997)
- IAS 14 Báo cáo ngành
- IAS 15 Thông tin phản ánh ảnh hưởng của biến động giá cả
- IAS 16 Tài sản, xưởng và thiết bị
- IAS 17 Tài sản cho thuê
- IAS 18 Doanh thu
- IAS 19 Lợi ích trả công nhân viên
- IAS 20 Kế toán các khoản trợ cấp của chính phủ và công bố về trợ giúp chính phủ
- IAS 21 Ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái
- IAS 22 Hợp nhất kinh doanh
- IAS 23 Chi phí đi vay
- IAS 24 Công bố về các bên liên quan
- IAS 26 Kế toán và báo cáo theo quỹ lợi ích hưu trí
- IAS 27 Báo cáo tài chính tổng hợp và kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con
- IAS 28 Kế toán các khoản đầu tư trong các đơn vị liên kết
- IAS 29 Báo cáo tài chính trong các nền kinh tế siêu lạm phát
- IAS 30 Nội dung công bố trong báo cáo tài chính của các ngân hàng và các tổ chức tín dụng tương tự
- IAS 31 Báo cáo tài chính cho các khoản phân chia quyền lợi trong các liên doanh
- IAS 32 Các công cụ tài chính: công bố và trình bày

- IAS 33 Thu nhập trên một cổ phiếu
- IAS 34 Báo cáo tài chính tạm thời
- IAS 35 Hoạt động bị ngừng
- IAS 36 Giảm giá trị tài sản
- IAS 37 Các khoản dự phòng, nợ bất thường và tài sản bất thường
- IAS 38 Tài sản vô hình
- IAS 39 Các công cụ tài chính: ghi nhận và tính toán
- IAS 40 Tài sản đầu tư

PHỤ LỤC II

GIẢI THÍCH CHO IASC CÓ HIỆU LỰC KỂ TỪ NGÀY 31/12/1998

- SIC-1 Tính nhất quán - các công thức chi phí khác nhau đối với hàng tồn kho (IAS 2)
- SIC-2 Tính nhất quán - vốn hóa chi phí đi vay (IAS 23)
- SIC-3 Xóa các khoản lãi và lỗ chưa thực hiện từ những giao dịch với các đơn vị liên kết (IAS 28)
- SIC-4 Bỏ
- SIC-5 Phân loại các công cụ tài chính - dự phòng thanh toán bất thường (IAS 32)
- SIC-6 Chi phí thay đổi phần mềm đang sử dụng (quy định chung)
- SIC-7 Sử dụng đồng Euro (IAS 21)
- SIC-8 Áp dụng lần đầu các IAS làm cơ sở ban đầu cho việc kế toán (IAS 1)
- SIC-9 Hợp nhất kinh doanh - phân loại là mua hay hợp nhất quyền lợi (IAS 22)
- SIC-10 Trợ cấp chính phủ - không có quan hệ cụ thể tới hoạt động kinh doanh (IAS 20)
- SIC-11 Ngoại hối - vốn hóa các khoản lỗ từ giảm giá mạnh ngoại tệ (IAS 21)
- SIC-12 Hợp nhất các tổ chức có mục đích đặc biệt
- SIC-13 Các đơn vị chịu kiểm soát chung, đóng góp các khoản không bằng tiền của các bên tham gia liên doanh (IAS 31)
- SIC-14 Tài sản, nhà xưởng và thiết bị - bồi thường giảm giá trị hoặc lỗ của các khoản mục (IAS 16)
- SIC-15 Các ưu đãi trong thuê hoạt động (IAS 17)
- SIC-16 Vốn cổ phần - các công cụ vốn mua lại (cổ phiếu quỹ) (IAS 32)
- SIC-17 Vốn cổ phần - chi phí của giao dịch vốn cổ phần (IAS 32)
- SIC-18 Tính nhất quán - các phương pháp thay thế (IAS 1)
- SIC-19 Bỏ
- SIC-20 Phương pháp kế toán vốn - ghi nhận các khoản lỗ (IAS 28)
- SIC-21 Thuế thu nhập - thu hồi lại các tài sản không khấu hao được định giá lại (IAS 12)
- SIC-22 Hợp nhất kinh doanh - thay đổi tiếp theo cho giá trị thực tế và giá trị lợi thế được ghi nhận ban đầu (IAS 22)
- SIC-23 Tài sản, nhà xưởng, thiết bị - kiểm tra cơ bản và chi phí liên quan (IAS 16)
- SIC-24 Thuế thu nhập - thay đổi tình trạng thuế của doanh nghiệp và các cổ đông (IAS 12)

PHỤ LỤC III

**NỘI DUNG CÔNG BỐ THEO YÊU CẦU
CỦA IAS TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC NGÂN HÀNG -
PHÂN THEO LOẠI RỦI RO**

YÊU CẦU CÔNG BỐ	THAM KHẢO IAS
<p>A. NHẬN XÉT QUẢN LÝ Mặc dù một số rủi ro của ngành ngân hàng có thể được phản ánh trong các báo cáo tài chính, người sử dụng có thể hiểu được rõ hơn nếu ban quản lý đưa ra nhận xét mô tả cách thức quản lý và kiểm soát của mình đối với những rủi ro này, cụ thể như sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Nhận xét về các mức lãi suất trung bình, trung bình tài sản sinh lãi, và trung bình các khoản nợ chịu lãi trong một kỳ. ● Thông tin về các kỳ có hiệu lực và về cách thức ngân hàng quản lý và kiểm soát rủi ro đi kèm các thời gian đáo hạn và các mức lãi suất khác nhau của tài sản và nợ. ● Thảo luận về các chính sách quản lý cho việc kiểm soát những rủi ro đi kèm các công cụ tài chính, bao gồm các chính sách cho những vấn đề như tự bảo hiểm rủi ro, tránh tập trung rủi ro bất hợp lý và các yêu cầu về thế chấp để giảm thiểu rủi ro tín dụng. ● Mô tả mục tiêu và chính sách quản lý rủi ro tài chính bao gồm chính sách tự bảo hiểm cho từng loại giao dịch theo dự báo. 	<p>IAS 30.17</p> <p>IAS 30.35</p> <p>IAS 32.42</p> <p>IAS 32.43</p>
<p>B. RỦI RO TÀI CHÍNH</p> <p>1. Cơ cấu bảng tổng kết tài sản (bao gồm cả các hoạt động và khoản mục ngoại bảng)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Cơ sở phân biệt giữa các giao dịch này với các sự kiện khác mang lại việc ghi nhận các khoản tài sản và nợ và những sự kiện chỉ mang lại các khoản bất thường và cam kết. ● Các điều khoản, điều kiện và chế độ kế toán cho từng loại tài sản tài chính, nợ tài chính và công cụ vốn, gồm có thông tin về mức độ và bản chất, các điều khoản và điều kiện quan trọng của các yếu tố có thể ảnh hưởng đến giá trị, thời gian và tính chắc chắn của dòng tiền trong tương lai, ví dụ như: <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị gốc/ước tính ■ ngày đáo hạn hoặc thực hiện ■ lựa chọn thanh toán trước và các kỳ ■ lựa chọn chuyển đổi ■ giá trị và thời gian của các khoản thu được hoặc thanh toán ■ tỷ lệ hoặc giá trị các khoản lãi và cổ tức ■ thế chấp được giữ ■ thông tin về ngoại tệ ■ các khế ước ● Chế độ kế toán, bao gồm cả các tiêu chí ghi nhận và cơ sở tính toán được dùng, ví dụ như: <ul style="list-style-type: none"> ■ các phương pháp và giả định được áp dụng cho việc ước tính giá trị thực tế, tách biệt cho các loại tài sản tài chính và nợ tài chính. ■ các khoản lãi/lỗ khi tính toán lại các tài sản tài chính dành để bán được đưa vào lãi hoặc lỗ trong kỳ hoặc được ghi nhận trực tiếp vào vốn. 	<p>IAS 30.8</p> <p>IAS 1.97</p> <p>IAS 32.47</p> <p>IAS 1.97</p> <p>IAS 30.23</p> <p>IAS 39.167</p>

YÊU CẦU CÔNG BỐ	THAM KHẢO IAS
<ul style="list-style-type: none"> ■ cách thức thông thường kế toán cho các khoản mua và bán các tài sản tài chính vào ngày giao dịch hoặc ngày thanh toán (cho từng loại tài sản tài chính). ● Các tài sản và nợ có thể được bù trừ chỉ khi mà: <ul style="list-style-type: none"> ■ có quyền theo luật định ■ có dự tính chuyển thành tiền một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ theo phương pháp bù trừ. ● Các khoản bất thường và cam kết sau được yêu cầu công bố theo IAS 37: <ul style="list-style-type: none"> ■ tính chất và giá trị của các khoản cam kết cấp tín dụng không thể hủy ngang. ■ tính chất và giá trị của các khoản bất thường và cam kết phát sinh từ các khoản mục ngoại bảng, gồm có: <ul style="list-style-type: none"> ■ các khoản thay thế tín dụng trực tiếp, chẳng hạn như các khoản đảm bảo chung có các khoản nợ, đảm bảo chấp thuận ngân hàng, và thư tín dụng dự phòng dùng làm đảm bảo tài chính cho các khoản vay và chứng khoán. ■ một số khoản bất thường liên quan đến giao dịch gồm có trái phiếu công trình, trái phiếu đấu thầu, trái quyền và thư tín dụng dự phòng liên quan tới các giao dịch cụ thể. ■ các khoản bất thường ngắn hạn, tự thanh khoản liên quan đến giao dịch phát sinh từ việc chuyển dịch hàng hoá, ví dụ như tín dụng chứng từ trong trường hợp đặt giao hàng hàng ban đầu được dùng làm đảm bảo. ■ các thoả thuận bán và mua lại không được ghi nhận trong bảng tổng kết tài sản. ■ các khoản mục lãi và liên quan đến tỷ giá hối đoái bao gồm các khoản trao đổi, quyền lựa chọn và hợp đồng tương lai. ■ các cam kết khác, các hợp đồng bảo hiểm nợ và hợp đồng bảo lãnh liên hoàn. ● Tổng giá trị của các khoản nợ được đảm bảo và tính chất và giá trị kết chuyển của những tài sản được đem thế chấp làm đảm bảo. ● Nếu ngân hàng tham gia các hoạt động tín thác quan trọng: <ul style="list-style-type: none"> ■ công bố sự việc này ■ cho thấy mức độ hoạt động ● Công bố riêng cho các khoản tự bảo hiểm giá trị thực tế theo chỉ định, bảo hiểm dòng tiền và bảo hiểm cho một khoản đầu tư vào một đơn vị nước ngoài: <ul style="list-style-type: none"> ■ mô tả khoản tự bảo hiểm ■ mô tả các công cụ tài chính được dùng để bảo hiểm và giá trị thực tế của công cụ đó. ■ bản chất của loại rủi ro được bảo hiểm ● Đối với việc tự bảo hiểm các giao dịch được dự báo: <ul style="list-style-type: none"> ■ kỳ dự kiến phát sinh giao dịch ■ dự tính thời điểm xác định lãi hoặc lỗ ròng ■ mô tả bất kỳ giao dịch nào được dự đoán trước đây đã được kế toán cho việc tự bảo hiểm nhưng dự kiến không còn xảy ra nữa. ● Đối với những khoản lãi/lỗ liên quan đến việc bảo hiểm dòng tiền đã được ghi nhận trực tiếp vào vốn (thông qua báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu): <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị được ghi nhận vào vốn cổ phần ■ giá trị được tách khỏi vốn cổ phần chuyển sang lãi hoặc lỗ ròng trong kỳ ■ giá trị được tách khỏi vốn cổ phần và được phân bổ vào giá trị kết chuyển của tài sản và nợ trong giao dịch theo dự đoán được bảo hiểm. 	<p>IAS 30.26</p> <p>IAS 37</p> <p>IAS 30.53</p> <p>IAS 30.55</p> <p>IAS 32.91 IAS 39.169 (b) và (c)</p>
<p>2. Khả năng sinh lời và cơ cấu báo cáo thu nhập</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Công bố các chính sách kế toán sau: <ul style="list-style-type: none"> ■ ghi nhận các loại thu nhập chính ■ xác định chi phí rủi ro chung của ngành ngân hàng và phương pháp kế toán các chi phí này. ● Báo cáo thu nhập phải nhóm thu nhập và chi phí theo bản chất và công báo giá trị của các loại thu nhập và chi phí chính. Ngoài các yêu cầu của các IAS khác, báo cáo thu nhập hoặc thuyết minh cần phải có các nội dung sau: 	<p>IAS 30.8 IAS 1.97</p> <p>IAS 30.9 và 30.10</p>

YÊU CẦU CÔNG BỐ	THAM KHẢO IAS
<ul style="list-style-type: none"> ■ thu nhập lãi và các loại thu nhập tương tự ■ chi phí lãi và các loại chi phí tương tự ■ thu nhập cổ tức ■ thu nhập phí và hoa hồng ■ trả phí và hoa hồng ■ các loại thu nhập hoạt động khác ■ chi phí hành chính chung ■ các loại chi phí hoạt động khác 	
<ul style="list-style-type: none"> ● Các khoản thu nhập và chi phí không được bù trừ trừ khi những khoản liên quan tới các giao dịch tự bảo hiểm và những khoản tài sản và nợ đã được bù trừ trong bảng tổng kết tài sản. 	IAS 30.13
<ul style="list-style-type: none"> ● Các khoản được khoanh riêng liên quan tới rủi ro chung của ngân hàng (gồm có các khoản lỗ trong tương lai và các loại rủi ro khác không thể lường trước được hoặc các khoản bất thường), ngoài những khoản phải được thực hiện tích lũy theo IAS 37, cần phải được công bố riêng là các khoản phân bổ thu nhập để lại. Bất kỳ khoản giảm giá trị nào cho những khoản này đều được ghi có trực tiếp vào thu nhập để lại. 	IAS 30.50
<ul style="list-style-type: none"> ● Đối với các khoản lãi/lỗ từ việc tính toán lại tài sản tài chính dành để bán, đã được ghi nhận vào vốn cổ phần: <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị được ghi nhận ■ giá trị được tách khỏi vốn cổ phần chuyển sang lãi hoặc lỗ ròng trong kỳ 	IAS 39.170(a)
<ul style="list-style-type: none"> ● Các khoản thu nhập, chi phí, lãi và lỗ quan trọng phát sinh từ các khoản tài sản và nợ tài chính <ul style="list-style-type: none"> ■ thu nhập và chi phí lãi được trình bày tách biệt ■ giá trị đã thực hiện và chưa thực hiện được trình bày tách biệt ■ lãi và lỗ từ việc thôi không ghi nhận được trình bày tách biệt với những khoản phát sinh từ việc điều chỉnh giá trị thực tế ■ giá trị thu nhập lãi được tích lũy từ các khoản vay khó đòi được trình bày tách biệt 	IAS 39.170(c)
<ul style="list-style-type: none"> ● Bản chất và giá trị của bất kỳ khoản lỗ do giảm giá nào hoặc việc ghi đảo lại khoản lỗ đó. 	IAS 39.170 (f)
<p>3. Rủi ro mất khả năng thanh toán đến hạn</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● Đối với những tài sản tài chính được kết chuyển vượt quá giá trị thực tế: <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị kết chuyển và giá trị thực tế, từng tài sản riêng biệt hoặc theo phân nhóm tương ứng của những tài sản đó. ■ lý do không giảm giá trị kết chuyển, bao gồm cả bằng chứng cho thấy khả năng thu hồi giá trị này.; 	IAS 32.88
<p>(LƯU Ý: Tất cả các khoản mục khác không được công bố theo giá trị thực tế có thể có ảnh hưởng bất lợi đến rủi ro về khả năng thanh toán đến hạn).</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● Đối với những tài sản được tính toán theo chi phí hao mòn: <ul style="list-style-type: none"> ■ công bố về sự việc ■ diễn giải các tài sản tài chính ■ giá trị kết chuyển ■ giải thích tại sao giá trị thực tế không thể tính toán được một cách tin cậy ■ một loạt ước tính có khả năng rơi vào giá trị thực tế ■ công bố những nội dung sau khi những tài sản được bán: <ul style="list-style-type: none"> ■ sự việc ■ giá trị kết chuyển vào thời điểm bán ■ lãi hoặc lỗ được ghi nhận 	IAS 39.170 (b)
<ul style="list-style-type: none"> ● Đối với việc chứng khoán hoá hoặc các thoả thuận mua lại: <ul style="list-style-type: none"> ■ bản chất và giới hạn giao dịch ■ diễn giải thông tin thể chấp và định lượng về những giá định cơ bản cho việc tính toán giá trị thực tế ■ khi tài sản tài chính không còn được ghi nhận nữa 	IAS 39.170 (d)

YÊU CẦU CÔNG BỐ	THAM KHẢO IAS
<ul style="list-style-type: none"> Lý do phân loại lại bất kỳ tài sản tài chính nào phải được báo cáo theo giá trị hao mòn thay vì giá trị thực tế. 	IAS 39.170 (e)
<ul style="list-style-type: none"> Giá trị kết chuyển của những tài sản tài chính được thế chấp làm đảm bảo cho các khoản nợ và bất kỳ điều khoản, điều kiện nào liên quan đến những tài sản được thế chấp. 	IAS 39.170 (g)
4. Rủi ro tín dụng	
<ul style="list-style-type: none"> Cơ sở xác định các khoản lỗ từ các khoản cho vay và tạm ứng và xoá các khoản cho vay và tạm ứng không có khả năng thu hồi. 	IAS 30.8
<ul style="list-style-type: none"> Ngoài các nội dung yêu cầu theo các IAS khác, báo cáo thu nhập hoặc thuyết minh đưa vào tổn thất từ các khoản vay và tạm ứng. 	IAS 30.10
<ul style="list-style-type: none"> Ngoài các nội dung yêu cầu của các IAS khác, bảng tổng kết tài sản hoặc thuyết minh cần đưa vào những tài sản sau: <ul style="list-style-type: none"> Phát hành cho và cho vay và tạm ứng cho các ngân hàng khác Cho khách hàng vay hoặc tạm ứng. 	IAS 30.19
<ul style="list-style-type: none"> Bất kỳ mảng tập trung lớn nào trong tài sản, nợ và các khoản mục ngoại bảng theo vùng địa lý, khách hàng hoặc nhóm ngành hoặc các vùng tập trung rủi ro khác. 	IAS 30.40
<ul style="list-style-type: none"> Đối với các khoản lỗ từ các khoản cho vay và tạm ứng: <ul style="list-style-type: none"> Chi tiết về thay đổi dự phòng lỗ các khoản cho vay và tạm ứng trong kỳ, công bố riêng cho: <ul style="list-style-type: none"> giá trị được ghi nhận là dự phòng trong kỳ hiện tại số được xoá cho các khoản không có khả năng thu hồi bất kỳ khoản ghi có nào cho số đã được thu hồi Tổng giá trị dự phòng tổn thất các khoản cho vay và tạm ứng trên bảng tổng kết tài sản. Tổng giá trị các khoản cho vay và tạm ứng không được tích lũy lãi và không được làm cơ sở xác định giá trị kết chuyển. 	IAS 30.43
<ul style="list-style-type: none"> Các khoản được tách riêng cho lỗ các khoản cho vay và tạm ứng vượt qua số dự phòng tính toán thường được kê toán thành các khoản <i>dành riêng</i> trong thu nhập để lại. Bất kỳ phần giảm nào từ những khoản này cũng sẽ được ghi có trực tiếp vào thu nhập để lại và không được đưa vào báo cáo thu nhập. 	IAS 30.44
<ul style="list-style-type: none"> Đối với giao dịch của bên đối tác liên quan, công bố các nội dung sau (IAS 24): <ul style="list-style-type: none"> Chính sách cho vay của ngân hàng Số được tính vào hoặc tỷ lệ của: <ul style="list-style-type: none"> các khoản cho vay và tạm ứng, tiền gửi và chấp nhận và hứa phiếu các loại thu nhập chính, chi phí lãi, và hoa hồng đã trả chi phí được ghi nhận trong kỳ cho các khoản lỗ từ các khoản cho vay và tạm ứng và giá trị dự phòng vào ngày lập bảng tổng kết tài sản các cam kết không thể huỷ ngang và các khoản bất thường phát sinh từ các khoản mục ngoại bảng 	IAS 30.58
<ul style="list-style-type: none"> Đối với từng loại tài sản tài chính: <ul style="list-style-type: none"> Giá trị thể hiện tốt nhất rủi ro tín dụng tối đa không tính đến giá trị thực tế của khoản thế chấp Các khu vực tập trung quan trọng rủi ro tín dụng Các thông tin khác về rủi ro tín dụng 	IAS 32.66
<ul style="list-style-type: none"> Người cho vay công bố: <ul style="list-style-type: none"> Giá trị thực tế của khoản thế chấp được chấp nhận và được phép bán hoặc đem thế chấp lại nếu không bị lỗi Các điều khoản và điều kiện quan trọng liên quan đến việc sử dụng tài sản thế chấp. 	IAS 39.170 (h)
<p><i>(LƯU Ý: Việc tuân thủ chặt chẽ các yêu cầu luật định không phải là đảm bảo cho việc trình bày trung thực. Việc áp dụng đúng các đặc điểm định tính của quy tắc nội dung quan trọng hơn hình thức và quy tắc thận trọng cần đảm bảo được rằng thông tin về rủi ro tín dụng là đáng tin cậy. Cả nội dung và thực tiễn kinh tế đều quan trọng trong việc</i></p>	

YÊU CẦU CÔNG BỐ	THAM KHẢO IAS
<p><i>xác định khả năng thu hồi các khoản cho vay và tạm ứng. Ngoài ra, quy tắc thận trọng - tính đến mức độ thận trọng khi đưa ra ước tính trong những điều kiện không chắc chắn - cần được thực hiện để đảm bảo rằng tài sản và thu nhập không bị định giá quá cao và các khoản nợ và chi phí thì không bị định giá quá thấp.)</i></p>	
<p>5. Rủi ro về tính thanh khoản</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● Nhóm tài sản và nợ trong bảng tổng kết tài sản theo bản chất các khoản và liệt kê theo trình tự phản ánh tính thanh khoản tương đối. 	IAS 30.18
<ul style="list-style-type: none"> ● Ngoài các yêu cầu trong các IAS khác, <i>bảng tổng kết tài sản</i> hoặc <i>thuyết minh</i> gồm có: <ul style="list-style-type: none"> ■ Tài sản: <ul style="list-style-type: none"> ■ tiền mặt và số dư tài khoản tại ngân hàng trung ương ■ tín phiếu khác và các loại tín phiếu được tái chiết khấu với ngân hàng trung ương ■ chứng khoán chính phủ và các loại chứng khoán khác giữ cho mục đích giao dịch ■ các tài sản phát hành trên thị trường tiền tệ ■ Nợ: <ul style="list-style-type: none"> ■ các khoản tiền gửi từ các ngân hàng khác ■ các khoản tiền gửi trên thị trường tiền tệ ■ nợ các khách hàng gửi tiền khác ■ chứng chỉ tiền gửi ■ hứa phiếu và các khoản nợ khác có chứng từ ■ các khoản đi vay khác 	IAS 30.19
<ul style="list-style-type: none"> ● Phân tích và phân bổ các khoản tài sản và nợ theo các nhóm đáo hạn theo thời gian còn lại giữa ngày lập bảng tổng kết tài sản và ngày đáo hạn theo hợp đồng. Các ví dụ về các nhóm gồm có: <ul style="list-style-type: none"> ■ dưới một tháng ■ từ một đến ba tháng ■ từ ba tháng đến một năm ■ từ một đến năm năm ■ năm năm trở lên 	IAS 30.30 và 30.33
<p>(Thời gian đáo hạn có thể được thể hiện theo thời gian còn lại cho đến ngày thanh toán lại hoặc từ kỳ đầu cho đến ngày thanh toán lại.)</p>	IAS 30.35
<p>6. Rủi ro lãi suất (định giá lại)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● Đối với từng loại tài sản tài chính và nợ tài chính: <ul style="list-style-type: none"> ■ định giá lại theo hợp đồng hoặc ngày đáo hạn, tùy theo ngày nào sớm hơn ■ lãi suất áp dụng ■ các thông tin khác về rủi ro lãi suất 	IAS 32.56
<ul style="list-style-type: none"> ● Phân tích và phân bổ các khoản tài sản và nợ theo nhóm thời gian đáo hạn theo kỳ còn lại cho đến ngày trao đổi lãi suất tiếp theo. Ví dụ về các kỳ gồm có: <ul style="list-style-type: none"> ■ dưới một tháng ■ từ một đến ba tháng ■ từ ba tháng đến một năm ■ từ một đến năm năm ■ năm năm trở lên 	IAS 30.33 và 30.35
<p>7. Rủi ro thị trường</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● Cơ sở định giá các chứng khoán đầu tư và chứng khoán giao dịch 	IAS 30.8
<ul style="list-style-type: none"> ● Ngoài các yêu cầu công bố theo các IAS khác, báo cáo thu nhập hoặc thuyết minh gồm có: <ul style="list-style-type: none"> ■ lãi trừ đi lỗ từ chứng khoán giao dịch ■ lãi trừ đi lỗ từ chứng khoán đầu tư 	IAS 30.10
<ul style="list-style-type: none"> ● Các khoản lãi và lỗ sau được báo cáo theo phương pháp bù trừ: 	IAS 30.15

YÊU CẦU CÔNG BỐ	THAM KHẢO IAS
<ul style="list-style-type: none"> ■ bán hoặc thay đổi giá trị kết chuyển chứng khoán giao dịch ■ bán chứng khoán đầu tư ● Ngoài các yêu cầu công bố theo các IAS khác, bảng tổng kết hoặc thuyết minh đưa các loại chứng khoán đầu tư vào một loại tài sản riêng <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị thị trường của chứng khoán giao dịch và chứng khoán đầu tư khả mại nếu khác với giá trị kết chuyển ● Đối với từng loại tài sản và nợ tài chính, công bố thông tin về giá trị thực tế: <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị thực tế của các công cụ được giao dịch <ul style="list-style-type: none"> ■ tài sản được giữ hoặc nợ sẽ được phát hành: giá chào mua ■ tài sản sẽ được mua vào hoặc nợ được giữ: giá chào bán ■ đối với công cụ không được giao dịch, có thể công bố nhiều giá trị ■ khi thực tế không xác định được giá trị thực tế một cách tin cậy, sự việc này cần được công bố cùng với thông tin về các đặc trưng chủ yếu của công cụ tài chính cơ bản thích ứng với giá trị thực tế. ● Đối với các tài sản tài chính được kết chuyển vượt quá giá trị thực tế: <ul style="list-style-type: none"> ■ giá trị kết chuyển và giá trị thực tế, cho riêng từng tài sản hoặc nhóm tài sản ■ lý do không giảm giá trị kết chuyển, gồm cả bằng chứng thể hiện khả năng thu hồi. <p>(Xem thêm phần về rủi ro khả năng thanh toán đến hạn)</p>	<p>IAS 30.24</p> <p>IAS 32.77</p> <p>IAS 32.88</p>
<p>8. Rủi ro tiền tệ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Ngoài các yêu cầu công bố theo các IAS khác, báo cáo thu nhập hoặc thuyết minh đưa vào: <ul style="list-style-type: none"> ■ lãi trừ đi lỗ giao dịch ngoại tệ 	<p>IAS 30.10</p>
<ul style="list-style-type: none"> ● Các khoản lãi và lỗ sau thường được báo cáo theo phương pháp bù trừ: <ul style="list-style-type: none"> ■ kinh doanh ngoại tệ 	<p>IAS 30.15</p>
<ul style="list-style-type: none"> ● Giá trị các khoản rủi ro ngoại tệ ròn quan trọng 	<p>IAS 30.40</p>

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Epstein, B.J and A.A Mirza. 1998, IAS 98 - Interpretation and Application of International Accounting Standards (Giải thích và áp dụng các Chuẩn mực kế toán quốc tế), 1998, New York: John Willey & Sons.
- Hattingh, C.P. 1998. Financial Accounting Course - One page summaries (Bài học kế toán tài chính - Tóm tắt trong một trang). Randburg: PC Finance Research CC.
- Lewis, R. and D. Pendrill. 1994. Advanced Financial Accounting, 4th ed (Kế toán tài chính cao cấp, xuất bản lần thứ 4). London: Pitman Publishing.
- Oppermann, H.R.B., S.F. Booyesen, M.Koen, C.S Binnekade, và J.G.I Oberholster. 1997. Accounting Standards, 7th ed (Các chuẩn mực kế toán, xuất bản lần thứ 7). Cape Town: Juta.
- School of Accountancy. 1995. The 1995 QE. Pretoria: University of Pretoria.
- Vorster, Q., W.A.Joubert, M.Koen, and C.Koornhof. 2000. Descriptive Accounting, 5th ed (Kế toán diễn giải, xuất bản lần thứ 5). Durban: Butterworths.

