



**HỆ THỐNG  
KẾ TOÁN  
QUỐC TẾ - SỰ  
ĐỘC LẬP VỀ  
KINH TẾ**

# CHƯƠNG 1

## GIỚI THIỆU TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUỐC TẾ VÀ CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ.

*Mục đích của chương 1: giúp cho sinh viên nắm được một số vấn đề sau hình thành và vai trò của kế*

**Số tiết: 15 tiết (10 tiết giảng và 5 tiết thảo luận)**

### 1.1 SỰ CẦN THIẾT KHÁCH QUAN VÀ LỊCH SỬ HÌNH THÀNH CỦA KẾ TOÁN QUỐC TẾ.

#### 1.1.1 Xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế và vai trò của thông tin kế toán.

Với xu hướng toàn cầu hóa hiện nay, hàng loạt các nhân tố quốc tế nảy sinh tác động tới sự thay đổi kế toán, đó là: Sự độc lập về kinh tế, chính trị, đầu tư nước ngoài trực tiếp; các chiến lược kinh doanh đa quốc gia; công nghệ mới; sự phát triển của thị trường tài chính quốc tế; sự mở rộng các dịch vụ tài chính và kinh doanh quốc tế...

Nhân tố thúc đẩy sự thay đổi về kế toán nảy sinh từ sự lớn mạnh độc lập quốc tế và từ sự hài hòa các quy tắc của các mối quan hệ kinh tế, tài chính quốc tế. Sự phân biệt giữa Đông và Tây (các nước XHCN kế hoạch hóa tập trung và các nước tư bản Tây Âu), giữa Nam và Bắc (các nước phát triển và các nước đang phát triển) làm nảy sinh sự thay đổi nhanh chóng về mức độ chính trị dẫn tới sự thay đổi kinh tế, làm thay đổi cơ cấu kinh doanh và kế toán quốc tế. Kinh tế kế hoạch hóa tập trung của Liên Xô cũ, các nước Đông Âu và Trung Quốc đã thay đổi theo hướng tiếp cận kinh tế thị trường trong sự phát triển của họ. Hơn nữa sự phát triển rộng khắp xu hướng điều tiết của thị trường và cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước ở các nước phát triển và đang phát triển đã gợi mở ra nhiều cơ hội mới cho đầu tư nước ngoài, liên doanh, liên kết quốc tế.

Mặt khác, các tập đoàn kinh tế như cộng đồng chung Châu Âu (EU) có ảnh hưởng rất lớn tới tiến trình nhất thể hóa nền kinh tế thế giới thông qua sự tự do hóa thị trường, hàng hóa, nhân công và vốn giữa các quốc gia. Trong những năm gần đây, EU đã hợp nhất như một khối kinh tế, chính trị lớn, là một thành viên tập hợp nhiều quốc gia, tạo nên một thị trường tiêu dùng tiềm năng với khoảng 350 triệu người tiêu dùng. Các tổ chức quốc tế như liên hợp quốc (UN), tổ chức phát triển kinh tế - xã hội, OECD tham gia vào tiến trình toàn cầu hóa.

Ngày nay, các thị trường tài chính quốc tế đòi hỏi sự hài hòa những điểm không tương đồng về chính sách thuế, kiểm soát trao đổi giới hạn đầu tư, yêu cầu những nguyên tắc kế toán.

Sự thay đổi quốc tế hóa đòi hỏi sự thay đổi nhanh chóng và năng động bản chất của kế toán quốc tế. Truyền thống và thực hành kế toán của mỗi quốc gia sẽ là những thử thách trong những năm trước mắt với nhiều vấn đề mới nảy sinh và thúc đẩy quá trình tăng cường hài hòa quốc tế.

#### 1.1.2 Lịch sử hình thành, chức năng nhiệm vụ của kế toán quốc tế.

Kế toán được coi là một công cụ trợ giúp trong việc phản ánh quản lý trên góc độ tài chính các hoạt động kinh tế. Trong thời kỳ Phục Hưng Fraluca Pacioli đã phát minh nguyên tắc ghi sổ kép (double entry) phục vụ cho phản ánh các tài khoản thương mại ở Ý vào thế kỷ XIV. Từ đó, ghi sổ kép đã thâm nhập vào Đức, Pháp sau đó tới Anh (trung tâm thế giới vào giữa thế kỷ XVII, XVIII). Những sự đầu tư của nước này vào công nghiệp, bảo hiểm và đường sắt của các nước Bắc Mỹ đồng thời đã kéo theo ảnh hưởng kế toán của Anh tới khu vực. Trong thời kỳ này, kế toán Hà Lan đã ảnh hưởng tới Indonesia và Nam Phi. Thời kỳ này, ảnh hưởng từ các nước Châu Âu lan tỏa ra toàn thế giới, từ Tây Ban Nha tới các quốc gia Châu Mỹ - La tinh. Gần đây, với uy thế về kinh tế của mình, Mỹ trở thành nước đầu tiên phát triển nguyên lý kế toán và xuất khẩu các mô hình báo cáo tài chính của quốc gia này ra toàn thế giới.

Sự phát triển của kế toán ở các nước thường diễn ra sự khác nhau về quy định và thực hành kế toán. Khi mà các hệ thống kinh tế và các điều kiện thương mại khác nhau từ nước này sang nước khác thì mô hình và phương pháp kế toán cũng khác nhau. Các nhân tố ảnh hưởng là mức độ tập trung về kinh tế, mức độ kiểm soát của nhà nước đối với doanh nghiệp, bản chất của các hoạt động kinh tế từ xã hội quân bình đơn giản tới các doanh nghiệp kinh doanh tổng hợp, giai đoạn phát triển kinh tế, sự phát triển kinh tế của các nước châu Á...

## **1.2 NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ, CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN QUỐC TẾ.**

### **1.2.1 Sự cần thiết của các chuẩn mực kế toán quốc tế.**

Tính đa dạng của kế toán tồn tại ngay tại mỗi quốc gia. Trong khi truyền thống và kinh nghiệm của các quốc gia khác nhau dẫn tới sự phát triển khác nhau của các mô hình báo cáo tài chính, thì sức ép của sự phát triển mạnh mẽ trong môi trường toàn cầu hóa là bằng chứng cho sự cần thiết phải thay đổi nền kinh tế theo hướng hội nhập quốc tế. Những thay đổi lớn trong thực tiễn kinh doanh từ sau Chiến tranh thế giới thứ II đã làm các nhu cầu về quốc tế hóa công tác kế toán và kiểm toán. Những thay đổi này được tìm thấy chủ yếu trong trong tiến trình phát triển của các công ty đa quốc gia và gần đây là thị trường vốn quốc tế. Điều này làm nảy sinh một loạt những vấn đề có tính chất nghề nghiệp.

Các công ty đa quốc gia phát triển nhanh chóng trong vòng 25 năm qua. Các công ty này đóng vai trò chủ đạo trong nhiều phân đoạn thị trường, ảnh hưởng tới hầu hết các quốc gia, mỗi chính phủ và mỗi cá nhân. Về khía cạnh kế toán, sự phức tạp trong việc điều hành các hoạt động kinh doanh quốc tế vượt qua biên giới một quốc gia; cùng với sự khác nhau về các nguyên tắc kinh doanh (thường khác nhau về các phương pháp kế toán), làm nảy sinh những thách thức cho các nhà kế toán và các chuyên gia hoạch định các nguyên tắc kế toán và kiểm toán. Một số những phức tạp chủ yếu mà các nhà kế toán đang đối mặt chính là do bản chất của các công ty đa quốc gia không lồ này. Sự đa dạng trong các nguyên tắc kế toán, kiểm toán và thuế có thể ảnh hưởng tới khả năng của các công ty trong việc chuẩn bị các thông tin báo cáo tài chính cần thiết cho việc phân tích một cách cẩn thận các cơ hội đầu tư. Các công ty càng hoạt động ở nhiều nước khác nhau thì sự phức tạp đó càng gia tăng.

Sự khác nhau trong cách thức tiếp cận về kế toán và các báo cáo tài chính ở một số nước được nhấn mạnh ở đây. Chẳng hạn, nhiều công ty của Mỹ phàn nàn về khó khăn trong cạnh tranh chỉ do nguyên tắc kế toán của Mỹ đối với lợi thế thương mại (goodwill). Các công ty tuân thủ theo các chuẩn mực kế toán của hầu hết các nước Châu Âu, kể cả Anh không cần phải khấu hao lợi thế thương mại vì chúng đã được tính vào vốn chủ sở hữu tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ. Hoặc các vấn đề kế toán và báo cáo tài chính có tính quốc tế khác như những điều chỉnh về kế toán lạm phát, kế toán chênh lệch thuế, chuyển đổi các báo cáo tài chính của các công ty con ở nước ngoài... cũng tạo ra những khó khăn cho một số công ty. Tất cả sự

khác biệt này đòi hỏi những người thiết lập chuẩn mực phải tích cực hơn để đạt được một “Sân chơi đạt tiêu chuẩn”.

Mặt khác, những nhu cầu về vốn được cung cấp hầu hết từ các nguồn lực trong nước, đặc biệt là trong thời đại trước Chiến tranh thế giới thứ II. Tự đó đến nay, sự lớn mạnh và phát triển chủ yếu của các thị trường vốn quốc tế là do các chương trình trợ giúp kinh tế thế giới sau chiến tranh tạo nên. Đồng thời, hiện nay sự phát triển của đồng tiền chung Châu Âu, đôla Châu Âu và các thị trường vốn Đôla châu Á ở các nền kinh tế phát triển như Mỹ, Anh, Nhật và phần lớn châu Âu; toàn cầu hóa các thị trường vốn đã góp phần nhấn mạnh sự cần thiết phải hài hòa những yêu cầu của các báo cáo tài chính.

Sự toàn cầu hóa thị trường vốn rộng lớn là cần thiết nhưng chưa có một ngôn ngữ kế toán chung cho sự kết nối các thông tin tài chính. Nhận thức được sự cần thiết này là nhân tố ảnh hưởng quan trọng và là sức mạnh cho sự phát triển của tiến trình theo hướng quốc tế hóa các chuẩn mực kế toán và kiểm toán. Không có “ngôn ngữ chung” này thì các chuẩn mực của các quốc gia được đưa ra khác nhau sẽ ảnh hưởng tới tính hiệu quả của thị trường thế giới và có thể làm giảm sút khả năng hợp tác tìm kiếm vốn để cạnh tranh một cách có hiệu quả. Hơn nữa, nếu mỗi quốc gia xây dựng riêng cho mình các chuẩn mực kế toán thì rất tốn kém trong khi nhu cầu đối với các chuẩn mực đều giống nhau giữa các quốc gia khác nhau, mặc dù nền văn hóa và những truyền thống khác có thể tác động tới quá trình xây dựng chuẩn mực ở mỗi quốc gia.

Mặt khác các chuyên gia kế toán cũng ngày càng cung cấp nhiều dịch vụ cho các nước khác nhau. Khả năng cung cấp dịch vụ ở nước ngoài của họ và sự cạnh tranh quốc tế sẽ ngày càng gia tăng nếu các chuẩn mực kế toán đều thống nhất giữa các quốc gia.

Với tất cả các nhân tố quốc tế và xu hướng chung hiện nay đã thúc đẩy sự thay đổi và hình thành chuẩn mực kế toán quốc tế.

### **1.2.2 Nguyên tắc và quy trình xây dựng các chuẩn mực kế toán quốc tế.**

Các chuẩn mực kế toán quốc tế được xây dựng tuân theo những nguyên tắc và trình tự mang tính thủ tục.

\* Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế xây dựng một Ủy ban điều hành do một thành viên của Hội đồng điều khiển cùng với ban đại diện, chuyên gia kế toán của ít nhất 3 quốc gia khác tham gia. Ủy ban này cũng có thể gồm đại diện của các tổ chức khác là đại diện cho hội đồng hoặc cho tổ chức tư vấn là chuyên gia trong mỗi chủ đề cụ thể. Ủy ban điều hành xây dựng những đề xuất cho mỗi vấn đề chuyên môn trong chương trình nghị sự của ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

\* Ủy ban điều hành ghi nhận và tóm tắt toàn bộ các vấn đề về kế toán phù hợp với mỗi chủ đề. Ủy ban điều hành xem xét sự vận dụng những quy định chung về chuẩn bị và trình bày các báo cáo tài chính của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) vào những vấn đề kế toán này. Ủy ban điều hành này cũng xem xét những yêu cầu và thực hành kế toán của các quốc gia, khu vực, kể cả những cách thức kế toán khác nhau. Ủy ban điều hành nghiên cứu những vấn đề liên quan và có thể đi đến đề xuất của một bản dự thảo những điểm chính (Point Outline) cho Hội đồng của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế xem xét.

\* Sau khi nhận được những góp ý từ Hội đồng về bản dự thảo những điểm chính, có thể Ủy ban điều hành chuẩn bị lập và ban hành một bản báo cáo nháp về các nguyên tắc hoặc vấn đề thảo luận khác. Mục đích của báo cáo nháp này là đưa ra được những nguyên tắc kế toán cần nhấn mạnh làm cơ sở cho việc chuẩn bị lập bản dự thảo lấy ý kiến công luận (Exposure Draft). Bản báo cáo nháp này cũng đưa ra những giải pháp lựa chọn được xem xét và những lý do cho việc đề xuất để chấp nhận hay bãi bỏ chúng. Những đề xuất được thu

nhận từ các thành phần liên quan trong giai đoạn trung cầu ý kiến công luận với thời gian khoảng 3 tháng. Mặt khác, để sửa lại một chuẩn mực kế toán quốc tế có thể yêu cầu ủy ban điều hành lập một bản dự thảo trung cầu mà không cần phải lập bản cáo cáo nháp về các nguyên tắc.

\* Ủy ban điều hành tóm tắt những ý kiến về bản báo cáo nháp về các nguyên tắc và thường đồng ý một bản báo cáo cuối cùng về các nguyên tắc được trình cho Hội đồng thông qua và được sử dụng làm cơ sở cho việc lập một bản dự thảo trung cầu ý kiến cho việc thông qua một chuẩn mực kế toán quốc tế. Bản báo cáo cuối cùng về các nguyên tắc được phát hành theo yêu cầu và không được phát hành rộng rãi.

\* Ủy ban điều hành lập một bản dự thảo trung cầu (Exposure Draft) để thông qua Hội đồng. Sau khi sửa và được sự thông qua của ít nhất 2/3 thành viên Hội đồng thì bản dự thảo trung cầu mới được phát hành. Các ý kiến đề xuất được đưa ra từ các bên có liên quan trong thời gian lấy ý kiến trung cầu (ít nhất một tháng và thường là ba tháng).

\* Ủy ban điều hành tóm tắt những ý kiến và lập một bản dự thảo chuẩn mực kế toán quốc tế do Hội đồng tóm tắt. Sau khi sửa và được sự thông qua của ít nhất 3/4 thành viên Hội đồng (nghĩa là phải thu được 12 phiếu thuận trong tổng số 16 thành viên) cho một chuẩn mực kế toán quốc tế thì chuẩn mực đó mới được công bố rộng rãi. Hội đồng thường họp 3 lần/năm và có thể tổ chức phiên họp thứ 4 để đi đến thỏa thuận về mỗi chuẩn mực. Thông thường mỗi chuẩn mực kế toán quốc tế có thể được hoàn thiện trong khoảng hai năm.

### **1.3 CƠ CẤU, CHỨC NĂNG VÀ QUYỀN HẠN CỦA ỦY BAN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ.**

#### **1.3.1 Nguyên tắc thiết lập cơ cấu của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.**

Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) là một tổ chức độc lập thuộc khu vực tư nhân, có mục tiêu nhằm đạt được sự thống nhất trong các nguyên tắc kế toán mà các nhà kinh doanh và các tổ chức trên thế giới sử dụng để lập báo cáo tài chính. Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế được thành lập vào năm 1973 dưới sự cam kết của các chuyên gia kế toán của các nước Úc, Canada, Pháp, Đức, Nhật, Mexico, Hà Lan, Vương quốc Anh, Ailen và Mỹ. Từ năm 1983 các thành viên của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế bao gồm toàn bộ các chuyên gia kế toán thuộc thành viên của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC). Tính đến tháng 1/1999 số các thành viên đại diện cho hơn 2 triệu chuyên gia kế toán là 142 thành viên thuộc 103 quốc gia khác nhau. Nhiều tổ chức khác đã tham gia cộng tác với công việc của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã sử dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế này (IAS).

Hiện nay công việc của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế được điều hành bởi một Hội đồng gồm đại diện của 13 nước thành viên (do Hội đồng của IFAC chỉ định) và trên 4 tổ chức thành viên khác. Các nước thành viên của Hội đồng bao gồm: Mỹ, Canada, Mexico, 5 nước châu Âu (Pháp, Đức, Hà lan, Liên đoàn Bắc Âu, Vương quốc Anh và Ailen); 3 nước châu Á (Ấn Độ, Nhật Bản, Malay sia); Nam phi và Úc. Mỗi nước thành viên được cử 2 cá nhân và một chuyên gia tư vấn về chuyên môn làm đại diện. Hội đồng có 3 thành viên tuyển cử bổ sung nhằm tạo điều kiện cho Hội đồng có thể mở rộng khu vực bầu cử cho các hiệp hội các nhà phân tích tài chính đại diện cho những người sử dụng các báo cáo tài chính; Liên đoàn các công ty Quản lý tài chính Thụy Sĩ và Hiệp hội điều hành Tài chính quốc tế đại diện cho những người lập các báo cáo tài chính.

Công việc của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế có thể thực hiện được nhờ sự trợ giúp tài chính từ các thành viên và các tổ chức trong Hội đồng của nó, của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), sự trợ giúp của các công ty, các tổ chức tài chính, các hãng kế toán và các tổ

chức khác. Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế cũng tạo thêm doanh thu từ việc bán các ấn phẩm của mình.

### **1.3.2 Chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.**

\* Chức năng của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế:

- Thiết lập và công bố những chuẩn mực kế toán quốc tế công khai được xem xét trong việc lập các báo cáo tài chính và khuyến khích sự chấp nhận, xem xét rộng rãi các chuẩn mực đó.

- Thực hiện một cách chung nhất cải thiện và hài hòa các quy định, chuẩn mực kế toán và các thủ tục liên quan đến việc lập báo cáo tài chính.

\* Nhiệm vụ và quyền hạn của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế:

- Được mời khoảng 4 tổ chức có lợi ích liên quan tới việc lập các báo cáo tài chính tham gia phối hợp với Hội đồng của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Phát hành các tài liệu liên quan tới các vấn đề kế toán quốc tế để bàn luận và góp ý (đã được phần lớn các thành viên của hội đồng thông qua) trước công luận.

- Phát hành những tài liệu trong mẫu của các bản dự thảo trung cầu ý kiến (kể cả thông báo các chuẩn mực đang có hiệu lực) dưới tên của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã thông qua ít nhất 2/3 thành viên Hội đồng.

- Phát hành các chuẩn mực kế toán quốc tế đã được ít nhất 3/4 thành viên của hội đồng thông qua.

- Xây dựng các thủ tục hoạt động dài hạn phù hợp với điều khoản hiến pháp của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Tham gia bàn bạc, thương lượng hoặc hợp tác với các tổ chức bên ngoài và khuyến khích sự cải tiến và hài hòa rộng rãi các chuẩn mực kế toán.

- Tìm kiếm và tăng cường các quỹ từ các thành viên của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế và các thành viên khác quan tâm ủng hộ mục tiêu của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã đề ra) để tăng cường nguồn ngân quỹ của tổ chức này nhưng được tổ chức theo cách sao cho không làm giảm sút tính độc lập của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Điều chuyển thành viên bất kỳ nào của Hội đồng không chấp hành việc đóng góp tài chính đã xác định trong điều khoản về đóng góp của các thành viên.

## **1.4 KHÁI QUÁT HỆ THỐNG CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS) VÀ HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM (VAS)**

### **1.4.1 Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế.**

IASC đã ban hành và công bố được 38 chuẩn mực kế toán có liên quan đến nhiều khía cạnh khác nhau trong kế toán

**IAS 1** Trình bày các báo cáo tài chính

**IAS 2** Hàng tồn kho

**IAS 3** Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 27

**IAS 4** Khấu hao Được thay thế bởi IAS 16 và IAS 38

- IAS 5** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở IAS 1
- IAS 6** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở 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 ở IAS 38
- IAS 10** Các sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- IAS 11** Các hợp đồng xây dựng
- IAS 12** Thuế thu nhập
- IAS 13** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở IAS 1
- IAS 14** Báo cáo bộ phận
- IAS 15** Thông tin phản ánh ảnh hưởng của biến động giá cả
- IAS 16** Bất động sản, xưởng và thiết bị
- IAS 17** Tài sản thuê
- IAS 18** Doanh thu
- IAS 19** Lợi ích trả cho công nhân viên
- IAS 20** Kế toán các khoản trợ cấp của chính phủ và công bố về trợ cấp 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 25** Kế toán các khoản đầu tư
- 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 tính  
dụng giống nhau
- IAS 31** Báo cáo tài chính cho các khoản phân chia 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 phi vật chất.**

### **1.4.2 Hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành**

Bộ Tài Chính Việt Nam đã soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán Việt Nam theo từng đợt như sau:

*Đợt 1: Ban hành và công bố theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*

- Chuẩn mực số 02 – Hàng tồn kho
- Chuẩn mực số 03 – Tài sản cố định hữu hình
- Chuẩn mực số 04 – Tài sản cố định vô hình
- Chuẩn mực số 14 – Doanh thu và thu nhập khác

*Đợt 2 : Ban hành và công bố theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*

- Chuẩn mực số 01 – Chuẩn mực chung
- Chuẩn mực số 06 – Thuê tài sản
- Chuẩn mực số 10 – Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái
- Chuẩn mực số 15 – Hợp đồng xây dựng
- Chuẩn mực số 16 – Chi phí đi vay
- Chuẩn mực số 24 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

*Đợt 3: Ban hành và công bố theo quyết định số 243/2003/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*

- Chuẩn mực số 05 – Bất động sản đầu tư
- Chuẩn mực số 07 – Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết
- Chuẩn mực số 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh
- Chuẩn mực số 21 – Trình bày báo cáo tài chính.
- Chuẩn mực số 25- Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công con
- Chuẩn mực số 26 –Thông tin về các bên liên quan

*Đợt 4: Ban hành và công bố theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*

- Chuẩn mực số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp



Chuẩn mực số 22 – Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự

Chuẩn mực số 23 – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm

Chuẩn mực số 27 – Báo cáo tài chính giữa niên độ

Chuẩn mực số 28 – Báo cáo bộ phận

Chuẩn mực số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

*Đợt 5: Ban hành và công bố theo quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*

Chuẩn mực số 11 – Hợp nhất kinh doanh

Chuẩn mực số 18 – Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng

Chuẩn mực số 19 – Hợp đồng bảo hiểm

Chuẩn mực số 30 – Lãi trên cổ phiếu

### **1.4.3 Khái quát nội dung của một số chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS)**

a. Chuẩn mực về hàng tồn kho.

#### **Trích Chương 4 HÀNG TỒN KHO (IAS 2)**

##### **4.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.**

Hạch toán kế toán hàng tồn kho theo hệ thống kế toán chi phí ban đầu đã được mô tả. Vấn đề cơ bản là tính toán chi phí hàng tồn kho phải được công nhận như một khoản mục tài sản và được kế chuyển cho tới khi các khoản doanh thu tương ứng phía được thực hiện theo khái nguyên tắc tương ứng phù hợp

##### **4.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.**

Chuẩn mực này quy định 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.

Trong trường hợp cung cấp dịch vụ, hàng tồn kho bao gồm chi phí dịch vụ mà khoản doanh thu tương ứng với nó chưa được công 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 chi phí thấp hơn hoặc giá trị thực hiện ròng 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 tính 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 thay đổi
  - Chi phí chung cố định được phân bổ với khả năng sản xuất bình 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 nguyên vật liệu, nhân công và công suất thông thường
  - Kiểm kê thường xuyên để dự tính chi phí thực tế
- Phương pháp bán lẻ
  - Áp dụng khi phương pháp chi phí thực tế không sử dụng được
  - Giảm giá trị doanh thu bằng biên gộp để tính chi phí.
  - Phần trăm trung bình được sử dụng cho từng hóm khoản mục giống nhau.
  - 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
- Nhập trước, xuất trước (FIFO)
- Nhập sau, xuất trước (LIFO, là phương án khác được cho phép)

SIC-1 cho phép áp dụng các công thức chi phí khác nhau nếu như ản chất của nhóm gồm những khoản mục khác nhau.

**4.3.6 Giá trị thực hiện ròng (NPV)** là giá bán dự tính trừ đi các chi phí dự tính để hoàn tất và chi phí cần thiết cho bán hàng. Những ước tính này được dựa trên bằng chứng đáng tin cậy nhất vào thời điểm đưa ra dự tính. Mục đích giữ hàng tồn kho phải được tính đến khi đưa ra dự tính. Hàng tồn kho thường được điều chỉnh giảm giá xuống bằng giá trị thực hiện ròng 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 công nhận là chi phí trong báo cáo thu nhập:

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

#### **4.4 CÔNG BỐ.**

Các báo cáo tài chính phải công bố những điểm sau:

- Chế độ kế toán, bao gồm cả công thức tính chi phí được sử dụng.
- Tổng số hàng tồn kho mang sang và số lượng của từng loại
- Tổng số hàng tồn kho được mang sang theo giá trị thực hiện ròng
- Tổng số thực hiện bút toán đảo điều chỉnh giảm
- Trường hợp, sự kiện dẫn tới út toán đảo điều chỉnh giảm.
- Hàng tồn kho đem thế chấp đảm bảo cho các khoản nợ.
- Số mang sang của khoản điều chỉnh giảm xuống bằng giá trị thực hiện ròng nếu nó không bình thường về số lượng, mức độ quan trọng hoặc bản chất.
- Chi phí hàng tồn kho được công nhận là một khoản chi phí, hoặc chi phí hoạt động, áp dụng cho doanh thu, được công nhận là một khoản chi, được phân loại theo tính 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 FIFO hoặc bình quân gia quyền và giá trị thực hiện ròng, hoặc,
  - số thấp hơn giữa chi phí hiện hành cuối năm và giá trị thực hiện ròng.

## **☞ VAS 02: HÀNG TỒN KHO ☞**

### **QUY ĐỊNH CHUNG**

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán hàng tồn kho, gồm: Xác định giá trị và kế toán hàng tồn kho vào chi phí; Ghi giảm giá trị hàng tồn kho cho phù hợp với giá trị thuần có thể thực hiện được và phương pháp tính giá trị hàng tồn kho làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hàng tồn kho theo nguyên tắc giá gốc trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng phương pháp kế toán khác cho hàng tồn kho.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Hàng tồn kho: Là những tài sản:

- (a) Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- (b) Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;
- (c) Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Hàng tồn kho bao gồm:

- Hàng hóa mua về để bán: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;
- Thành phẩm tồn kho và thành phẩm gửi đi bán;
- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;
- Chi phí dịch vụ dở dang.

Giá trị thuần có thể thực hiện được: Là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Giá hiện hành: Là khoản tiền phải trả để mua một loại hàng tồn kho tương tự tại ngày lập bảng cân đối kế toán.

## **NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

### **XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO**

04. Hàng tồn kho được tính theo giá gốc. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được.

### **GIÁ GỐC HÀNG TỒN KHO**

05. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

#### **Chi phí mua**

06. Chi phí mua của hàng tồn kho bao gồm giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ (-) khỏi chi phí mua.

#### **Chi phí chế biến**

07. Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất, như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm.

Chi phí sản xuất chung cố định là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng,... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.

Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

08. Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

09. Trường hợp một quy trình sản xuất ra nhiều loại sản phẩm trong cùng một khoảng thời gian mà chi phí chế biến của mỗi loại sản phẩm không được phản ánh một cách tách biệt, thì chi phí chế biến được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp và nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Trường hợp có sản phẩm phụ, thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ (-) khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

### **Chi phí liên quan trực tiếp khác**

10. Chi phí liên quan trực tiếp khác tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến hàng tồn kho. Ví dụ, trong giá gốc thành phẩm có thể bao gồm chi phí thiết kế sản phẩm cho một đơn đặt hàng cụ thể.

### **Chi phí không tính vào giá gốc hàng tồn kho**

11. Chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho, gồm:

(a) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác phát sinh trên mức bình thường;

(b) Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản quy định ở đoạn 06;

(c) Chi phí bán hàng;

(d) Chi phí quản lý doanh nghiệp.

### **Chi phí cung cấp dịch vụ**

12. Chi phí cung cấp dịch vụ bao gồm chi phí nhân viên và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, như chi phí giám sát và các chi phí chung có liên quan.

Chi phí nhân viên, chi phí khác liên quan đến bán hàng và quản lý doanh nghiệp không được tính vào chi phí cung cấp dịch vụ.

## **PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO**

13. Việc tính giá trị hàng tồn kho được áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

- (a) Phương pháp tính theo giá đích danh;
- (b) Phương pháp bình quân gia quyền;
- (c) Phương pháp nhập trước, xuất trước;
- (d) Phương pháp nhập sau, xuất trước.

14. Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng đối với doanh nghiệp có ít loại mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

15. Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá trị của từng loại hàng tồn kho được tính theo giá trị trung bình của từng loại hàng tồn kho tương tự đầu kỳ và giá trị từng loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị trung bình có thể được tính theo thời kỳ hoặc vào mỗi khi nhập một lô hàng về, phụ thuộc vào tình hình của doanh nghiệp.

16. Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua trước hoặc sản xuất trước thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

17. Phương pháp nhập sau, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua sau hoặc sản xuất sau thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trước đó. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập sau hoặc gần sau cùng, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ còn tồn kho.

## **GIÁ TRỊ THUẦN CÓ THỂ THỰC HIỆN ĐƯỢC VÀ LẬP DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO**

18. Giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ khi hàng tồn kho bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm, hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí để bán hàng tăng lên. Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được là phù hợp với nguyên tắc tài sản không được phản ánh lớn hơn giá trị thực hiện ước tính từ việc bán hay sử dụng chúng.

19. Cuối kỳ kế toán năm, khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện trên cơ sở từng mặt hàng tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt.

20. Việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho phải dựa trên bằng chứng tin cậy thu thập được tại thời điểm ước tính. Việc ước tính này phải tính đến sự biến động của giá cả hoặc chi phí trực tiếp liên quan đến các sự kiện diễn ra sau ngày kết thúc năm tài chính, mà các sự kiện này được xác nhận với các điều kiện hiện có ở thời điểm ước tính.

21. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được phải tính đến mục đích của việc dự trữ hàng tồn kho. Ví dụ, giá trị thuần có thể thực hiện được của lượng hàng tồn kho dự trữ để đảm bảo cho các hợp đồng bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ không thể hủy bỏ phải dựa vào

giá trị trong hợp đồng. Nếu số hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng thì giá trị thuần có thể thực hiện được của số chênh lệch giữa hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính.

22. Nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ dự trữ để sử dụng cho mục đích sản xuất sản phẩm không được đánh giá thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm. Khi có sự giảm giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

23. Cuối kỳ kế toán năm tiếp theo phải thực hiện đánh giá mới về giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối năm đó. Trường hợp cuối kỳ kế toán năm nay, nếu khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập thấp hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập (Theo quy định ở đoạn 24) để đảm bảo cho giá trị của hàng tồn kho phản ánh trên báo cáo tài chính là theo giá gốc (nếu giá gốc nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được) hoặc theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá gốc lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được).

### **GHI NHẬN CHI PHÍ**

24. Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng được ghi nhận. Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối niên độ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, và chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập ở cuối niên độ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.

25. Ghi nhận giá trị hàng tồn kho đã bán vào chi phí trong kỳ phải đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu.

26. Trường hợp một số loại hàng tồn kho được sử dụng để sản xuất ra tài sản cố định hoặc sử dụng như nhà xưởng, máy móc, thiết bị tự sản xuất thì giá gốc hàng tồn kho này được hạch toán vào giá trị tài sản cố định.

### **TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

27. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

(a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

(b) Giá gốc của tổng số hàng tồn kho và giá gốc của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với doanh nghiệp;

(c) Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(d) Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(e) Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(f) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (Giá gốc trừ (-) dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo cho các khoản nợ phải trả.

28. Trường hợp doanh nghiệp tính giá trị hàng tồn kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước thì báo cáo tài chính phải phản ánh số chênh lệch giữa giá trị hàng tồn kho trình bày trong bảng cân đối kế toán với:

(a) Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc

Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp bình quân gia quyền (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc

Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và phương pháp bình quân gia quyền); hoặc

(b) Giá trị hiện hành của hàng tồn kho cuối kỳ tại ngày lập bảng cân đối kế toán (nếu giá trị hiện hành của hàng tồn kho tại ngày lập bảng cân đối kế toán nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc với giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị hiện hành tại ngày lập bảng cân đối kế toán).

29. Trình bày chi phí về hàng tồn kho trên báo cáo kết quả sản xuất, kinh doanh được phân loại chi phí theo chức năng.

Phân loại chi phí theo chức năng là hàng tồn kho được trình bày trong khoản mục “Giá vốn hàng bán” trong báo cáo kết quả kinh doanh, gồm giá gốc của hàng tồn kho đã bán, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, các khoản hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

b. Chuẩn mực về báo cáo lưu chuyển tiền tệ

## ❧ Trích Chương 5 - BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (IAS 7) ❧

### 5.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.

Thông tin về nhữn 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 **từ các hoạt động kinh doanh, đầu tư và tài trợ**. Người sử dụng đòi hỏi những thông tin này để đưa ra đánh giá về:

- + Thay đổi trong 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.
- + Khả năng tạo nguồn tiền mặt.



- + Giá trị hiện tại của các dòng tiền tệ 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 các các hoạt động khác không phải là đầu tư hoặc tài trợ.
- **Hoạt động đầu tư:** Mua hoặc bán các 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 ả tiền mặt và các tài sản khác 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 trả ngay).

**5.3.3 Các tài sản tương đương tiền mặt** được giữ 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 sẵn sàng chuyển thành tiền mặt mà không có nguy cơ lớn bị thay đổi giá trị.

**5.3.4 Dòng tiền từ các hoạt động kinh doanh** được ghi trực tiếp hoặc gián tiếp (phương pháp trực tiếp thường được ưu dùng hơn theo IAS7):

#### ▪ Phương pháp trực tiếp

- Công bố những loại thu gộp và thanh toán gộp bằng tiền mặt chính.
- Cân đối giữa lợi nhuận trước thuế và tiền mặt thu được từ các hoạt động kinh doanh đã trình bày trong bản thuyết minh cho báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

#### ▪ Phương pháp gián tiếp

- Lãi/lỗ trng kỳ được điều chỉnh theo:
- Ảnh hưởng của các giao dịch không phải là tiền mặt.
- Các khoản trả chậm hoặc tích lũy.
- Các dòng tiền đầu tư hoặc tài trợ.

**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 chủ yếu được báo cáo tách biệt.
- 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 trợ** 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 được báo cáo theo con số **ròng**:

- Dòng tiền thay mặt cho khách hàng.
- Các khoản có hệ số quay vòng nhanh, số lượng lớn và thời hạn ngắn (ví dụ mua án các khoản đầu tư).

**5.3.8** Những dòng tiền sau của một tổ chức tài chính có thể được hạch toán theo con số **ròng**:

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

**5.3.9** Dưới đây là những khía cạnh liên quan đến việc **trình bày** báo cáo lưu chuyển tiền tệ:

- Phân loại linh hoạt giữa lãi và cổ tức nhận được và phải trả. Việc phân loại này phải được hạch toán thống nhất thành hoạt động kinh doanh, đầu tư hay là tài trợ.
- Dòng tiền từ thuế thu nhập thường được phân loại là dòng tiền hoạt động.
- Giao dịch ngoại hối được ghi vào ngày có dòng tiền phát sinh.
- Các dòng tiền từ hoạt động kinh doanh ngoại tệ được ghi theo tỷ giá vào ngày có 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 được nhận)
- Các dòng tiền từ liên doanh được ghi theo tỷ lệ vào báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

#### **4.4 CÔNG BỐ.**

▪ Trình bày dưới dạng số tổng hợp đối với cả việc mua và bán của một công ty con hoặc đơn vị kinh doanh:

- Tổng số các khoản mua hoặc bán phát sinh.
- Các khoản xét mua hoặc án trả bằng tiền mặt hoặc các tài sản tương đương.
- Số tiền mặt hoặc tài sản tương đương trong đơn vị mua hoặc bán.
- Số tài sản và số nợ không phải bằng tiền mặt hoặc tài sản tương đương trong đơn vị mua hoặc bán.

▪ Tiền mặt và các tài sản khác tương đương trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ và cân đối với các khoản tương đương tương ứng trong bảng tổng kết tài sản.

▪ Chi tiết về hoạt động đầu tư và tài trợ không bằng tiền mặt (ví dụ chuyển đổi nợ sang vốn cổ phần).

- Số tiền mặt và tài sản tương đương không có sẵn 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 tổng số ba loại hoạt động liên quan tới lãi 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 ộ phận phân chia theo khu vực địa lý được báo cáo.
- Phân biệt giữa những dòng tiền thể hiện năng lực sản xuất và những khoản thể hiện việc duy trì năng lực này

## ∞ VAS 24: BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ ∞

### QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của Chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

03. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một bộ phận hợp thành của Báo cáo tài chính, nó cung cấp thông tin giúp người sử dụng đánh giá các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi của tài sản thành tiền, khả năng thanh toán và khả năng của doanh nghiệp trong việc tạo ra các luồng tiền trong quá trình hoạt động. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ làm tăng khả năng đánh giá khách quan tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và khả năng so sánh giữa các doanh nghiệp vì nó loại trừ được các ảnh hưởng của việc sử dụng các phương pháp kế toán khác nhau cho cùng giao dịch và hiện tượng.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dùng để xem xét và dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai; dùng để kiểm tra lại các đánh giá, dự đoán trước đây về các luồng tiền; kiểm tra mối quan hệ giữa khả năng sinh lời với lượng lưu chuyển tiền thuần và những tác động của thay đổi giá cả.

04. Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

Tiền bao gồm tiền tại quỹ, tiền đang chuyển và các khoản tiền gửi không kỳ hạn.

Tương đương tiền: Là các khoản đầu tư ngắn hạn (không quá 3 tháng), có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro trong chuyển đổi thành tiền.

Luồng tiền: Là luồng vào và luồng ra của tiền và tương đương tiền, không bao gồm chuyển dịch nội bộ giữa các khoản tiền và tương đương tiền trong doanh nghiệp.

Hoạt động kinh doanh: Là các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là các hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính.

Hoạt động đầu tư: Là các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền.

Hoạt động tài chính: Là các hoạt động tạo ra các thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp.

## **NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

### **Trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ**

05. Doanh nghiệp phải trình bày các luồng tiền trong kỳ trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo 3 loại hoạt động: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

06. Doanh nghiệp được trình bày các luồng tiền từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo cách thức phù hợp nhất với đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp. Việc phân loại và báo cáo luồng tiền theo các hoạt động sẽ cung cấp thông tin cho người sử dụng đánh giá được ảnh hưởng của các hoạt động đó đối với tình hình tài chính và đối với lượng tiền và các khoản tương đương tiền tạo ra trong kỳ của doanh nghiệp. Thông tin này cũng được dùng để đánh giá các mối quan hệ giữa các hoạt động nêu trên.

07. Một giao dịch đơn lẻ có thể liên quan đến các luồng tiền ở nhiều loại hoạt động khác nhau. Ví dụ, thanh toán một khoản nợ vay bao gồm cả nợ gốc và lãi, trong đó lãi thuộc hoạt động kinh doanh và nợ gốc thuộc hoạt động tài chính.

### **Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh**

08. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động kinh doanh là luồng tiền có liên quan đến các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp, nó cung cấp thông tin cơ bản để đánh giá khả năng tạo tiền của doanh nghiệp từ các hoạt động kinh doanh để trang trải các khoản nợ, duy trì các hoạt động, trả cổ tức và tiến hành các hoạt động đầu tư mới mà không cần đến các nguồn tài chính bên ngoài. Thông tin về các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh, khi được sử dụng kết hợp với các thông tin khác, sẽ giúp người sử dụng dự đoán được luồng tiền từ hoạt động kinh doanh trong tương lai. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động kinh doanh, gồm:

- (a) Tiền thu được từ việc bán hàng, cung cấp dịch vụ;
- (b) Tiền thu được từ doanh thu khác (tiền thu bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản khác trừ các khoản tiền thu được được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính);
- (c) Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ;
- (d) Tiền chi trả cho người lao động về tiền lương, tiền thưởng, trả hộ người lao động về bảo hiểm, trợ cấp...;
- (đ) Tiền chi trả lãi vay;
- (e) Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;
- (g) Tiền thu do được hoàn thuế;
- (h) Tiền thu do được bồi thường, được phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng kinh tế;
- (i) Tiền chi trả công ty bảo hiểm về phí bảo hiểm, tiền bồi thường và các khoản tiền khác theo hợp đồng bảo hiểm;
- (k) Tiền chi trả do bị phạt, bị bồi thường do doanh nghiệp vi phạm hợp đồng kinh tế.

09. Các luồng tiền liên quan đến mua, bán chứng khoán vì mục đích thương mại được phân loại là các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.

### **Luồng tiền từ hoạt động đầu tư**

10. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động đầu tư là luồng tiền có liên quan đến việc mua sắm, xây dựng, nhượng bán, thanh lý tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động đầu tư, gồm:

- (a) Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác, bao gồm cả những khoản tiền chi liên quan đến chi phí triển khai đã được vốn hóa là TSCĐ vô hình;
- (b) Tiền thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác;
- (c) Tiền chi cho vay đối với bên khác, trừ tiền chi cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính; tiền chi mua các công cụ nợ của các đơn vị khác, trừ trường hợp tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ dùng cho mục đích thương mại;
- (d) Tiền thu hồi cho vay đối với bên khác, trừ trường hợp tiền thu hồi cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính; tiền thu do bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác, trừ trường hợp thu tiền từ bán các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và bán các công cụ nợ dùng cho mục đích thương mại;
- (đ) Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, trừ trường hợp tiền chi mua cổ phiếu vì mục đích thương mại;
- (e) Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, trừ trường hợp tiền thu từ bán lại cổ phiếu đã mua vì mục đích thương mại;
- (g) Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận nhận được.

### **Luồng tiền từ hoạt động tài chính**

11. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động tài chính là luồng tiền có liên quan đến việc thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động tài chính, gồm:

- (a) Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu;
- (b) Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của chính doanh nghiệp đã phát hành;
- (c) Tiền thu từ các khoản đi vay ngắn hạn, dài hạn;
- (d) Tiền chi trả các khoản nợ gốc đã vay;
- (đ) Tiền chi trả nợ thuê tài chính;
- (e) Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu.

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh của ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm

12. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm, các luồng tiền phát sinh có đặc điểm riêng. Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, các tổ chức này phải căn cứ vào tính chất, đặc điểm hoạt động để phân loại các luồng tiền một cách thích hợp.

13. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính, các luồng tiền sau đây được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh:

- (a) Tiền chi cho vay;

- (b) Tiền thu hồi cho vay;
- (c) Tiền thu từ hoạt động huy động vốn (kể cả khoản nhận tiền gửi, tiền tiết kiệm của các tổ chức, cá nhân khác);
- (d) Trả lại tiền huy động vốn (kể cả khoản trả tiền gửi, tiền tiết kiệm của các tổ chức, cá nhân khác);
- (đ) Nhận tiền gửi và trả lại tiền gửi cho các tổ chức tài chính, tín dụng khác;
- (e) Gửi tiền và nhận lại tiền gửi vào các tổ chức tài chính, tín dụng khác;
- (g) Thu và chi các loại phí, hoa hồng dịch vụ;
- (h) Tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi đã thu;
- (i) Tiền lãi đi vay, nhận gửi tiền đã trả;
- (k) Lãi, lỗ mua bán ngoại tệ;
- (l) Tiền thu vào hoặc chi ra về mua, bán chứng khoán ở doanh nghiệp kinh doanh chứng khoán;
- (m) Tiền chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại;
- (n) Tiền thu từ bán chứng khoán vì mục đích thương mại;
- (o) Thu nợ khó đòi đã xóa sổ;
- (p) Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh;
- (q) Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh.

14. Đối với các doanh nghiệp bảo hiểm, tiền thu bảo hiểm, tiền chi bồi thường bảo hiểm và các khoản tiền thu vào, chi ra có liên quan đến điều khoản hợp đồng bảo hiểm đều được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.

15. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm, các luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính tương tự như đối với các doanh nghiệp khác, trừ các khoản tiền cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh vì chúng liên quan đến hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp.

## **PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ**

### **Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh**

16. Doanh nghiệp phải báo cáo các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo một trong hai phương pháp sau:

(a) Phương pháp trực tiếp: Theo phương pháp này các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền vào và các luồng tiền ra được trình bày trên báo cáo và được xác định theo một trong 2 cách sau đây:

- Phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

- Điều chỉnh doanh thu, giá vốn hàng bán và các khoản mục khác trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho:

+ Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;

+ Các khoản mục không phải bằng tiền khác;

+ Các luồng tiền liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

(b) Phương pháp gián tiếp: Các chỉ tiêu về luồng tiền được xác định trên cơ sở lấy tổng lợi nhuận trước thuế và điều chỉnh cho các khoản:

- Các khoản doanh thu, chi phí không phải bằng tiền như khấu hao TSCĐ, dự phòng...

- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện;

- Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh (trừ thuế thu nhập và các khoản phải nộp khác sau thuế thu nhập doanh nghiệp);

- Lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

### **Luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính**

17. Doanh nghiệp phải báo cáo riêng biệt các luồng tiền vào, các luồng tiền ra từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần được đề cập trong các đoạn 18 và 19 của Chuẩn mực này.

#### **Báo cáo các luồng tiền trên cơ sở thuần**

18. Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính sau đây được báo cáo trên cơ sở thuần:

(a) Thu tiền và chi trả tiền hộ khách hàng:

- Tiền thuê thu hộ, chi hộ và trả lại cho chủ sở hữu tài sản;

- Các quỹ đầu tư giữ cho khách hàng;

- Ngân hàng nhận và thanh toán các khoản tiền gửi không kỳ hạn, các khoản tiền chuyển hoặc thanh toán qua ngân hàng.

(b) Thu tiền và chi tiền đối với các khoản có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn:

- Mua, bán ngoại tệ;

- Mua, bán các khoản đầu tư;

- Các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn không quá 3 tháng.

19. Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động sau đây của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được báo cáo trên cơ sở thuần:

(a) Nhận và trả các khoản tiền gửi có kỳ hạn với ngày đáo hạn cố định;

(b) Gửi tiền và rút tiền gửi từ các tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác;

(c) Cho vay và thanh toán các khoản cho vay đó với khách hàng.

#### **Các luồng tiền liên quan đến ngoại tệ**

20. Các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch đó. Báo cáo lưu

chuyển tiền tệ của các tổ chức hoạt động ở nước ngoài phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán của công ty mẹ theo tỷ giá thực tế tại ngày lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

21. Chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện phát sinh từ thay đổi tỷ giá quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán không phải là các luồng tiền. Tuy nhiên, số chênh lệch tỷ giá hối đoái do quy đổi tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ hiện gửi phải được trình bày riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm mục đích đối chiếu tiền và các khoản tương đương tiền tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ báo cáo.

#### **Các luồng tiền liên quan đến tiền lãi, cổ tức và lợi nhuận thu được**

22. Đối với các doanh nghiệp (trừ ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính), các luồng tiền liên quan đến tiền lãi vay đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh. Các luồng tiền liên quan đến tiền lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận thu được được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Các luồng tiền liên quan đến cổ tức và lợi nhuận đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính. Các luồng tiền này phải được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt phù hợp theo từng loại hoạt động trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

23. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính, tiền lãi đã trả, tiền lãi đã thu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh, trừ tiền lãi đã thu được xác định rõ ràng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Cổ tức và lợi nhuận đã thu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Cổ tức và lợi nhuận đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính.

24. Tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ phải được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho dù nó đã được ghi nhận là chi phí trong kỳ hay đã được vốn hóa theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 16 "Chi phí đi vay".

#### **Các luồng tiền liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp**

25. Các luồng tiền liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh (trừ trường hợp được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư) và được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

#### **Các luồng tiền liên quan đến mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác**

26. Luồng tiền phát sinh từ việc mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư và phải trình bày thành những chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

27. Tổng số tiền chi trả hoặc thu được từ việc mua và thanh lý công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo số thuần của tiền và tương đương tiền chi trả hoặc thu được từ việc mua và thanh lý.

28. Doanh nghiệp phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính một cách tổng hợp về cả việc mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác trong kỳ những thông tin sau:

- (a) Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;
- (b) Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;
- (c) Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;



(d) Phần giá trị tài sản và công nợ không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ. Giá trị tài sản này phải được tổng hợp theo từng loại tài sản.

### **Các giao dịch không bằng tiền**

29. Các giao dịch về đầu tư và tài chính không trực tiếp sử dụng tiền hay các khoản tương đương tiền không được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

30. Nhiều hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính tuy có ảnh hưởng tới kết cấu tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp nhưng không ảnh hưởng trực tiếp tới luồng tiền hiện tại, do vậy chúng không được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ mà được trình bày ở Thuyết minh báo cáo tài chính. Ví dụ:

(a) Việc mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;

(b) Việc mua một doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;

(c) Việc chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu.

### **Các khoản mục của tiền và tương đương tiền**

31. Doanh nghiệp phải trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ các chỉ tiêu tiền và các khoản tương đương tiền đầu kỳ và cuối kỳ, ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ hiện giữ để đối chiếu số liệu với các khoản mục tương ứng trên Bảng cân đối kế toán.

### **Các thuyết minh khác**

32. Doanh nghiệp phải trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện.

33. Có nhiều trường hợp trong số dư tiền và các khoản tương đương tiền do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không thể sử dụng cho hoạt động kinh doanh được. Ví dụ: Các khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược; các quỹ chuyên dùng; kinh phí dự án...

*c. Chuẩn mực kế toán về Thuê tài sản*

## **Trích Chương 13 - THUÊ TÀI SẢN (IAS 17)**

### **13.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.**

IAS quy định cho **bên nhận thuê** và **bên cho thuê** những chế độ kế toán thích hợp và nguyên tắc công bố cho các loại giao dịch thuê khác nhau.

### **13.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.**

Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các hợp đồng thuê, theo đó người cho thuê chuyển cho người được thuê quyền sử dụng một tài sản trong thời gian thoả thuận và được nhận tiền thanh toán.

### **13.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN**

#### **13.3.1 Phân biệt giữa hai loại hợp đồng thuê:**

– **Thuê tài chính** là loại thuê phải chịu nhiều rủi ro và hưởng lợi ích liên quan tới sở hữu tài sản. Quyền sở hữu về sau có thể chuyển hoặc không.

- **Thuê hoạt động** là những thoả thuận cho thuê không phải là thuê tài chính.

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

- **Rủi ro** bao gồm tổn thất có thể do không sử dụng hết công suất, công nghệ lạc hậu và thay đổi thu nhập do điều kiện thay đổi.

- **Phần hưởng lợi** bao gồm dự tính hoạt động có lãi trong suốt vòng đời kinh tế của tài sản và những gì thu được từ gia tăng giá trị hoặc chuyển thành tiền giá trị còn lại.

**13.3.3** Các khoản thuê tài chính gồm có:

- Thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho người đi thuê khi hết thời hạn thuê.
- Người đi thuê khá chắc chắn là sẽ thực hiện quyền lựa chọn mua theo giá thấp.
- Thời hạn thuê chiếm phần lớn vòng đời của tài sản.
- Giá trị hiện tại của số tiền thanh toán tối thiểu xấp xỉ giá trị thực tế của tài sản thuê.
- Tài sản cho thuê là thứ tài sản có tính chất đặc biệt và chỉ thích hợp đối với người đi thuê.
- Biến động lợi nhuận/tổn thất của giá trị còn lại chuyển sang cho người đi thuê.
- Cho thuê thêm thời gian có thể thấp hơn nhiều giá trị thị trường.

### **VIỆC KẾ TOÁN CỦA BÊN ĐI THUÊ**

**13.3.4** Một tài sản trong khoản tài sản **thuê tài chính** và nghĩa vụ tương ứng được công nhận theo nguyên tắc **nội dung hơn hình thức**. Việc hạch toán kế toán được thực hiện như sau:

- Khi bắt đầu, tài sản và nợ tương ứng trong việc thanh toán tiền thuê trong tương lai được công nhận theo cùng một số tiền.
- Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan tới các hoạt động cho thuê được chuyển thành vốn vào tài sản.
- Thanh toán tiền thuê bao gồm chi phí tài chính và giảm nợ tồn đọng
- Phía 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 công nhận theo IAS 16.

**13.3.5** Thanh toán tiền **thuê hoạt động** (không tính chi phí cho các dịch vụ chẳng hạn như bảo hiểm) được công nhận là một khoản chi phí trong báo cáo thu nhập theo phương pháp ngang bằng hoặc theo phương pháp hệ thống - một phương pháp trình bày sơ đồ thời gian người sử dụng thu lợi nhuận - ngay cả nếu số tiền thanh toán không theo phương pháp này.

### **VIỆC KẾ TOÁN CỦA NGƯỜI CHO THUÊ**

**13.3.6** Một tài sản trong tài khoản tài sản cho **thuê tài chính** được trình bày như một khoản phải thu. Tài sản này được tính như sau:

- Số phải thu được ghi theo giá trị đầu tư thuần.
- Việc công nhận thu nhập tài chính dựa trên sơ đồ phản ánh tỷ lệ thu nhập định kỳ không đổi từ khoản đầu tư thuần.
- Chi phí trực tiếp ban đầu có thể được công nhận ngay hoặc phân bổ 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 công nhận theo IAS 16
- Thu nhập cho thuê được công nhận theo phương pháp ngang bằng trong thời hạn thuê, trừ khi phương pháp hệ thống thích hợp hơn
- Chi phí trực tiếp ban đầu có thể được công nhận ngay hoặc chuyển 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 **cho thuê tài chính** thì bất kỳ số tiền nào bán vượt trội số mang sang trong sổ sách của người đi thuê (người bán) cần 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 công nhận ngay lợi nhuận là một khoản thu nhập không hợp lý.

**13.3.9** Lãi/lỗ từ tài sản **cho thuê hoạt động**, ký kết tại mức giá thực tế, được công nhận ngay. Những giao dịch thấp hơn hoặc cao hơn giá trị thực tế được ghi như sau:

- Nếu giá trị thực thấp hơn số mang sang của tài sản, số lỗ bằng với số chênh lệch thì được công nhận ngay.
- Nếu giá bán cao hơn giá trị thực tế, phần cao hơn giá trị thực tế phải được chuyển về sau và trừ dần trong thời hạn thuê.
- Nếu giá bán thấp hơn giá trị thực tế thì bất kỳ khoản lỗ/lãi nào cũng được công nhận ngay trừ khi lỗ được bù bằng khoản thanh toán tiền thuê về sau, thấp hơn giá thị trường; trong trường hợp này số lỗ phải được chuyển về sau và trừ dần theo tỷ lệ với khoản thanh toán tiền thuê.

### 13.4 CÔNG BỐ.

#### 13.4.1 NGƯỜI ĐI THUÊ

##### **Thuê tài chính**

▪ Tài sản: số mang sang của **từng** loại tài sản.

▪ Nợ: tổng số tiền thuê tối thiểu được cân đối với giá trị hiện tại của các khoản nợ thuê trong **ba mức định kỳ** là:

- Không quá 1 năm
- Không quá 5 năm
- Trên 5 năm

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

#### **Thuê hoạt động**

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

#### **13.4.2 BÊN CHO THUÊ**

##### **Thuê tài chính**

- Tổng số đầu tư gộp cân đối theo giá trị hiện tại của tiền thuê tối thiểu có thể nhận được trong ba mức thời gian.
- Thu nhập tài chính chưa thu được.
- Mức tích lũy cho phép đối với các khoản phải thu không thể thu hồi được
- Tiền thuê bất thường được công nhận vào thu nhập,
- Diễn giải khái quát về các thoả thuận thuê quan trọng
- Giá trị còn lại không được đảm bảo

##### **Thuê hoạt động**

- Thông tin trên bảng tổng kết tài sản cho từng loại tài sản là số gộp mang sang, khấu hao tích lũy và tổn thất giảm giá trị tích lũy.
- Thông tin trong báo cáo thu nhập cho từng loại tài sản là phí khấu hao, tổn thất do giảm giá trị được công nhận và các khoản ghi đảo.
- Diễn giải khái quát về các thoả thuận thuê quan trọng.
- Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai dưới hình thức thuê hoạt động không thể huỷ bỏ trong **ba mức thời gian**.
- Tổng số tiền thuê bất thường được công nhận trong thu nhập.

#### **13.4.3 GIAO DỊCH BÁN VÀ CHO THUÊ LẠI**

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

## ☞ VAS 06: THUÊ TÀI SẢN ☜

### QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với bên thuê và bên cho thuê tài sản, bao gồm thuê tài chính và thuê hoạt động, làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán thuê tài sản, ngoại trừ:

a) Hợp đồng thuê để khai thác, sử dụng tài nguyên thiên nhiên như dầu, khí, gỗ, kim loại và các khoáng sản khác;

b) Hợp đồng sử dụng bản quyền như phim, băng video, nhạc kịch, bản quyền tác giả, bằng sáng chế.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho cả trường hợp chuyển quyền sử dụng tài sản ngay cả khi bên cho thuê được yêu cầu thực hiện các dịch vụ chủ yếu liên quan đến điều hành, sửa chữa, bảo dưỡng tài sản cho thuê. Chuẩn mực này không áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ không chuyển quyền sử dụng tài sản.

04. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

**Thuê tài sản:** Là sự thoả thuận giữa bên cho thuê và bên thuê về việc bên cho thuê chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên thuê trong một khoảng thời gian nhất định để được nhận tiền cho thuê một lần hoặc nhiều lần.

**Thuê tài chính:** Là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

**Thuê hoạt động:** Là thuê tài sản không phải là thuê tài chính.

**Hợp đồng thuê tài sản không huỷ ngang:** Là hợp đồng thuê tài sản mà hai bên không thể đơn phương chấm dứt hợp đồng, trừ các trường hợp:

a) Có sự kiện bất thường xảy ra, như:

- Bên cho thuê không giao đúng hạn tài sản cho thuê;
- Bên thuê không trả tiền thuê theo quy định trong hợp đồng thuê tài sản;
- Bên thuê hoặc bên cho thuê vi phạm hợp đồng;
- Bên thuê bị phá sản, hoặc giải thể;
- Người bảo lãnh bị phá sản, hoặc giải thể và bên cho thuê không chấp thuận đề nghị chấm dứt bảo lãnh hoặc đề nghị người bảo lãnh khác thay thế của bên thuê;
- Tài sản cho thuê bị mất, hoặc hư hỏng không thể sửa chữa phục hồi được.

b) Được sự đồng ý của bên cho thuê;

c) Nếu 2 bên thoả thuận một hợp đồng mới về thuê chính tài sản đó hoặc tài sản tương tự;

d) Bên thuê thanh toán thêm một khoản tiền ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

**Thời điểm khởi đầu thuê tài sản:** Là ngày xảy ra trước của một trong hai (2) ngày: Ngày quyền sử dụng tài sản được chuyển giao cho bên thuê và ngày tiền thuê bắt đầu được tính theo các điều khoản quy định trong hợp đồng.

Thời hạn thuê tài sản: Là khoảng thời gian của hợp đồng thuê tài sản không hủy ngang cộng (+) với khoảng thời gian bên thuê được gia hạn thuê tài sản đã ghi trong hợp đồng, phải trả thêm hoặc không phải trả thêm chi phí nếu quyền gia hạn này xác định được tương đối chắc chắn ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

**Khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu:**

a) Đối với bên thuê: Là khoản thanh toán mà bên thuê phải trả cho bên cho thuê về việc thuê tài sản theo thời hạn trong hợp đồng (Không bao gồm các khoản chi phí dịch vụ và thuế do bên cho thuê đã trả mà bên thuê phải hoàn lại và tiền thuê phát sinh thêm), kèm theo bất cứ giá trị nào được bên thuê hoặc một bên liên quan đến bên thuê đảm bảo thanh toán.

b) Đối với bên cho thuê: Là khoản thanh toán mà bên thuê phải trả cho bên cho thuê theo thời hạn thuê trong hợp đồng (Không bao gồm các khoản chi phí dịch vụ và thuế do bên cho thuê đã trả mà bên thuê phải hoàn lại và tiền thuê phát sinh thêm) cộng (+) với giá trị còn lại của tài sản cho thuê được đảm bảo thanh toán bởi:

- Bên thuê;
- Một bên liên quan đến bên thuê; hoặc
- Một bên thứ ba độc lập có khả năng tài chính.

c) Trường hợp trong hợp đồng thuê bao gồm điều khoản bên thuê được quyền mua lại tài sản thuê với giá thấp hơn giá trị hợp lý vào ngày mua thì khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (Đối với cả bên cho thuê và bên đi thuê) bao gồm tiền thuê tối thiểu ghi trong hợp đồng theo thời hạn thuê và khoản thanh toán cần thiết cho việc mua tài sản đó.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Giá trị còn lại của tài sản cho thuê: Là giá trị ước tính ở thời điểm khởi đầu thuê tài sản mà bên cho thuê dự tính sẽ thu được từ tài sản cho thuê vào lúc kết thúc hợp đồng cho thuê.

**Giá trị còn lại của tài sản thuê được đảm bảo:**

a) Đối với bên thuê: Là phần giá trị còn lại của tài sản thuê được bên thuê hoặc bên liên quan với bên thuê đảm bảo thanh toán cho bên cho thuê (Giá trị đảm bảo là số tiền bên thuê phải trả cao nhất trong bất cứ trường hợp nào).

b) Đối với bên cho thuê: Là phần giá trị còn lại của tài sản thuê được bên thuê hoặc bên thứ ba có khả năng tài chính không liên quan với bên cho thuê, đảm bảo thanh toán.

Giá trị còn lại của tài sản thuê không được đảm bảo: Là phần giá trị còn lại của tài sản thuê được xác định bởi bên cho thuê không được bên thuê hoặc bên liên quan đến bên thuê đảm bảo thanh toán hoặc chỉ được một bên liên quan với bên cho thuê, đảm bảo thanh toán.

Thời gian sử dụng kinh tế: Là khoảng thời gian mà tài sản được ước tính sử dụng một cách hữu ích hoặc số lượng sản phẩm hay đơn vị tương đương có thể thu được từ tài sản cho thuê do một hoặc nhiều người sử dụng tài sản.

Thời gian sử dụng hữu ích: Là khoảng thời gian sử dụng kinh tế còn lại của tài sản thuê kể từ thời điểm bắt đầu thuê, không giới hạn theo thời hạn hợp đồng thuê.

Đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài chính: Là tổng khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu theo hợp đồng thuê tài chính (đối với bên cho thuê) cộng (+) giá trị còn lại của tài sản thuê không được đảm bảo.

Doanh thu tài chính chưa thực hiện: Là số chênh lệch giữa tổng khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cộng (+) giá trị còn lại không được đảm bảo trừ (-) giá trị hiện tại của các khoản trên tính theo tỷ lệ lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài chính.

Đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài chính: Là số chênh lệch giữa đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài chính và doanh thu tài chính chưa thực hiện.

Lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài chính: Là tỷ lệ chiết khấu tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu và giá trị hiện tại của giá trị còn lại không được đảm bảo để cho tổng của chúng đúng bằng giá trị hợp lý của tài sản thuê.

Lãi suất biên đi vay: Là lãi suất mà bên thuê sẽ phải trả cho một hợp đồng thuê tài chính tương tự hoặc là lãi suất tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản mà bên thuê sẽ phải trả để vay một khoản cần thiết cho việc mua tài sản với một thời hạn và với một đảm bảo tương tự.

Tiền thuê có thể phát sinh thêm: Là một phần của khoản thanh toán tiền thuê, nhưng không cố định và được xác định dựa trên một yếu tố nào đó ngoài yếu tố thời gian, ví dụ: phần trăm (%) trên doanh thu, số lượng sử dụng, chỉ số giá, lãi suất thị trường.

05. Hợp đồng thuê tài sản bao gồm các quy định cho phép bên thuê được mua tài sản khi đã thực hiện đầy đủ các điều kiện thoả thuận trong hợp đồng đó gọi là hợp đồng thuê mua.

## **NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

### **Phân loại thuê tài sản**

06. Phân loại thuê tài sản áp dụng trong chuẩn mực này được căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê. Rủi ro bao gồm khả năng thiệt hại từ việc không tận dụng hết năng lực sản xuất hoặc lạc hậu về kỹ thuật và sự biến động bất lợi về tình hình kinh tế ảnh hưởng đến khả năng thu hồi vốn. Lợi ích là khoản lợi nhuận ước tính từ hoạt động của tài sản thuê trong khoảng thời gian sử dụng kinh tế của tài sản và thu nhập ước tính từ sự gia tăng giá trị tài sản hoặc giá trị thanh lý có thể thu hồi được.

07. Thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu nội dung hợp đồng thuê tài sản thể hiện việc chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền quyền sở hữu tài sản. Thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu nội dung của hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản.

08. Bên cho thuê và bên thuê phải xác định thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

09. Việc phân loại thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động phải căn cứ vào bản chất các điều khoản ghi trong hợp đồng. Ví dụ các trường hợp thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính là:

- a) Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;
- b) Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê.
- c) Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;
- d) Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê;

đ) Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn nào.

10. Hợp đồng thuê tài sản cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng thoả mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:

a) Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;

b) Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;

c) Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

11. Phân loại thuê tài sản được thực hiện tại thời điểm khởi đầu thuê. Bất cứ tại thời điểm nào hai bên thoả thuận thay đổi các điều khoản của hợp đồng (trừ gia hạn hợp đồng) dẫn đến sự thay đổi cách phân loại thuê tài sản theo các tiêu chuẩn từ đoạn 06 đến đoạn 10 tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, thì các điều khoản mới thay đổi này được áp dụng cho suốt thời gian hợp đồng. Tuy nhiên, thay đổi về ước tính (ví dụ, thay đổi ước tính thời gian sử dụng kinh tế hoặc giá trị còn lại của tài sản thuê) hoặc thay đổi khả năng thanh toán của bên thuê, không dẫn đến sự phân loại mới về thuê tài sản.

12. Thuê tài sản là quyền sử dụng đất và nhà được phân loại là thuê hoạt động hoặc thuê tài chính. Tuy nhiên đất thường có thời gian sử dụng kinh tế vô hạn và quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê, bên thuê không nhận phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu đất do đó thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động. Số tiền thuê tài sản là quyền sử dụng đất được phân bổ dần cho suốt thời gian thuê.

## **GHI NHẬN THUÊ TÀI SẢN TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA BÊN THUÊ**

### **Thuê tài chính**

13. Bên thuê ghi nhận tài sản thuê tài chính là tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Tỷ lệ chiết khấu để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản hoặc lãi suất ghi trong hợp đồng. Trường hợp không thể xác định được lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê thì sử dụng lãi suất biên đi vay của bên thuê tài sản để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.

14. Khi trình bày các khoản nợ phải trả về thuê tài chính trong báo cáo tài chính, phải phân biệt nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

15. Chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính, như chi phí đàm phán ký hợp đồng được ghi nhận vào nguyên giá tài sản đi thuê.

16. Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính và khoản phải trả nợ gốc. Chi phí tài chính phải được tính theo từng kỳ kế toán trong suốt thời hạn thuê theo tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định trên số dư nợ còn lại cho mỗi kỳ kế toán.



17. Thuê tài chính sẽ phát sinh chi phí khấu hao tài sản và chi phí tài chính cho mỗi kỳ kế toán. Chính sách khấu hao tài sản thuê phải nhất quán với chính sách khấu hao tài sản cùng loại thuộc sở hữu của doanh nghiệp đi thuê. Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời gian ngắn hơn giữa thời hạn thuê hoặc thời gian sử dụng hữu ích của nó.

18. Khi trình bày tài sản thuê trong báo cáo tài chính phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực kế toán "TSCĐ hữu hình".

### **Thuê hoạt động**

19. Các khoản thanh toán tiền thuê hoạt động (Không bao gồm chi phí dịch vụ, bảo hiểm và bảo dưỡng) phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.

## **GHI NHẬN THUÊ TÀI SẢN TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA BÊN CHO THUÊ**

### **Thuê tài chính**

20. Bên cho thuê phải ghi nhận giá trị tài sản cho thuê tài chính là khoản phải thu trên Bảng cân đối kế toán bằng giá trị đầu tư thuần trong hợp đồng cho thuê tài chính.

21. Đối với thuê tài chính phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu tài sản được chuyển giao cho bên thuê, vì vậy các khoản phải thu về cho thuê tài chính phải được ghi nhận là khoản phải thu vốn gốc và doanh thu tài chính từ khoản đầu tư và dịch vụ của bên cho thuê.

22. Việc ghi nhận doanh thu tài chính phải dựa trên cơ sở lãi suất định kỳ cố định trên tổng số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính.

23. Bên cho thuê phân bổ doanh thu tài chính trong suốt thời gian cho thuê dựa trên lãi suất thuê định kỳ cố định trên số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính. Các khoản thanh toán tiền thuê tài chính cho từng kỳ kế toán (Không bao gồm chi phí cung cấp dịch vụ) được trừ vào đầu tư gộp để làm giảm đi số vốn gốc và doanh thu tài chính chưa thực hiện.

24. Các chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu tài chính như tiền hoa hồng và chi phí pháp lý phát sinh khi đàm phán ký kết hợp đồng thường do bên cho thuê chi trả và được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ khi phát sinh hoặc được phân bổ dần vào chi phí theo thời hạn cho thuê tài sản phù hợp với việc ghi nhận doanh thu.

### **Thuê hoạt động**

25. Bên cho thuê phải ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng cân đối kế toán theo cách phân loại tài sản của doanh nghiệp.

26. Doanh thu cho thuê hoạt động phải được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn cho thuê, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.

27. Chi phí cho thuê hoạt động, bao gồm cả khấu hao tài sản cho thuê, được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi phát sinh.

28. Chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ khi phát sinh hoặc phân bổ dần vào chi phí trong suốt thời hạn cho thuê phù hợp với việc ghi nhận doanh thu cho thuê hoạt động.

29. Khấu hao tài sản cho thuê phải dựa trên một cơ sở nhất quán với chính sách khấu hao của bên cho thuê áp dụng đối với những tài sản tương tự, và chi phí khấu hao phải được tính theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định hữu hình” và Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định vô hình”.

30. Bên cho thuê là doanh nghiệp sản xuất hay doanh nghiệp thương mại ghi nhận doanh thu từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động theo từng thời hạn cho thuê.

### **Giao dịch bán và thuê lại tài sản**

31. Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được chính người bán thuê lại. Phương pháp kế toán áp dụng cho các giao dịch bán và thuê lại tài sản tùy thuộc theo loại thuê tài sản.

32. Nếu bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính, khoản chênh lệch giữa thu nhập bán với giá trị còn lại của tài sản phải phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.

33. Nếu thuê lại tài sản là thuê tài chính có nghĩa bên cho thuê cung cấp tài chính cho bên thuê, được đảm bảo bằng tài sản. Khoản chênh lệch giữa thu nhập bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không được ghi nhận ngay là một khoản lãi từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.

34. Giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động được ghi nhận khi:

- Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh;

- Nếu giá bán thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh, trừ trường hợp khoản lỗ được bù đắp bằng khoản thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường. Trường hợp này khoản lỗ không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần vào chi phí phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

- Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý phải được phân bổ dần vào thu nhập phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng.

35. Nếu thuê lại tài sản là thuê hoạt động, tiền thuê và giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý, tức là đã thực hiện một nghiệp vụ bán hàng thông thường thì các khoản lãi hay lỗ được hạch toán ngay trong kỳ phát sinh.

36. Đối với thuê hoạt động, nếu giá trị hợp lý tại thời điểm bán và thuê lại tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản, khoản lỗ bằng số chênh lệch giữa giá trị còn lại và giá trị hợp lý phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh.

37. Các yêu cầu trình bày báo cáo tài chính của bên thuê và bên cho thuê các nghiệp vụ bán và thuê lại tài sản phải giống nhau. Trường hợp trong thoả thuận thuê tài sản có quy định đặc biệt thì cũng phải trình bày trên báo cáo tài chính.

## **TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

### **Đối với bên thuê**

38. Bên thuê tài sản phải trình bày các thông tin về thuê tài chính, sau:

a) Giá trị còn lại của tài sản thuê tại ngày lập báo cáo tài chính;

b) Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong kỳ;

- c) Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;
- d) Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản.

39. Bên thuê tài sản phải trình bày các thông tin về thuê hoạt động, sau:

a) Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai cho hợp đồng thuê hoạt động không hủy ngang theo các thời hạn:

- Từ một (1) năm trở xuống;
- Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- Trên năm (5) năm.

b) Căn cứ xác định chi phí thuê tài sản phát sinh thêm;

#### **Đối với bên cho thuê**

40. Bên cho thuê tài sản phải trình bày các thông tin về cho thuê tài chính, sau:

a) Bảng đối chiếu giữa tổng đầu tư gộp cho thuê tài sản và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản phải thu vào ngày lập Báo cáo tài chính của kỳ báo cáo theo các thời hạn:

- Từ một (1) năm trở xuống;
- Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- Trên năm (5) năm.

b) Doanh thu cho thuê tài chính chưa thực hiện;

c) Giá trị còn lại của tài sản thuê không được đảm bảo theo tính toán của bên cho thuê;

d) Dự phòng lũy kế cho các khoản phải thu khó đòi về khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu;

đ) Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là doanh thu trong kỳ.

41. Bên cho thuê tài sản phải trình bày các thông tin về cho thuê hoạt động, sau:

a) Khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu trong tương lai của các hợp đồng thuê hoạt động không hủy ngang theo các thời hạn:

- Từ một (1) năm trở xuống;
- Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- Trên năm (5) năm.

b) Tổng số tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là doanh thu trong kỳ;

*d. Chuẩn mực kế toán về doanh thu*

### **Trích Chương 14 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 khía cạnh 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 kiến được)

- Tiêu chí công nhận doanh thu được xác định

- Hướng dẫn áp dụng cho:

- Thời điểm công nhận
- Số lượng được công 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
- Sử dụng các loại tài sản khác của doanh nghiệp mang lại lãi, tiền thuê và cổ tức.

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

- Trong kỳ,
- Phát sinh từ quá trình hoạt động thông thường,
- Do tăng vốn, chứ không phải phần đóng góp của những người góp cổ phần.

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

## 14.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

**14.3.1** Doanh thu phải được tính toán theo giá trị thực tế của khoản hoàn trả **nhận được**.

- Chiết khấu thương mại và quay vòng khối lượng được giảm để xác định giá trị thực tế. Tuy nhiên chiết khấu thanh toán không được giảm.

- Khi dòng tiền vào bị trì hoãn (ví dụ mua tín dụng không tính lãi suất), lúc đó sẽ hình thành có hiệu quả một giao dịch cấp vốn. Lãi suất ước lệ phải được tính toán. Số chênh lệch giữa giá trị thực tế và số danh nghĩa của khoản hoàn trả được xác định riêng và công bố là 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 công nhận doanh thu nào cả.

- Khi hàng hoá và dịch vụ được cung cấp để đổi lấy những hàng hoá và dịch vụ không cùng tính chất và giá trị thì doanh thu được tính theo giá trị thực tế của hàng hoá và giá trị **nhận được**.

**14.3.2** Quy tắc xác định giao dịch mang lại 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 đề về sau khi kỳ dịch vụ thực hiện.

- 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 thực của giao dịch bị loại trừ và hai giao dịch được thực hiện như một.

### 14.3.3 Doanh thu bán hàng được công nhận khi:

- Rủi ro và 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 của hàng đã bán ra.
- Số doanh thu có thể được tính toán một cách chắc chắn.
- 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 chắc chắn

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

**14.3.5** Doanh thu không thể được công nhận khi chi phí không thể được tính toán một cách chắc chắn. Những khoản hoàn trả đã được nhận từ bán hàng sau này sẽ được chuyển về sau như một khoản nợ cho tới khi công nhận doanh thu

**14.3.6** Khi kết quả giao dịch liên quan đến việc cung cấp dịch vụ thì kết quả đó có thể được dự tính **một cách chắc chắn**, doanh thu được công nhận theo tính toán của giai đoạn hoàn tất giao dịch vào **ngày lập bảng tổng kết tài sản**. Kết quả có thể được dự tính khi:

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

**14.3.7** Khi kết quả giao dịch liên quan đến việc cung cấp dịch vụ **không thể dự tính được một cách chắc chắn**, doanh thu cần được công nhận chỉ ở mức độ chi phí có thể thu hồi.

**14.3.8** **Giai đoạn hoàn tất** của một giao dịch có thể được quyết 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 dự tính)

**14.3.9** Doanh thu từ việc sử dụng các loại tài sản khác của của doanh nghiệp mang lại lãi, tiền thuê và cổ tức được công nhận như sau:

- **Lãi:** Phương pháp tỷ lệ thời gian (khoản mốc chưa thành toán, %, thời gian)
- **Tiền thuê:** Phương pháp tích lũy (chủ yếu theo 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 công nhận doanh thu được sử dụng.
- Phương pháp giai đoạn hoàn thành dịch vụ.

## **Báo cáo thu nhập và thuyết minh**

- Số lượng của các khoản doanh thu:
  - Bán hàng
  - Cung cấp dịch vụ
  - Lãi
  - Tiền thuê
  - Cổ tức
- Số doanh thu được công nhận từ việc trao đổi hàng hoá dịch vụ.

## **☞ VAS 14: DOANH THU VÀ THU NHẬP KHÁC ☞**

### **QUY ĐỊNH CHUNG**

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác, gồm: Các loại doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu, phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng trong kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác phát sinh từ các giao dịch và nghiệp vụ sau:

(a) Bán hàng: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra và bán hàng hóa mua vào;

(b) Cung cấp dịch vụ: Thực hiện công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng trong một hoặc nhiều kỳ kế toán;

(c) Tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Tiền lãi: Là số tiền thu được phát sinh từ việc cho người khác sử dụng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc các khoản còn nợ doanh nghiệp, như: Lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, chiết khấu thanh toán...;

Tiền bản quyền: Là số tiền thu được phát sinh từ việc cho người khác sử dụng tài sản, như: Bằng sáng chế, nhãn hiệu thương mại, bản quyền tác giả, phần mềm máy vi tính...;

Cổ tức và lợi nhuận được chia: Là số tiền lợi nhuận được chia từ việc nắm giữ cổ phiếu hoặc góp vốn.

(d) Các khoản thu nhập khác ngoài các giao dịch và nghiệp vụ tạo ra doanh thu kể trên (Nội dung các khoản thu nhập khác quy định tại đoạn 30).

Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác được quy định ở các chuẩn mực kế toán khác.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Doanh thu: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Chiết khấu thương mại: Là khoản doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với khối lượng lớn.

Giảm giá hàng bán: Là khoản giảm trừ cho người mua do hàng hóa kém phẩm chất, sai quy cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

Giá trị hàng bán bị trả lại: Là giá trị khối lượng hàng bán đã xác định là tiêu thụ bị khách hàng trả lại và từ chối thanh toán.

Chiết khấu thanh toán: Là khoản tiền người bán giảm trừ cho người mua, do người mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn theo hợp đồng.

Thu nhập khác: Là khoản thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu từ hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

## **NỘI DUNG CHUẨN MỤC**

04. Doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu (Ví dụ: Khi người nhận đại lý thu hộ tiền bán hàng cho đơn vị chủ hàng, thì doanh thu của người nhận đại lý chỉ là tiền hoa hồng được hưởng). Các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không là doanh thu.

## **XÁC ĐỊNH DOANH THU**

05. Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

06. Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

07. Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

08. Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu.

Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì việc trao đổi đó được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu. Trường hợp này doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về thì doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm.

## **NHẬN BIẾT GIAO DỊCH**

09. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch trong chuẩn mực này được áp dụng riêng biệt cho từng giao dịch. Trong một số trường hợp, các tiêu chuẩn nhận biết giao dịch cần áp dụng tách biệt cho từng bộ phận của một giao dịch đơn lẻ để phản ánh bản chất của giao dịch đó. Ví dụ, khi trong giá bán một sản phẩm có một khoản đã định trước cho việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng thì khoản doanh thu từ việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng sẽ được dời lại cho đến

khi doanh nghiệp thực hiện dịch vụ đó. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch còn được áp dụng cho hai hay nhiều giao dịch đồng thời có quan hệ với nhau về mặt thương mại. Trường hợp này phải xem xét chúng trong mối quan hệ tổng thể. Ví dụ, doanh nghiệp thực hiện việc bán hàng và đồng thời ký một hợp đồng khác để mua lại chính các hàng hóa đó sau một thời gian thì phải đồng thời xem xét cả hai hợp đồng và doanh thu không được ghi nhận.

## **DOANH THU BÁN HÀNG**

10. Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm (5) điều kiện sau:

(a) Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

(b) Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

(c) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

(d) Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

(e) Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

11. Doanh nghiệp phải xác định thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua trong từng trường hợp cụ thể. Trong hầu hết các trường hợp, thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro trùng với thời điểm chuyển giao lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hợp pháp hoặc quyền kiểm soát hàng hóa cho người mua.

Trường hợp doanh nghiệp vẫn còn chịu phần lớn rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì giao dịch không được coi là hoạt động bán hàng và doanh thu không được ghi nhận. Doanh nghiệp còn phải chịu rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa dưới nhiều hình thức khác nhau, như:

(a) Doanh nghiệp còn phải chịu trách nhiệm để đảm bảo cho tài sản được hoạt động bình thường mà việc này không nằm trong các điều khoản bảo hành thông thường;

(b) Khi việc thanh toán tiền bán hàng còn chưa chắc chắn vì phụ thuộc vào người mua hàng hóa đó;

(c) Khi hàng hóa được giao còn chờ lắp đặt và việc lắp đặt đó là một phần quan trọng của hợp đồng mà doanh nghiệp chưa hoàn thành;

(d) Khi người mua có quyền huỷ bỏ việc mua hàng vì một lý do nào đó được nêu trong hợp đồng mua bán và doanh nghiệp chưa chắc chắn về khả năng hàng bán có bị trả lại hay không.

13. Nếu doanh nghiệp chỉ còn phải chịu một phần nhỏ rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì việc bán hàng được xác định và doanh thu được ghi nhận. Ví dụ doanh nghiệp còn nắm giữ giấy tờ về quyền sở hữu hàng hóa chỉ để đảm bảo sẽ nhận được đủ các khoản thanh toán.

14. Doanh thu bán hàng được ghi nhận chỉ khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Trường hợp lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng còn phụ thuộc yếu tố không chắc chắn thì chỉ ghi nhận doanh thu khi yếu tố không chắc chắn này đã xử lý xong (ví dụ, khi doanh nghiệp không chắc chắn là Chính phủ nước sở tại có chấp nhận chuyển tiền bán hàng ở nước ngoài về hay không). Nếu doanh thu đã được ghi nhận trong trường hợp



chưa thu được tiền thì khi xác định khoản tiền nợ phải thu này là không thu được thì phải hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ mà không được ghi giảm doanh thu. Khi xác định khoản phải thu là không chắc chắn thu được (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Các khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.

15. Doanh thu và chi phí liên quan tới cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Các chi phí, bao gồm cả chi phí phát sinh sau ngày giao hàng (như chi phí bảo hành và chi phí khác), thường được xác định chắc chắn khi các điều kiện ghi nhận doanh thu được thỏa mãn. Các khoản tiền nhận trước của khách hàng không được ghi nhận là doanh thu mà được ghi nhận là một khoản nợ phải trả tại thời điểm nhận tiền trước của khách hàng. Khoản nợ phải trả về số tiền nhận trước của khách hàng chỉ được ghi nhận là doanh thu khi đồng thời thỏa mãn năm (5) điều kiện quy định ở đoạn 10.

### **DOANH THU CUNG CẤP DỊCH VỤ**

16. Doanh thu của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ thì doanh thu được ghi nhận trong kỳ theo kết quả phân công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán của kỳ đó. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn (4) điều kiện sau:

(a) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

(b) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;

(c) Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán;

(d) Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

17. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ thực hiện trong nhiều kỳ kế toán thì việc xác định doanh thu của dịch vụ trong từng kỳ thường được thực hiện theo phương pháp tỷ lệ hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được ghi nhận trong kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ phần công việc đã hoàn thành.

18. Doanh thu cung cấp dịch vụ chỉ được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi được khoản doanh thu đã ghi nhận thì phải hạch toán vào chi phí mà không được ghi giảm doanh thu. Khi không chắc chắn thu hồi được một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.

19. Doanh nghiệp có thể ước tính doanh thu cung cấp dịch vụ khi thỏa thuận được với bên đối tác giao dịch những điều kiện sau:

(a) Trách nhiệm và quyền của mỗi bên trong việc cung cấp hoặc nhận dịch vụ;

(b) Giá thanh toán;

(c) Thời hạn và phương thức thanh toán.

Để ước tính doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh nghiệp phải có hệ thống kế hoạch tài chính và kế toán phù hợp. Khi cần thiết, doanh nghiệp có quyền xem xét và sửa đổi cách ước tính doanh thu trong quá trình cung cấp dịch vụ.

20. Phân công việc đã hoàn thành được xác định theo một trong ba phương pháp sau, tùy thuộc vào bản chất của dịch vụ:

(a) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành;

(b) So sánh tỷ lệ (%) giữa khối lượng công việc đã hoàn thành với tổng khối lượng công việc phải hoàn thành;

(c) Tỷ lệ (%) chi phí đã phát sinh so với tổng chi phí ước tính để hoàn thành toàn bộ giao dịch cung cấp dịch vụ.

Phân công việc đã hoàn thành không phụ thuộc vào các khoản thanh toán định kỳ hay các khoản ứng trước của khách hàng.

21. Trường hợp dịch vụ được thực hiện bằng nhiều hoạt động khác nhau mà không tách biệt được, và được thực hiện trong nhiều kỳ kế toán nhất định thì doanh thu từng kỳ được ghi nhận theo phương pháp bình quân. Khi có một hoạt động cơ bản so với các hoạt động khác thì việc ghi nhận doanh thu được thực hiện theo hoạt động cơ bản đó.

22. Khi kết quả của một giao dịch về cung cấp dịch vụ không thể xác định được chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi.

23. Trong giai đoạn đầu của một giao dịch về cung cấp dịch vụ, khi chưa xác định được kết quả một cách chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận bằng chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi được. Nếu chi phí liên quan đến dịch vụ đó chắc chắn không thu hồi được thì không ghi nhận doanh thu, và chi phí đã phát sinh được hạch toán vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Khi có bằng chứng tin cậy về các chi phí đã phát sinh sẽ thu hồi được thì doanh thu được ghi nhận theo quy định tại đoạn 16.

## **DOANH THU TỪ TIỀN LÃI, TIỀN BẢN QUYỀN, CỔ TỨC VÀ LỢI NHUẬN ĐƯỢC CHIA**

24. Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời hai (2) điều kiện sau:

(a) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó;

(b) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

25. Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận trên cơ sở:

(a) Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ;

(b) Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng;

(c) Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.

26. Lãi suất thực tế là tỷ lệ lãi dùng để quy đổi các khoản tiền nhận được trong tương lai trong suốt thời gian cho bên khác sử dụng tài sản về giá trị ghi nhận ban đầu tại thời điểm chuyển giao tài sản cho bên sử dụng. Doanh thu tiền lãi bao gồm số phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội, các khoản lãi nhận trước hoặc các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ ban đầu của công cụ nợ và giá trị của nó khi đáo hạn.

27. Khi tiền lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó, thì khi thu được tiền lãi từ khoản đầu tư, doanh nghiệp phải phân bổ vào cả các kỳ trước khi nó được mua. Chỉ có phần tiền lãi của các kỳ sau khi khoản đầu tư

được mua mới được ghi nhận là doanh thu của doanh nghiệp. Phần tiền lãi của các kỳ trước khi khoản đầu tư được mua được hạch toán giảm giá trị của chính khoản đầu tư đó.

28. Tiền bản quyền được tính dồn tích căn cứ vào các điều khoản của hợp đồng (ví dụ như tiền bản quyền của một cuốn sách được tính dồn tích trên cơ sở số lượng sách xuất bản từng lần và theo từng lần xuất bản) hoặc tính trên cơ sở hợp đồng từng lần.

29. Doanh thu được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu thì khoản có khả năng không thu hồi được hoặc không chắc chắn thu hồi được đó phải hạch toán vào chi phí phát sinh trong kỳ, không ghi giảm doanh thu.

### **THU NHẬP KHÁC**

30. Thu nhập khác quy định trong chuẩn mực này bao gồm các khoản thu từ các hoạt động xảy ra không thường xuyên, ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu, gồm:

- Thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ;
- Thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng;
- Thu tiền bảo hiểm được bồi thường;
- Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí kỳ trước;
- Khoản nợ phải trả nay mất chủ được ghi tăng thu nhập;
- Thu các khoản thuế được giảm, được hoàn lại;
- Các khoản thu khác.

31. Khoản thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ là tổng số tiền đã thu và sẽ thu được của người mua từ hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Các chi phí về thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận là chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

32. Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí của kỳ trước là khoản nợ phải thu khó đòi, xác định là không thu hồi được, đã được xử lý xóa sổ và tính vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong các kỳ trước nay thu hồi được.

33. Khoản nợ phải trả nay mất chủ là khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ hoặc chủ nợ không còn tồn tại.

### **TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

34. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

(a) Chính sách kế toán được áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu bao gồm phương pháp xác định phân công việc đã hoàn thành của các giao dịch về cung cấp dịch vụ;

(b) Doanh thu của từng loại giao dịch và sự kiện:

- Doanh thu bán hàng;
- Doanh thu cung cấp dịch vụ;
- Tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

(c) Doanh thu từ việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ theo từng loại hoạt động trên.

(d) Thu nhập khác, trong đó trình bày cụ thể các khoản thu nhập bất thường.

e. *Chuẩn mực về chi phí đi vay*

## ☞ Trích Chương 19 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 khoản chi phí này tạo nên một phần chi phí có được những tài sản dành sẵn cho việc sử dụng theo mục đích hoặc để bán. Chuẩn mực này quy định hạch 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 ao gồm lãi suất và các chi phí khác phát sinh cùng với việc đi vay vốn.

### 19.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

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

#### Ủng hộ việc chuyển thành vốn:

- Chi phí đi vay tạo thành 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 tính so sánh cao hơn giữa những tài sản được mua và được xây dựng

#### Phản đối việc chuyển thành vốn:

- Nỗ lực gắn chi phí đi vay với một tài sản cụ thể mang tính chất tự quyết định.
- Các phương thức cấp vốn khác nhau có thể mang lại số lượng được chuyển thành vốn khác nhau cho cùng một tài sản.
- Tính vào chi phí những 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 chngs vào sử dụng theo mục đích hoặc vào tình trạng có thể bán được chúng, ví dụ:

- Hàng tồn kho đòi hỏi một thời gian đáng kể để đưa chúng vào tình trạng có thể án 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 đó là:

▪ **Phương pháp hạch toán chuẩn** đối với chi phí đi vay cho thấy rằng chúng được công nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.

▪ **Phương pháp thay thế được phép** là một phương pháp mà trong đó những chi phí cần được chuyển thành chi phí với mức độ khi chúng phát sinh, trừ khi chúng ở mức độ được phép chuyển thành vốn. Chi phí đi vay trực tiếp liên quan tới việc mua vào, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản 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 chắc chắn**.

*SIC-2 yêu cầu chuyển thành vốn 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.
- Những hoạt động đang diễn ra cần thiết cho việc chuẩn bị tài sản cho mục đích bán hoặc sử dụng.

#### 19.3.5 Dừng việc chuyển thành vốn khi:

- Tài sản thực chất đã hoàn tất để 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 đã được hoàn thiện có thể sử dụng độc lập (ví dụ một trung tâm thương mại).

#### 19.3.6 Không được dừng việc chuyển thành vốn khi:

- Tất cả các bộ phận cần được hoàn tất trước khi bất kỳ phần tài sản nào có thể án được 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 Số lượng được chuyển thành vốn** là chi phí đi vay có thể **tránh được** nếu không thực hiện 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 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 thể có được một tài sản thì số chi phí vay được chuyển thành vốn phải được quyết định bằng cách áp dụng bình quân gia quyền của chi phí đi vay trên chi tiêu cho tài sản đó. Số lượng 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 mang sản của một tài sản bao gồm cả lãi được chuyển thành vốn, vượt quá giá trị thực hiện thuần, thì tài sản cần được điều chỉnh giảm giá xuống giá trị thực hiện thuần.

### 19.4 CÔNG BỐ.

Những nội dung sau đây cần được công bố:

- Chế độ kế toán được áp dụng cho chi phí đi vay.
- Tỷ lệ chuyển thành vốn được sử dụng để tính toán chi phí đi vay được chuyển thành vốn.
- Tổng chi phí đi vay phát sinh cùng với sự khác nhau giữa:
  - Số được công nhận là chi phí,
  - Số được chuyển thành vốn

## ☞ VAS 16: CHI PHÍ ĐI VAY ☞

### QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với chi phí đi vay, gồm: ghi nhận chi phí đi vay vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; vốn hoá chi phí đi vay khi các chi phí này liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán chi phí đi vay.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

**Chi phí đi vay:** Là lãi tiền vay và các chi phí khác phát sinh liên quan trực tiếp đến các khoản vay của doanh nghiệp.

**Tài sản dở dang:** Là tài sản đang trong quá trình đầu tư xây dựng và tài sản đang trong quá trình sản xuất cần có một thời gian đủ dài (trên 12 tháng) để có thể đưa vào sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán.

04. Chi phí đi vay bao gồm:

- (a) Lãi tiền vay ngắn hạn, lãi tiền vay dài hạn, kể cả lãi tiền vay trên các khoản thấu chi;
- (b) Phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh liên quan đến những khoản vay do phát hành trái phiếu;
- (c) Phần phân bổ các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay;
- (d) Chi phí tài chính của tài sản thuê tài chính.

05. Ví dụ: Tài sản dở dang là tài sản đang trong quá trình đầu tư xây dựng chưa hoàn thành hoặc đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao đưa vào sản xuất, sử dụng; sản phẩm dở dang đang trong quá trình sản xuất của những ngành nghề có chu kỳ sản xuất dài trên 12 tháng.

### NỘI DUNG CHUẨN MỰC

#### Ghi nhận chi phí đi vay

06. Chi phí đi vay phải ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh, trừ khi được vốn hoá theo quy định tại đoạn 07.

07. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá) khi có đủ các điều kiện quy định trong chuẩn mực này.

08. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó. Các chi phí đi vay được vốn hoá khi doanh nghiệp chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và chi phí đi vay có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

#### Xác định chi phí đi vay được vốn hoá

09. Trường hợp khoản vốn vay riêng biệt chỉ sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá cho tài sản dở dang đó sẽ được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này.

10. Các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay riêng biệt trong khi chờ được sử dụng vào mục đích có được tài sản dở dang thì phải ghi giảm trừ vào chi phí đi vay phát sinh khi vốn hoá.

11. Trường hợp phát sinh các khoản vốn vay chung, trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì số chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá trong mỗi kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ vốn hoá đối với chi phí lũy kế bình quân gia quyền phát sinh cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đó. Tỷ lệ vốn hoá được tính theo tỷ lệ lãi suất bình quân gia quyền của các khoản vay chưa trả trong kỳ của doanh nghiệp, ngoại trừ các khoản vay riêng biệt phục vụ cho mục đích có một tài sản dở dang. Chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ không được vượt quá tổng số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.

12. Nếu có phát sinh chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu thì phải điều chỉnh lại lãi tiền vay bằng cách phân bổ giá trị khoản chiết khấu hoặc phụ trội và điều chỉnh tỷ lệ vốn hoá một cách phù hợp. Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng. Các khoản lãi tiền vay và khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hoá trong từng kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội trong kỳ đó.

#### **Thời điểm bắt đầu vốn hoá**

13. Vốn hoá chi phí đi vay vào giá trị tài sản dở dang được bắt đầu khi thoả mãn đồng thời các điều kiện sau:

- (a) Các chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bắt đầu phát sinh;
- (b) Các chi phí đi vay phát sinh;
- (c) Các hoạt động cần thiết trong việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đang được tiến hành.

14. Chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang bao gồm các chi phí phải thanh toán bằng tiền, chuyển giao các tài sản khác hoặc chấp nhận các khoản nợ phải trả lãi, không tính đến các khoản trợ cấp hoặc hỗ trợ liên quan đến tài sản.

15. Các hoạt động cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản vào sử dụng hoặc bán bao gồm hoạt động xây dựng, sản xuất, hoạt động kỹ thuật và quản lý chung trước khi bắt đầu xây dựng, sản xuất như hoạt động liên quan đến việc xin giấy phép trước khi khởi công xây dựng hoặc sản xuất. Tuy nhiên những hoạt động này không bao gồm việc giữ một tài sản khi không tiến hành các hoạt động xây dựng hoặc sản xuất để thay đổi trạng thái của tài sản này. Ví dụ chi phí đi vay liên quan đến việc mua một mảnh đất cần có các hoạt động chuẩn bị mặt bằng sẽ được vốn hoá trong kỳ khi các hoạt động liên quan đến việc chuẩn bị mặt bằng đó. Tuy nhiên, chi phí đi vay phát sinh khi mua mảnh đất đó để giữ mà không có hoạt động triển khai xây dựng liên quan đến mảnh đất đó thì chi phí đi vay không được vốn hoá.

#### **Tạm ngừng vốn hoá**

16. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ được tạm ngừng lại trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn, trừ khi sự gián đoạn đó là cần thiết.

17. Việc vốn hoá chi phí đi vay được tạm ngừng lại khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn một cách bất thường. Khi đó chi phí đi vay phát sinh

được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ cho đến khi việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tiếp tục.

### **Chấm dứt việc vốn hoá**

18. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành. Chi phí đi vay phát sinh sau đó sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh.

19. Một tài sản sẵn sàng đưa vào sử dụng hoặc bán khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đã hoàn thành cho dù các công việc quản lý chung vẫn có thể còn tiếp tục. Trường hợp có sự thay đổi nhỏ (như trang trí tài sản theo yêu cầu của người mua hoặc người sử dụng) mà các hoạt động này chưa hoàn tất thì hoạt động chủ yếu vẫn coi là đã hoàn thành.

20. Khi quá trình đầu tư xây dựng tài sản dở dang hoàn thành theo từng bộ phận và mỗi bộ phận có thể sử dụng được trong khi vẫn tiếp tục quá trình đầu tư xây dựng các bộ phận khác, thì việc vốn hoá các chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi tất cả các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa từng bộ phận vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành.

21. Một khu thương mại bao gồm nhiều công trình xây dựng, mỗi công trình có thể sử dụng riêng biệt thì việc vốn hoá sẽ được chấm dứt đối với vốn vay dùng cho từng công trình riêng biệt hoàn thành. Tuy nhiên, đối với xây dựng một nhà máy công nghiệp gồm nhiều hạng mục công trình trên một dây chuyền thì việc vốn hoá chỉ chấm dứt khi tất cả các hạng mục công trình cùng được hoàn thành.

### **Trình bày báo cáo tài chính**

22. Báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải trình bày:

- (a) Chính sách kế toán được áp dụng cho các chi phí đi vay;
- (b) Tổng số chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ; và
- (c) Tỷ lệ vốn hoá được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ.

### **TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. PTS. Nguyễn Văn Thơm, PTS. Trần Văn Thảo, Th.S Lê Tuấn, Th.S Nguyễn Thế Lộc, “*Kế toán Mỹ*”. Nhà xuất bản tài chính. 1999.
2. Nhóm biên dịch Lý Thị Minh Châu, Nguyễn Trọng Nam, “*Lý thuyết và thực hành kế toán Mỹ*”. Tập 1 và 2. Trường đại học kinh tế TP. HCM. 1993
3. Chủ biên: TS. Nguyễn Thị Minh Phương – TS. Nguyễn Thị Đông, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản thống kê Hà Nội 2002
4. TS. Nguyễn Thị Minh Tâm, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản đại học quốc gia Hà Nội. 2004



