

## CHUẨN MỤC CHUNG

### QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản, các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính của doanh nghiệp, nhằm:

a/ Làm cơ sở xây dựng và hoàn thiện các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán cụ thể theo khuôn mẫu thống nhất;

b/ Giúp cho doanh nghiệp ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đã ban hành một cách thống nhất và xử lý các vấn đề chưa được quy định cụ thể nhằm đảm bảo cho các thông tin trên báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý;

c/ Giúp cho kiểm toán viên và người kiểm tra kế toán đưa ra ý kiến về sự phù hợp của báo cáo tài chính với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán;

d/ Giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu và đánh giá thông tin tài chính được lập phù hợp với các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.

02. Các nguyên tắc, yêu cầu kế toán cơ bản và các yếu tố của báo cáo tài chính quy định trong chuẩn mực này được quy định cụ thể trong từng chuẩn mực kế toán, phải được áp dụng đối với mọi doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế trong phạm vi cả nước.

Chuẩn mực này không thay thế các chuẩn mực kế toán cụ thể. Khi thực hiện thì căn cứ vào chuẩn mực kế toán cụ thể. Trường hợp chuẩn mực kế toán cụ thể chưa quy định thì thực hiện theo Chuẩn mực chung.

### NỘI DUNG CHUẨN MỤC

#### CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN

##### Cơ sở dồn tích

03. Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền. Báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.

## Hoạt động Liên tục

04. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình. Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính.

## Giá gốc

05. Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể.

## Phù hợp

06. Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó.

## Nhất quán

07. Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

## Thận trọng

08. Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi:

a/ Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn;

b/ Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập;

c/ Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí;

d/ Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

## Trọng yếu

09. Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

## CÁC YÊU CẦU CƠ BẢN ĐỐI VỚI KẾ TOÁN

### Trung thực

10. Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan và đúng với thực tế về hiện trạng, bản chất nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

### Khách quan

11. Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng với thực tế, không bị xuyên tạc, không bị bóp méo

### Đầy đủ

12. Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến kỳ kế toán phải được ghi chép và báo cáo đầy đủ, không bị bỏ sót.

### Kịp thời

13. Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo kịp thời, đúng hoặc trước thời hạn quy định, không được chậm trễ.

### Dễ hiểu

14. Các thông tin và số liệu kế toán trình bày trong báo cáo tài chính phải rõ ràng, dễ hiểu đối với người sử dụng. Người sử dụng ở đây được hiểu là người có hiểu biết về kinh doanh, về kinh tế, tài chính, kế toán ở mức trung bình. Thông tin về những vấn đề phức tạp trong báo cáo tài chính phải được giải trình trong phần thuyết minh

### Có thể so sánh

15. Các thông tin và số liệu kế toán giữa các kỳ kế toán trong một doanh nghiệp và giữa các doanh nghiệp chỉ có thể so sánh được khi tính toán và trình bày nhất quán. Trường hợp không nhất quán thì phải giải trình trong phần thuyết minh để người sử dụng báo cáo tài chính có thể so sánh thông tin giữa các kỳ kế toán, giữa các doanh nghiệp hoặc giữa thông tin thực hiện với thông tin dự toán, kế hoạch.

16. Yêu cầu kế toán quy định tại các Đoạn 10, 11, 12, 13, 14, 15 nói trên phải được thực hiện đồng thời. Ví dụ: Yêu cầu trung thực đã bao hàm yêu cầu khách quan; yêu cầu kịp thời nhưng phải đầy đủ, dễ hiểu và có thể so sánh được.

## CÁC YẾU TỐ CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

17. Báo cáo tài chính phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp bằng cách tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế, tài chính có cùng tính chất kinh tế thành các yếu tố của báo cáo tài chính. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định tình hình tài chính trong Bảng cân đối kế toán là Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến đánh giá tình hình và kết quả kinh doanh trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là Doanh thu, thu nhập khác, Chi phí và Kết quả kinh doanh.

### Tình hình tài chính

18. Các yếu tố có liên quan trực tiếp tới việc xác định và đánh giá tình hình tài chính là Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Những yếu tố này được định nghĩa như sau:

a/ Tài sản: Là nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

b/ Nợ phải trả: Là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình.

c/ Vốn chủ sở hữu: Là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị Tài sản của doanh nghiệp trừ (-) Nợ phải trả.

19. Khi xác định các khoản mục trong các yếu tố của báo cáo tài chính phải chú ý đến hình thức sở hữu và nội dung kinh tế của chúng. Trong một số trường hợp, tài sản không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng căn cứ vào nội dung kinh tế của tài sản thì được phản ánh trong các yếu tố của báo cáo tài chính. Ví dụ, trường hợp thuê tài chính, hình thức và nội dung kinh tế là việc doanh nghiệp đi thuê thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản thuê đối với phần lớn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, đổi lại doanh nghiệp đi thuê có nghĩa vụ phải trả một khoản tiền xấp xỉ với giá trị hợp lý của tài sản và các chi phí tài chính có liên quan. Nghiệp vụ thuê tài chính làm phát sinh khoản mục “Tài sản” và khoản mục “Nợ phải trả” trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp đi thuê.

### Tài sản

20. Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản là tiềm năng nguồn tiền và các khoản tương đương tiền của doanh nghiệp hoặc làm giảm bớt các khoản tiền mà doanh nghiệp phải chi ra.

21. Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản được thể hiện trong các trường hợp, như:

a/ Được sử dụng một cách đơn lẻ hoặc kết hợp với các tài sản khác trong sản xuất sản phẩm để bán hay cung cấp dịch vụ cho khách hàng;

b/ Để bán hoặc trao đổi lấy tài sản khác;

c/ Để thanh toán các khoản nợ phải trả;

d/ Để phân phối cho các chủ sở hữu doanh nghiệp.

22. Tài sản được biểu hiện dưới hình thái vật chất như nhà xưởng, máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hóa hoặc không thể hiện dưới hình thái vật chất như bản quyền, bằng sáng chế nhưng phải thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và thuộc quyền kiểm soát của doanh nghiệp

23. Tài sản của doanh nghiệp còn bao gồm các tài sản không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp kiểm soát được và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, như tài sản thuê tài chính; hoặc có những tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai nhưng có thể không kiểm soát được về mặt pháp lý, như bí quyết kỹ thuật thu được từ hoạt động triển khai có thể thoả mãn các điều kiện trong định nghĩa về tài sản khi các bí quyết đó còn giữ được bí mật và doanh nghiệp còn thu được lợi ích kinh tế.

24. Tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ các giao dịch hoặc các sự kiện đã qua, như góp vốn, mua sắm, tự sản xuất, được cấp, được biếu tặng. Các giao dịch hoặc các sự kiện dự kiến sẽ phát sinh trong tương lai không làm tăng tài sản.

25. Thông thường khi các khoản chi phí phát sinh sẽ tạo ra tài sản. Đối với các khoản chi phí không tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai thì không tạo ra tài sản; Hoặc có trường hợp không phát sinh chi phí nhưng vẫn tạo ra tài sản, như vốn góp, tài sản được cấp, được biếu tặng.

#### Nợ phải trả

26 Nợ phải trả xác định nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp khi doanh nghiệp nhận về một tài sản, tham gia một cam kết hoặc phát sinh các nghĩa vụ pháp lý.

27. Việc thanh toán các nghĩa vụ hiện tại có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như:

a/ Trả bằng tiền;

b/ Trả bằng tài sản khác;

c/ Cung cấp dịch vụ;

d/ Thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác;

đ/ Chuyển đổi nghĩa vụ nợ phải trả thành vốn chủ sở hữu.

28. Nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua, như mua hàng hoá chưa trả tiền, sử dụng dịch vụ chưa thanh toán, vay nợ, cam kết bảo hành hàng hoá, cam kết nghĩa vụ hợp đồng, phải trả nhân viên, thuế phải nộp, phải trả khác.

Vốn chủ sở hữu

29. Vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán, gồm: vốn của các nhà đầu tư, thặng dư vốn cổ phần, lợi nhuận giữ lại, các quỹ, lợi nhuận chưa phân phối, chênh lệch tỷ giá và chênh lệch đánh giá tài sản.

a/ Vốn của các nhà đầu tư có thể là vốn của chủ doanh nghiệp, vốn góp, vốn cổ phần, vốn Nhà nước;

b/ Thặng dư vốn cổ phần là chênh lệch giữa mệnh giá cổ phiếu với giá thực tế phát hành;

c/ Lợi nhuận giữ lại là lợi nhuận sau thuế giữ lại để tích lũy bổ sung vốn;

d/ Các quỹ như quỹ dự trữ, quỹ dự phòng, quỹ đầu tư phát triển;

đ/ Lợi nhuận chưa phân phối là lợi nhuận sau thuế chưa chia cho chủ sở hữu hoặc chưa trích lập các quỹ;

e/ Chênh lệch giá, gồm:

+ Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình đầu tư xây dựng;

+ Chênh lệch tỷ giá phát sinh khi doanh nghiệp ở trong nước hợp nhất báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài sử dụng đơn vị tiền tệ kế toán khác với đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp báo cáo.

g/ Chênh lệch đánh giá lại tài sản là chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản với giá trị đánh giá lại tài sản khi có quyết định của Nhà nước, hoặc khi đưa tài sản đi góp vốn liên doanh, cổ phần.

Tình hình kinh doanh

30. Lợi nhuận là thước đo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định lợi nhuận là Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí. Doanh thu, thu nhập khác, Chi phí và Lợi nhuận là các chỉ tiêu phản ánh tình hình kinh doanh của doanh nghiệp.

31. Các yếu tố doanh thu, thu nhập khác và Chi phí được định nghĩa như sau:

a/ Doanh thu và thu nhập khác: 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 và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

b/ Chi phí: Là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

32. Doanh thu, thu nhập khác và chi phí được trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để cung cấp thông tin cho việc đánh giá năng lực của doanh nghiệp trong việc tạo ra các nguồn tiền và khoản tương đương tiền trong tương lai.

33. Các yếu tố doanh thu, thu nhập khác và chi phí có thể trình bày theo nhiều cách trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để trình bày tình hình kinh doanh của doanh nghiệp, như: Doanh thu, chi phí và lợi nhuận của hoạt động kinh doanh thông thường và hoạt động khác.

#### Doanh thu và Thu nhập khác

34. Doanh thu phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và thường bao gồm: Doanh thu bán hàng, doanh thu cung cấp dịch vụ, tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia...

35. Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập phát sinh từ các hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu, như: thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng,...

#### Chi phí

36. Chi phí bao gồm các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác.

37. Chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như: giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí lãi tiền vay, và những chi phí liên quan đến hoạt động cho các bên khác sử dụng tài sản sinh ra lợi tức, tiền bản quyền,... Những chi phí này phát sinh dưới dạng tiền và các khoản tương đương tiền, hàng tồn kho, khấu hao máy móc, thiết bị.

38. Chi phí khác bao gồm các chi phí ngoài các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như: chi phí về thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, các khoản tiền bị khách hàng phạt do vi phạm hợp đồng,...

#### GHI NHẬN CÁC YẾU TỐ CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

39. Báo cáo tài chính phải ghi nhận các yếu tố về tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp; trong các yếu tố đó phải được ghi nhận theo từng khoản mục. Một khoản mục được ghi nhận trong báo cáo tài chính khi thoả mãn cả hai tiêu chuẩn:

a/ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc làm giảm lợi ích kinh tế trong tương lai;

b/ Khoản mục đó có giá trị và xác định được giá trị một cách đáng tin cậy.

#### Ghi nhận tài sản

40. Tài sản được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi doanh nghiệp có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy.

41. Tài sản không được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi các chi phí bỏ ra không chắc chắn sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp thì các chi phí đó được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi phát sinh.

#### Ghi nhận nợ phải trả

42. Nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

#### Ghi nhận doanh thu và thu nhập khác

43. Doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

#### Ghi nhận chi phí

44. Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy.

45. Các chi phí được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

46. Khi lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có liên quan đến doanh thu và thu nhập khác được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ.

47. Một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau.

### **Chuẩn mực số 02 Hàng tồn kho**

**(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)

## 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.

30. 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.

**Chuẩn mực số 03**  
**Tài sản cố định hữu hình**

**(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)**

**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 tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình, gồm: Tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình, thời điểm ghi nhận, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, khấu hao, thanh lý TSCĐ hữu hình và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.
02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán TSCĐ hữu hình, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng nguyên tắc và phương pháp kế toán khác cho TSCĐ hữu hình.
03. Trường hợp chuẩn mực kế toán khác quy định phương pháp xác định và ghi nhận giá trị ban đầu của TSCĐ hữu hình khác với phương pháp quy định trong chuẩn mực này thì các nội dung khác của kế toán TSCĐ hữu hình vẫn thực hiện theo các quy định của chuẩn mực này.
04. Doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực này ngay cả khi có ảnh hưởng do thay đổi giá cả, trừ khi có quy định liên quan đến việc đánh giá lại TSCĐ hữu hình theo quyết định của Nhà nước.
05. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

**Tài sản cố định hữu hình:** Là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

**Nguyên giá:** Là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ hữu hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

**Khấu hao:** Là sự phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ hữu hình trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

**Giá trị phải khấu hao:** Là nguyên giá của TSCĐ hữu hình ghi trên báo cáo tài chính, trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó.

**Thời gian sử dụng hữu ích:** Là thời gian mà TSCĐ hữu hình phát huy được tác dụng cho sản xuất, kinh doanh, được tính bằng:

(a) Thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ hữu hình, hoặc:

(b) Số lượng sản phẩm, hoặc các đơn vị tính tương tự mà doanh nghiệp dự tính thu được từ việc sử dụng tài sản.

Giá trị thanh lý: Là giá trị ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, sau khi trừ (-) chi phí thanh lý ước tính.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Giá trị còn lại: Là nguyên giá của TSCĐ hữu hình sau khi trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản đó.

Giá trị có thể thu hồi: Là giá trị ước tính thu được trong tương lai từ việc sử dụng tài sản, bao gồm cả giá trị thanh lý của chúng.

Nội dung chuẩn mực

Ghi nhận TSCĐ hữu hình

06. Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình:

Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau:

- (a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- (b) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;
- (c) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;
- (d) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

07. Kế toán TSCĐ hữu hình được phân loại theo nhóm tài sản có cùng tính chất và mục đích sử dụng trong hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, gồm:

- (a) Nhà cửa, vật kiến trúc;
- (b) Máy móc, thiết bị;
- (c) Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn;
- (d) Thiết bị, dụng cụ quản lý;
- (e) Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm;
- (f) TSCĐ hữu hình khác.

08. TSCĐ hữu hình thường là bộ phận chủ yếu trong tổng số tài sản và đóng vai trò quan trọng trong việc thể hiện tình hình tài chính của doanh nghiệp, vì vậy, việc xác định một tài sản có được ghi nhận là TSCĐ hữu hình hay là một khoản chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

09. Khi xác định tiêu chuẩn thứ nhất (quy định tại mục a đoạn 06) của mỗi TSCĐ hữu hình, doanh nghiệp phải xác định mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, dựa trên các bằng chứng hiện có

tại thời điểm ghi nhận ban đầu và phải chịu mọi rủi ro liên quan.

Những tài sản sử dụng cho mục đích đảm bảo an toàn sản xuất, kinh doanh hoặc bảo vệ môi trường mặc dù không trực tiếp đem lại lợi ích kinh tế như các TSCĐ khác nhưng chúng lại cần thiết cho doanh nghiệp trong việc đạt được các lợi ích kinh tế nhiều hơn từ các tài sản khác. Tuy nhiên, các tài sản này chỉ được ghi nhận là TSCĐ hữu hình nếu nguyên giá của chúng và các tài sản có liên quan không vượt quá tổng giá trị có thể thu hồi từ các tài sản đó và các tài sản khác có liên quan. Ví dụ, một nhà máy hóa chất có thể phải lắp đặt các thiết bị và thực hiện quy trình chứa và bảo quản hóa chất mới để tuân thủ yêu cầu về bảo vệ môi trường đối với việc sản xuất và lưu trữ hóa chất độc. Các tài sản lắp đặt liên quan đi kèm chỉ được hạch toán là TSCĐ hữu hình nếu không có chúng doanh nghiệp sẽ không thể hoạt động và bán sản phẩm hóa chất của mình.

10. Tiêu chuẩn thứ hai (quy định tại mục b đoạn 06) cho việc ghi nhận TSCĐ hữu hình thường đã được thỏa mãn vì nguyên giá tài sản được xác định thông qua mua sắm, trao đổi, hoặc tự xây dựng.

11. Khi xác định các bộ phận cấu thành TSCĐ hữu hình, doanh nghiệp phải áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình cho từng trường hợp cụ thể. Doanh nghiệp có thể hợp nhất các bộ phận riêng biệt không chủ yếu, như khuôn đúc, công cụ, khuôn dập và áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình vào tổng giá trị đó. Các phụ tùng và thiết bị phụ trợ thường được coi là tài sản lưu động và được hạch toán vào chi phí khi sử dụng. Các phụ tùng chủ yếu và các thiết bị bảo trì được xác định là TSCĐ hữu hình khi doanh nghiệp ước tính thời gian sử dụng chúng nhiều hơn một năm. Nếu phụ tùng và thiết bị bảo trì chỉ được dùng gắn liền với TSCĐ hữu hình và việc sử dụng chúng là không thường xuyên thì chúng được hạch toán là TSCĐ hữu hình riêng biệt và được khấu hao trong thời gian ít hơn thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình liên quan.

12. Trong từng trường hợp cụ thể, có thể phân bổ tổng chi phí của tài sản cho các bộ phận cấu thành của nó và hạch toán riêng biệt cho mỗi bộ phận cấu thành. Trường hợp này được áp dụng khi từng bộ phận cấu thành tài sản có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau, hoặc góp phần tạo ra lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp theo những tiêu chuẩn quy định khác nhau nên được sử dụng các tỷ lệ và các phương pháp khấu hao khác nhau. Ví dụ, một thân máy bay và động cơ của nó cần được hạch toán thành hai TSCĐ hữu hình riêng biệt, có tỷ lệ khấu hao khác nhau, nếu chúng có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau.

Xác định giá trị ban đầu

13. TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình trong từng trường hợp

TSCĐ hữu hình mua sắm

14. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như: Chi phí chuẩn bị mặt bằng; Chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu; Chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử); Chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Đối với TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng theo phương thức giao thầu, nguyên giá là giá quyết toán công trình đầu tư xây dựng, các chi phí liên quan trực tiếp khác và lệ phí trước bạ (nếu có).

15. Trường hợp mua TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất thì giá trị quyền sử dụng đất phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ vô hình.



16. Trường hợp TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá TSCĐ đó được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay".

17. Các khoản chi phí phát sinh, như: Chi phí quản lý hành chính, chi phí sản xuất chung, chi phí chạy thử và các chi phí khác... nếu không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình. Các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế

18. Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế là giá thành thực tế của TSCĐ tự xây dựng, hoặc tự chế cộng (+) chi phí lắp đặt, chạy thử. Trường hợp doanh nghiệp dùng sản phẩm do mình sản xuất ra để chuyển thành TSCĐ thì nguyên giá là chi phí sản xuất sản phẩm đó cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong các trường hợp trên, mọi khoản lãi nội bộ không được tính vào nguyên giá của các tài sản đó. Các chi phí không hợp lý, như nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự chế không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

TSCĐ hữu hình thuê tài chính

19. Trường hợp đi thuê TSCĐ hữu hình theo hình thức thuê tài chính, nguyên giá TSCĐ được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán "Thuê tài sản".

TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi

20. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về.

21. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi. Ví dụ: Việc trao đổi các TSCĐ hữu hình tương tự như trao đổi máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải, các cơ sở dịch vụ hoặc TSCĐ hữu hình khác.

TSCĐ hữu hình tặng từ các nguồn khác

22. Nguyên giá TSCĐ hữu hình được tài trợ, được biếu tặng, được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý ban đầu. Trường hợp không ghi nhận theo giá trị hợp lý ban đầu thì doanh nghiệp ghi nhận theo giá trị danh nghĩa cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

23. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

24. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu chúng thực sự cải thiện trạng thái hiện tại so với trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của tài sản đó, như:

(a) Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;

(b) Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;

(c) áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước.

25. Chi phí về sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình nhằm mục đích khôi phục hoặc duy trì khả năng đem lại lợi ích kinh tế của tài sản theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn ban đầu được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

26. Việc hạch toán các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình phải căn cứ vào từng trường hợp cụ thể và khả năng thu hồi các chi phí phát sinh sau. Khi giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã bao gồm các khoản giảm về lợi ích kinh tế thì các chi phí phát sinh sau để khôi phục các lợi ích kinh tế từ tài sản đó sẽ được tính vào nguyên giá TSCĐ nếu giá trị còn lại của TSCĐ không vượt quá giá trị có thể thu hồi từ tài sản đó. Trường hợp trong giá mua TSCĐ hữu hình đã bao gồm nghĩa vụ của doanh nghiệp phải bỏ thêm các khoản chi phí để đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì việc vốn hóa các chi phí phát sinh sau cũng phải căn cứ vào khả năng thu hồi chi phí. Ví dụ khi mua một ngôi nhà đòi hỏi doanh nghiệp phải sửa chữa trước khi sử dụng thì chi phí sửa chữa ngôi nhà được tính vào nguyên giá của tài sản nếu giá trị đó có thể thu hồi được từ việc sử dụng ngôi nhà trong tương lai.

27. Trường hợp một số bộ phận của TSCĐ hữu hình đòi hỏi phải được thay thế thường xuyên, được hạch toán là các TSCĐ độc lập nếu các bộ phận đó thỏa mãn đủ bốn (4) tiêu chuẩn quy định cho TSCĐ hữu hình. Ví dụ máy điều hòa nhiệt độ trong một ngôi nhà có thể phải thay thế nhiều lần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của ngôi nhà đó thì các khoản chi phí phát sinh trong việc thay thế hay khôi phục máy điều hòa được hạch toán thành một tài sản độc lập và giá trị máy điều hòa khi được thay thế sẽ được ghi giảm.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

28. Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Trường hợp TSCĐ hữu hình được đánh giá lại theo quy định của Nhà nước thì nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ hữu hình được xử lý và kê toán theo quy định của Nhà nước.

Khấu hao

29. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác, như: Khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho các hoạt động trong giai đoạn triển khai là một bộ phận chi phí cấu thành nguyên giá TSCĐ vô hình (theo quy định của chuẩn mực TSCĐ vô hình), hoặc chi phí khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho quá trình tự xây dựng hoặc tự chế các tài sản khác.

30. Lợi ích kinh tế do TSCĐ hữu hình đem lại được doanh nghiệp khai thác dần bằng cách sử dụng các tài sản đó. Tuy nhiên, các nhân tố khác, như: Sự lạc hậu về kỹ thuật, sự hao mòn của tài sản do chúng không được sử dụng thường dẫn đến sự suy giảm lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp ước tính các tài sản đó sẽ đem lại. Do đó,

khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải xem xét các yếu tố sau:

- (a) Mức độ sử dụng ước tính của doanh nghiệp đối với tài sản đó. Mức độ sử dụng được đánh giá thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính;
- (b) Mức độ hao mòn phụ thuộc vào các nhân tố liên quan trong quá trình sử dụng tài sản, như: Số ca làm việc, việc sửa chữa và bảo dưỡng của doanh nghiệp đối với tài sản, cũng như việc bảo quản chúng trong những thời kỳ không hoạt động;
- (c) Hao mòn vô hình phát sinh do việc thay đổi hay cải tiến dây chuyền công nghệ hay do sự thay đổi nhu cầu của thị trường về sản phẩm hoặc dịch vụ do tài sản đó sản xuất ra;
- (d) Giới hạn có tính pháp lý trong việc sử dụng tài sản, như ngày hết hạn hợp đồng của tài sản thuê tài chính.

31. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình do doanh nghiệp xác định chủ yếu dựa trên mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Tuy nhiên, do chính sách quản lý tài sản của doanh nghiệp mà thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản có thể ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích thực tế của nó. Vì vậy, việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một TSCĐ hữu hình còn phải dựa trên kinh nghiệm của doanh nghiệp đối với các tài sản cùng loại.

32. Ba phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, gồm:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng;
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần; và
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

Theo phương pháp khấu hao đường thẳng, số khấu hao hàng năm không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm dựa trên tổng số đơn vị sản phẩm ước tính tài sản có thể tạo ra. Phương pháp khấu hao do doanh nghiệp xác định để áp dụng cho từng TSCĐ hữu hình phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản đó.

Doanh nghiệp không được tiếp tục tính khấu hao đối với những TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn còn sử dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh.

Xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích

33. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao.

34. Trong quá trình sử dụng TSCĐ, khi đã xác định chắc chắn là thời gian sử dụng hữu ích không còn phù hợp thì phải điều chỉnh thời gian sử dụng hữu ích và tỷ lệ khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và được thuyết minh trong báo cáo tài chính. Ví dụ: Thời gian sử dụng hữu ích có thể được kéo dài thêm do việc cải thiện trạng thái của tài sản vượt trên trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của nó, hoặc các thay đổi về kỹ thuật hay thay đổi nhu cầu về sản phẩm do một máy móc sản xuất ra có thể làm giảm thời gian sử dụng hữu ích của nó.

35. Chế độ sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình có thể kéo dài thời gian sử dụng hữu ích thực tế hoặc làm tăng giá trị thanh lý ước tính của tài sản nhưng doanh nghiệp không được thay đổi mức khấu hao của tài sản.

Xem xét lại phương pháp khấu hao

36. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng tài sản để đem lại lợi ích cho doanh nghiệp thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo.

Nhượng bán và thanh lý TSCĐ hữu hình

37. TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán.

38. Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản thu nhập hay chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Trình bày báo cáo tài chính

39. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày theo từng loại TSCĐ hữu hình về những thông tin sau:

(a) Phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình;

(b) Phương pháp khấu hao; Thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao;

(c) Nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ;

(d) Bản Thuyết minh báo cáo tài chính (Phần TSCĐ hữu hình) phải trình bày các thông tin:

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng, giảm trong kỳ;

- Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ;

- Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay;

- Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang;

- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai.

- Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng;

- Nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;

- Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đang chờ thanh lý;

- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

40. Việc xác định phương pháp khấu hao và ước tính thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình là vấn đề

hoàn toàn mang tính chất xét đoán. Vì vậy, việc trình bày các phương pháp khấu hao áp dụng và thời gian sử dụng hữu ích ước tính của TSCĐ hữu hình cho phép người sử dụng báo cáo tài chính xem xét mức độ đúng đắn của các chính sách do ban lãnh đạo doanh nghiệp đề ra và có cơ sở để so sánh với các doanh nghiệp khác.

41. Doanh nghiệp phải trình bày bản chất và ảnh hưởng của sự thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng trọng yếu tới kỳ kế toán hiện hành hoặc các kỳ tiếp theo. Các thông tin phải được trình bày khi có sự thay đổi trong các ước tính kế toán liên quan tới giá trị TSCĐ hữu hình đã thanh lý hoặc đang chờ thanh lý, thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao.

### **Chuẩn mực số 04 Tài sản cố định vô hình**

**(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)**

#### **Quy định chung**

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán tài sản cố định (TSCĐ) vô hình, gồm: Tiêu chuẩn TSCĐ vô hình, thời điểm ghi nhận, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, khấu hao, thanh lý TSCĐ vô hình và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán TSCĐ vô hình, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng nguyên tắc và phương pháp kế toán khác cho TSCĐ vô hình.

03. Một số TSCĐ vô hình có thể chứa đựng trong hoặc trên thực thể vật chất. Ví dụ như đĩa compact (trong trường hợp phần mềm máy tính được ghi trong đĩa compact), văn bản pháp lý (trong trường hợp giấy phép hoặc bằng sáng chế). Để quyết định một tài sản bao gồm cả yếu tố vô hình và hữu hình được hạch toán theo quy định của chuẩn mực TSCĐ hữu hình hay chuẩn mực TSCĐ vô hình, doanh nghiệp phải căn cứ vào việc xác định yếu tố nào là quan trọng. Ví dụ phần mềm của máy vi tính nếu là một bộ phận không thể tách rời với phần cứng của máy đó để máy có thể hoạt động được, thì phần mềm này là một bộ phận của máy và nó được coi là một bộ phận của TSCĐ hữu hình. Trường hợp phần mềm là bộ phận có thể tách rời với phần cứng có liên quan thì phần mềm đó là một TSCĐ vô hình.

04. Chuẩn mực này quy định về các chi phí liên quan đến hoạt động quảng cáo, đào tạo nhân viên, thành lập doanh nghiệp, nghiên cứu và triển khai. Các hoạt động nghiên cứu và triển khai hướng tới việc phát triển tri thức, có thể tạo thành một tài sản thuộc dạng vật chất (ví dụ vật mẫu), nhưng yếu tố vật chất chỉ có vai trò thứ yếu so với thành phần vô hình là tri thức ẩn chứa trong tài sản đó.

05. TSCĐ vô hình thuê tài chính sau khi được ghi nhận ban đầu, bên thuê phải kế toán TSCĐ vô hình trong hợp đồng thuê tài chính theo chuẩn mực này. Các quyền trong hợp đồng cấp phép đối với phim ảnh, chương trình thu băng video, tác phẩm kịch, bản thảo, bằng sáng chế và bản quyền thuộc phạm vi của chuẩn mực này.

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

Tài sản: Là một nguồn lực:

(a) Doanh nghiệp kiểm soát được; và

(b) Dự tính đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp.

**Tài sản cố định vô hình:** Là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

**Nghiên cứu:** Là hoạt động tìm kiếm ban đầu và có kế hoạch được tiến hành nhằm đạt được sự hiểu biết và tri thức khoa học hoặc kỹ thuật mới.

**Triển khai:** Là hoạt động ứng dụng những kết quả nghiên cứu hoặc tri thức khoa học vào một kế hoạch hoặc thiết kế để sản xuất sản phẩm mới hoặc được cải tiến một cách cơ bản trước khi bắt đầu sản xuất hoặc sử dụng mang tính thương mại các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, các quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới.

**Nguyên giá:** Là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ vô hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự tính.

**Khấu hao:** Là việc phân bổ có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

**Giá trị phải khấu hao:** Là nguyên giá của TSCĐ vô hình ghi trên báo cáo tài chính, trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó.

**Thời gian sử dụng hữu ích:** Là thời gian mà TSCĐ vô hình phát huy được tác dụng cho sản xuất, kinh doanh, được tính bằng:

- (a) Thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ vô hình; hoặc
- (b) Số lượng sản phẩm, hoặc các đơn vị tính tương tự mà doanh nghiệp dự tính thu được từ việc sử dụng tài sản.

**Giá trị thanh lý:** Là giá trị ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, sau khi trừ (-) chi phí thanh lý ước tính.

**Giá trị còn lại:** Là nguyên giá của TSCĐ vô hình sau khi trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản đó.

**Giá trị hợp lý:** Là giá trị tài sản có thể được trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

**Thị trường hoạt động:** Là thị trường thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:

- (a) Các sản phẩm được bán trên thị trường có tính tương đồng;
- (b) Người mua và người bán có thể tìm thấy nhau vào bất kỳ lúc nào;
- (c) Giá cả được công khai.

**Tài sản cố định vô hình**

07. Các doanh nghiệp thường đầu tư để có các nguồn lực vô hình, như: Quyền sử dụng đất có thời hạn, phần mềm máy vi tính, bằng sáng chế, bản quyền, giấy phép khai thác thủy sản, hạn ngạch xuất khẩu, hạn ngạch nhập khẩu, giấy phép nhượng quyền, quan hệ kinh doanh với khách hàng hoặc nhà cung cấp, sự trung thành của khách hàng, thị phần và quyền tiếp thị...

08. Để xác định nguồn lực vô hình quy định trong đoạn số 07 thỏa mãn định nghĩa TSCĐ vô hình cần phải xem

xét các yếu tố: Tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai. Nếu một nguồn lực vô hình không thoả mãn định nghĩa TSCĐ vô hình thì chi phí phát sinh để tạo ra nguồn lực vô hình đó phải ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc chi phí trả trước. Riêng nguồn lực vô hình doanh nghiệp có được thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại được ghi nhận là lợi thế thương mại vào ngày phát sinh nghiệp vụ mua (Theo quy định tại Đoạn 46).

#### Tính có thể xác định được

09. TSCĐ vô hình phải là tài sản có thể xác định được để có thể phân biệt một cách rõ ràng tài sản đó với lợi thế thương mại. Lợi thế thương mại phát sinh từ việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại được thể hiện bằng một khoản thanh toán do bên đi mua tài sản thực hiện để có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

10. Một TSCĐ vô hình có thể xác định riêng biệt khi doanh nghiệp có thể đem TSCĐ vô hình đó cho thuê, bán, trao đổi hoặc thu được lợi ích kinh tế cụ thể từ tài sản đó trong tương lai. Những tài sản chỉ tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai khi kết hợp với các tài sản khác nhưng vẫn được coi là tài sản có thể xác định riêng biệt nếu doanh nghiệp xác định được chắc chắn lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó đem lại.

#### Khả năng kiểm soát

11. Doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một tài sản nếu doanh nghiệp có quyền thu lợi ích kinh tế trong tương lai mà tài sản đó đem lại, đồng thời cũng có khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với lợi ích đó. Khả năng kiểm soát của doanh nghiệp đối với lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình, thông thường có nguồn gốc từ quyền pháp lý.

12. Tri thức về thị trường và hiểu biết chuyên môn có thể mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai. Doanh nghiệp có thể kiểm soát lợi ích đó khi có ràng buộc bằng quyền pháp lý, ví dụ: Bản quyền, giấy phép khai thác thủy sản.

13. Doanh nghiệp có đội ngũ nhân viên lành nghề và thông qua việc đào tạo, doanh nghiệp có thể xác định được sự nâng cao kiến thức của nhân viên sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai, nhưng doanh nghiệp không đủ khả năng kiểm soát lợi ích kinh tế đó, vì vậy không được ghi nhận là TSCĐ vô hình. Tài năng lãnh đạo và kỹ thuật chuyên môn cũng không được ghi nhận là TSCĐ vô hình trừ khi tài sản này được bảo đảm bằng các quyền pháp lý để sử dụng nó và để thu được lợi ích kinh tế trong tương lai đồng thời thoả mãn các quy định về định nghĩa TSCĐ vô hình và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

14. Doanh nghiệp có danh sách khách hàng hoặc thị phần nhưng do không có quyền pháp lý hoặc biện pháp khác để bảo vệ hoặc kiểm soát các lợi ích kinh tế từ các mối quan hệ với khách hàng và sự trung thành của họ, vì vậy không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

#### Lợi ích kinh tế trong tương lai

15. Lợi ích kinh tế trong tương lai mà TSCĐ vô hình đem lại cho doanh nghiệp có thể bao gồm: Tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí, hoặc lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng TSCĐ vô hình.

#### Nội dung của chuẩn mực

#### Ghi nhận và xác định giá trị ban đầu

16. Một tài sản vô hình được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thoả mãn đồng thời:

- Định nghĩa về TSCĐ vô hình; và

- Bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau:

+ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó mang lại;

+ Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;

+ Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;

+ Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

17. Doanh nghiệp phải xác định được mức độ chắc chắn khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai bằng việc sử dụng các giả định hợp lý và có cơ sở về các điều kiện kinh tế tồn tại trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

18. TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

Xác định nguyên giá TSCĐ vô hình trong từng trường hợp

Mua TSCĐ vô hình riêng biệt

19. Nguyên giá TSCĐ vô hình mua riêng biệt, bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

20. Trường hợp quyền sử dụng đất được mua cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì giá trị quyền sử dụng đất phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ vô hình.

21. Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của TSCĐ vô hình được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay".

22. Nếu TSCĐ vô hình hình thành từ việc trao đổi thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của đơn vị, nguyên giá TSCĐ vô hình là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn.

Mua TSCĐ vô hình từ việc sáp nhập doanh nghiệp

23. Nguyên giá TSCĐ vô hình hình thành trong quá trình sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại là giá trị hợp lý của tài sản đó vào ngày mua (ngày sáp nhập doanh nghiệp).

24. Doanh nghiệp phải xác định nguyên giá TSCĐ vô hình một cách đáng tin cậy để ghi nhận tài sản đó một cách riêng biệt.

Giá trị hợp lý có thể là:

- Giá niêm yết tại thị trường hoạt động;



- Giá của nghiệp vụ mua bán TSCĐ vô hình tương tự.

25. Nếu không có thị trường hoạt động cho tài sản thì nguyên giá của TSCĐ vô hình được xác định bằng khoản tiền mà doanh nghiệp lẽ ra phải trả vào ngày mua tài sản trong điều kiện nghiệp vụ đó được thực hiện trên cơ sở khách quan dựa trên các thông tin tin cậy hiện có. Trường hợp này doanh nghiệp cần cân nhắc kết quả của các nghiệp vụ đó trong mối quan hệ tương quan với các tài sản tương tự.

26. Khi sáp nhập doanh nghiệp, TSCĐ vô hình được ghi nhận như sau:

(a) Bên mua tài sản ghi nhận là TSCĐ vô hình nếu tài sản đó đáp ứng được định nghĩa về TSCĐ vô hình và tiêu chuẩn ghi nhận quy định trong đoạn 16, 17, kể cả trường hợp TSCĐ vô hình đó không được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên bán tài sản;

(b) Nếu TSCĐ vô hình được mua thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại, nhưng không thể xác định được nguyên giá một cách đáng tin cậy thì tài sản đó không được ghi nhận là một TSCĐ vô hình riêng biệt, mà được hạch toán vào lợi thế thương mại (Theo quy định tại Đoạn 46).

27. Khi không có thị trường hoạt động cho TSCĐ vô hình được mua thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại, thì nguyên giá TSCĐ vô hình là giá trị mà tại đó nó không tạo ra lợi thế thương mại có giá trị âm phát sinh vào ngày sáp nhập doanh nghiệp.

TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn

28. Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn khi được giao đất hoặc số tiền trả khi nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp từ người khác, hoặc giá trị quyền sử dụng đất nhận góp vốn liên doanh.

29. Trường hợp quyền sử dụng đất được chuyển nhượng cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì giá trị của nhà cửa, vật kiến trúc phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ hữu hình.

TSCĐ vô hình được nhà nước cấp hoặc được tặng, biếu

30. Nguyên giá TSCĐ vô hình được nhà nước cấp hoặc được tặng, biếu, được xác định theo giá trị hợp lý ban đầu cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

TSCĐ vô hình mua dưới hình thức Trao đổi

31. Nguyên giá TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình nhận về hoặc bằng với giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về.

32. Nguyên giá TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ vô hình nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem trao đổi.

Lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp

33. Lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là tài sản.

34. Chi phí phát sinh để tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhưng không hình thành TSCĐ vô hình vì không đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận trong chuẩn mực này, mà tạo nên lợi thế thương mại từ nội bộ doanh nghiệp. Lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là tài sản vì nó không phải là nguồn lực có thể xác định, không đánh giá được một cách đáng tin cậy và doanh nghiệp không kiểm soát được.

35. Khoản chênh lệch giữa giá trị thị trường của doanh nghiệp với giá trị tài sản thuần của doanh nghiệp ghi trên báo cáo tài chính được xác định tại một thời điểm không được ghi nhận là TSCĐ vô hình do doanh nghiệp kiểm soát.

TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp

36. Để đánh giá một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp được ghi nhận vào ngày phát sinh nghiệp vụ đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình, doanh nghiệp phải phân chia quá trình hình thành tài sản theo:

(a) Giai đoạn nghiên cứu; và

(b) Giai đoạn triển khai.

37. Nếu doanh nghiệp không thể phân biệt giai đoạn nghiên cứu với giai đoạn triển khai của một dự án nội bộ để tạo ra TSCĐ vô hình, doanh nghiệp phải hạch toán vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến dự án đó.

Giai đoạn nghiên cứu

38. Toàn bộ chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận là TSCĐ vô hình mà được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

39. Ví dụ về các hoạt động trong giai đoạn nghiên cứu:

(a) Các hoạt động nghiên cứu, phát triển tri thức mới và hoạt động tìm kiếm, đánh giá và lựa chọn các phương án cuối cùng;

(b) Việc ứng dụng các kết quả nghiên cứu, hoặc các tri thức khác;

(c) Việc tìm kiếm các phương pháp thay thế đối với các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, dịch vụ;

(d) Công thức, thiết kế, đánh giá và lựa chọn cuối cùng các phương pháp thay thế đối với các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, hệ thống, dịch vụ mới hoặc cải tiến hơn.

Giai đoạn triển khai

40. Tài sản vô hình tạo ra trong giai đoạn triển khai được ghi nhận là TSCĐ vô hình nếu thỏa mãn được bảy (7) điều kiện sau:

(a) Tính khả thi về mặt kỹ thuật đảm bảo cho việc hoàn thành và đưa tài sản vô hình vào sử dụng theo dự tính hoặc để bán;

- (b) Doanh nghiệp dự định hoàn thành tài sản vô hình để sử dụng hoặc để bán;
- (c) Doanh nghiệp có khả năng sử dụng hoặc bán tài sản vô hình đó;
- (d) Tài sản vô hình đó phải tạo ra được lợi ích kinh tế trong tương lai;
- (e) Có đầy đủ các nguồn lực về kỹ thuật, tài chính và các nguồn lực khác để hoàn tất các giai đoạn triển khai, bán hoặc sử dụng tài sản vô hình đó;
- (g) Có khả năng xác định một cách chắc chắn toàn bộ chi phí trong giai đoạn triển khai để tạo ra tài sản vô hình đó;
- (f) Ước tính có đủ tiêu chuẩn về thời gian sử dụng và giá trị theo quy định cho TSCĐ vô hình.

41. Ví dụ về các hoạt động triển khai:

- (a) Thiết kế, xây dựng và thử nghiệm các vật mẫu hoặc kiểu mẫu trước khi đưa vào sản xuất hoặc sử dụng;
- (b) Thiết kế các dụng cụ, khuôn mẫu, khuôn dẫn và khuôn dập liên quan đến công nghệ mới;
- (c) Thiết kế, xây dựng và vận hành xưởng thử nghiệm không có tính khả thi về mặt kinh tế cho hoạt động sản xuất mang tính thương mại;
- (d) Thiết kế, xây dựng và sản xuất thử nghiệm một phương pháp thay thế các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, hệ thống và dịch vụ mới hoặc được cải tiến.

42. Các nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp

43. TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp được đánh giá ban đầu theo nguyên giá là toàn bộ chi phí phát sinh từ thời điểm mà tài sản vô hình đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình quy định trong các đoạn 16, 17 và 40 đến khi TSCĐ vô hình được đưa vào sử dụng. Các chi phí phát sinh trước thời điểm này phải tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

44. Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp bao gồm tất cả các chi phí liên quan trực tiếp hoặc được phân bổ theo tiêu thức hợp lý và nhất quán từ các khâu thiết kế, xây dựng, sản xuất thử nghiệm đến chuẩn bị đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự tính.

Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp bao gồm:

- (a) Chi phí nguyên liệu, vật liệu hoặc dịch vụ đã sử dụng trong việc tạo ra TSCĐ vô hình;
- (b) Tiền lương, tiền công và các chi phí khác liên quan đến việc thuê nhân viên trực tiếp tham gia vào việc tạo ra tài sản đó;
- (c) Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc tạo ra tài sản, như chi phí đăng ký quyền pháp lý, khấu hao bằng sáng chế phát minh và giấy phép được sử dụng để tạo ra tài sản đó;

(d) Chi phí sản xuất chung được phân bổ theo tiêu thức hợp lý và nhất quán vào tài sản (Ví dụ: phân bổ khấu hao nhà xưởng, máy móc thiết bị, phí bảo hiểm, tiền thuê nhà xưởng, thiết bị).

45. Các chi phí sau đây không được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp:

(a) Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và chi phí sản xuất chung không liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng;

(b) Các chi phí không hợp lý như: nguyên liệu, vật liệu lãng phí, chi phí lao động, các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường;

(c) Chi phí đào tạo nhân viên để vận hành tài sản.

Ghi nhận chi phí

46. Chi phí liên quan đến tài sản vô hình phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc chi phí trả trước, trừ trường hợp:

(a) Chi phí hình thành một phần nguyên giá TSCĐ vô hình và thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình (Quy định từ đoạn 16 đến đoạn 44).

(b) Tài sản vô hình hình thành trong quá trình sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại nhưng không đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình thì những chi phí đó (nằm trong chi phí mua tài sản) hình thành một bộ phận của lợi thế thương mại (kể cả trường hợp lợi thế thương mại có giá trị âm) vào ngày quyết định sáp nhập doanh nghiệp.

47. Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp nhưng không được ghi nhận là TSCĐ vô hình thì được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ các chi phí được quy định trong đoạn 48.

48. Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp gồm chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên và chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, chi phí chuyên dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa không quá 3 năm.

49. Chi phí liên quan đến tài sản vô hình đã được doanh nghiệp ghi nhận là chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ trước đó thì không được tái ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ vô hình.

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

50. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình:

(a) Chi phí này có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu;

(b) Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

51. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi các chi phí này gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể và làm tăng lợi ích kinh tế từ các tài sản này.

52. Chi phí phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu liên quan đến nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự về bản chất (kể cả trường hợp mua từ bên ngoài hoặc tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp) luôn được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

53. Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

Khấu hao

Thời gian tính khấu hao

54. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính hợp lý của nó. Thời gian tính khấu hao của TSCĐ vô hình tối đa là 20 năm. Việc trích khấu hao được bắt đầu từ khi đưa TSCĐ vô hình vào sử dụng.

55. Khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình làm căn cứ tính khấu hao cần phải xem xét các yếu tố sau:

(a) Khả năng sử dụng dự tính của tài sản;

(b) Vòng đời của sản phẩm và các thông tin chung về các ước tính liên quan đến thời gian sử dụng hữu ích của các loại tài sản giống nhau được sử dụng trong điều kiện tương tự;

(c) Sự lạc hậu về kỹ thuật, công nghệ;

(d) Tính ổn định của ngành sử dụng tài sản đó và sự thay đổi về nhu cầu thị trường đối với các sản phẩm hoặc việc cung cấp dịch vụ mà tài sản đó đem lại;

(e) Hoạt động dự tính của các đối thủ cạnh tranh hiện tại hoặc tiềm tàng;

(f) Mức chi phí cần thiết để duy trì, bảo dưỡng;

(g) Thời gian kiểm soát tài sản, những hạn chế về mặt pháp lý và những hạn chế khác về quá trình sử dụng tài sản;

(h) Sự phụ thuộc thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình với các tài sản khác trong doanh nghiệp.

56. Phần mềm máy vi tính và các TSCĐ vô hình khác có thể nhanh chóng bị lạc hậu về kỹ thuật thì thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản này thường là ngắn hơn.

57. Trong một số trường hợp, thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình có thể vượt quá 20 năm khi có những bằng chứng tin cậy, nhưng phải xác định được cụ thể. Trong trường hợp này, doanh nghiệp phải:

(a) Khấu hao TSCĐ vô hình theo thời gian sử dụng hữu ích ước tính chính xác nhất; và

(b) Trình bày các lý do ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản trên báo cáo tài chính.

58. Nếu việc kiểm soát đối với các lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình đạt được bằng quyền pháp lý được cấp trong một khoảng thời gian xác định thì thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình không vượt quá thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, trừ khi quyền pháp lý được gia hạn.

59. Các nhân tố kinh tế và pháp lý ảnh hưởng đến thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình, gồm: (1) Các nhân tố kinh tế quyết định khoảng thời gian thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; (2) Các nhân tố pháp lý giới hạn khoảng thời gian doanh nghiệp kiểm soát được lợi ích kinh tế này. Thời gian sử dụng hữu ích là thời gian ngắn hơn trong số các khoảng thời gian trên.

#### Phương pháp khấu hao

60. Phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình được sử dụng phải phản ánh cách thức thu hồi lợi ích kinh tế từ tài sản đó của doanh nghiệp. Phương pháp khấu hao được sử dụng cho từng TSCĐ vô hình được áp dụng thống nhất qua nhiều thời kỳ và có thể được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của doanh nghiệp. Chi phí khấu hao cho từng thời kỳ phải được ghi nhận là chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh, trừ khi chi phí đó được tính vào giá trị của tài sản khác.

61. Có ba (3) phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình, gồm:

Phương pháp khấu hao đường thẳng;

Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần;

Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

- Theo phương pháp khấu hao đường thẳng, số khấu hao hàng năm không đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình.

- Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản.

- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm dựa trên tổng số đơn vị sản phẩm ước tính tài sản có thể tạo ra.

#### Giá trị thanh lý

62. TSCĐ vô hình có giá trị thanh lý khi:

(a) Có bên thứ ba thỏa thuận mua lại tài sản đó vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản; hoặc

(b) Có thị trường hoạt động vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản và giá trị thanh lý có thể được xác định thông qua giá thị trường.

Khi không có một trong hai điều kiện nói trên thì giá trị thanh lý của TSCĐ vô hình được xác định bằng không (0).

63. Giá trị phải khấu hao được xác định bằng nguyên giá trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản.

64. Giá trị thanh lý được ước tính khi TSCĐ vô hình được hình thành đưa vào sử dụng bằng cách dựa trên giá bán phổ biến ở cuối thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản tương tự và đã hoạt động trong các điều kiện tương tự. Giá trị thanh lý ước tính không tăng lên khi có thay đổi về giá cả hoặc giá trị.

Xem xét lại thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao

65. Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất là vào cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản khác biệt lớn so với các ước tính trước đó thì thời gian khấu hao phải được thay đổi tương ứng. Phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình được thay đổi khi có thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

66. Trong suốt thời gian sử dụng TSCĐ vô hình, khi xét thấy việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản không còn phù hợp thì thời gian khấu hao cần phải thay đổi. Ví dụ: Thời gian sử dụng hữu ích có thể tăng lên do đầu tư thêm chi phí làm tăng năng lực của tài sản so với năng lực hoạt động được đánh giá ban đầu.

67. Trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình, có thể thay đổi cách thức ước tính về lợi ích kinh tế trong tương lai mà doanh nghiệp dự tính thu được, do đó có thể thay đổi phương pháp khấu hao. Ví dụ: Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần phù hợp hơn phương pháp khấu hao đường thẳng.

Nhượng bán và thanh lý TSCĐ vô hình

68. TSCĐ vô hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán hoặc khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau.

69. Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của TSCĐ vô hình. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản thu nhập hoặc chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Trình bày báo cáo tài chính

70. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày theo từng loại TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp và TSCĐ vô hình được hình thành từ các nguồn khác, về những thông tin sau:

(a) Phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ vô hình;

(b) Phương pháp khấu hao; Thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao;

(c) Nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ;

(d) Bản Thuyết minh báo cáo tài chính (Phần TSCĐ vô hình) phải trình bày các thông tin:

- Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng, trong đó giá trị TSCĐ tăng từ hoạt động trong giai đoạn triển khai hoặc do sáp nhập doanh nghiệp;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình giảm;

- Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ;

- Lý do khi một TSCĐ vô hình được khấu hao trên 20 năm (Khi đưa ra các lý do này, doanh nghiệp phải chỉ ra

các nhân tố đóng vai trò quan trọng trong việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản);

- Nguyên giá, số khấu hao lũy kế, giá trị còn lại và thời gian khấu hao còn lại của từng TSCĐ vô hình có vị trí quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tài sản của doanh nghiệp;
- Giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình do Nhà nước cấp (Quy định tại Đoạn 30), trong đó ghi rõ: Giá trị hợp lý khi ghi nhận ban đầu; Giá trị khấu hao lũy kế; Giá trị còn lại của tài sản.
- Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đã dùng để thế chấp cho các khoản nợ phải trả;
- Các cam kết về mua, bán TSCĐ vô hình có giá trị lớn trong tương lai.
- Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình tạm thời không sử dụng;
- Nguyên giá TSCĐ vô hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;
- Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đang chờ thanh lý.
- Giải trình khoản chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và chi phí trong giai đoạn triển khai đã được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.
- Các thay đổi khác về TSCĐ vô hình.

71. Kế toán TSCĐ vô hình được phân loại theo nhóm tài sản có cùng tính chất và mục đích sử dụng trong các hoạt động của doanh nghiệp, gồm:

- (a) Quyền sử dụng đất có thời hạn;
- (b) Nhãn hiệu hàng hóa;
- (c) Quyền phát hành;
- (d) Phần mềm máy vi tính;
- (e) Giấy phép và giấy phép nhượng quyền;
- (f) Bản quyền, bằng sáng chế;
- (g) Công thức và cách thức pha chế, kiểu mẫu, thiết kế và vật mẫu;
- (h) TSCĐ vô hình đang triển khai.

#### **Chuẩn mực số 05**

#### **Bất động sản đầu tư**

**(Ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC**

**ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)**



## 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 bất động sản đầu tư, gồm: Điều kiện ghi nhận bất động sản đầu tư, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, chuyển đổi mục đích sử dụng, thanh lý bất động sản đầu tư và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán bất động sản đầu tư, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác cho phép áp dụng phương pháp kế toán khác cho bất động sản đầu tư.

03. Chuẩn mực này cũng quy định phương pháp xác định và ghi nhận giá trị bất động sản đầu tư trong báo cáo tài chính của bên đi thuê theo hợp đồng thuê tài chính và phương pháp xác định giá trị bất động sản đầu tư cho thuê trong báo cáo tài chính của bên cho thuê theo hợp đồng thuê hoạt động.

Chuẩn mực này không áp dụng đối với các nội dung đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 06 "Thuê tài sản", bao gồm:

- (a) Phân loại tài sản thuê thành tài sản thuê tài chính hoặc tài sản thuê hoạt động;
- (b) Ghi nhận doanh thu cho thuê bất động sản đầu tư (Theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 "Doanh thu và thu nhập khác");
- (c) Xác định giá trị bất động sản thuê hoạt động trong báo cáo tài chính của bên đi thuê;
- (d) Xác định giá trị bất động sản thuê tài chính trong báo cáo tài chính của bên cho thuê;
- (e) Kế toán đối với các giao dịch bán và thuê lại;
- (f) Thuyết minh về thuê tài chính và thuê hoạt động trong báo cáo tài chính.

04. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

- (a) Những tài sản liên quan đến cây trồng, vật nuôi gắn liền với đất đai phục vụ cho hoạt động nông nghiệp; và
- (b) Quyền khai thác khoáng sản, hoạt động thăm dò và khai thác khoáng sản, dầu mỏ, khí tự nhiên và những tài nguyên không tái sinh tương tự.

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

**Bất động sản đầu tư:** Là bất động sản, gồm: quyền sử dụng đất, nhà, hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục

đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để:

- a. Sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc
- b. Bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

**Bất động sản chủ sở hữu sử dụng:** Là bất động sản do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý.

**Nguyên giá:** Là toàn bộ các chi phí bằng tiền hoặc tương đương tiền mà doanh nghiệp phải bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản đưa ra để trao đổi nhằm có được bất động sản đầu tư tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành bất động sản đầu tư đó.

**Giá trị còn lại:** Là nguyên giá của bất động sản đầu tư sau khi trừ (-) số khấu hao lũy kế của bất động sản đầu tư đó.

06. Ví dụ bất động sản đầu tư:

- (a). Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá;
- (b). Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai;
- (c). Nhà do doanh nghiệp sở hữu (hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính) và cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;
- (d). Nhà đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;
- (e). Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.

07. Ví dụ bất động sản không phải là bất động sản đầu tư:

- (a) Bất động sản mua để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 02 "Hàng tồn kho");
- (b) Bất động sản được xây dựng cho bên thứ ba (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 15 "Hợp đồng xây dựng");

(c) Bất động sản chủ sở hữu sử dụng (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình”), bao gồm bất động sản nắm giữ để sử dụng trong tương lai như tài sản chủ sở hữu sử dụng, tài sản nắm giữ để cải tạo, nâng cấp và sử dụng sau này trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường như bất động sản chủ sở hữu sử dụng, bất động sản cho nhân viên sử dụng (Cho dù nhân viên có trả tiền thuê tài sản theo giá thị trường hay không) và bất động sản chủ sở hữu sử dụng chờ thanh lý;

(d) Bất động sản đang trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng bất động sản đầu tư.

08. Đối với những bất động sản mà doanh nghiệp nắm giữ một phần nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá và một phần sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc cho quản lý thì nếu những phần tài sản này được bán riêng rẽ (hoặc cho thuê riêng rẽ theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động), doanh nghiệp sẽ hạch toán các phần tài sản này một cách riêng rẽ. Trường hợp các phần tài sản này không thể bán riêng rẽ, thì chỉ coi là bất động sản đầu tư khi phần được nắm giữ để phục vụ cho sản xuất, cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc phục vụ cho mục đích quản lý là phần không đáng kể.

09. Trường hợp doanh nghiệp cung cấp các dịch vụ liên quan cho những người sử dụng bất động sản do doanh nghiệp sở hữu là phần không đáng kể trong toàn bộ thoả thuận thì doanh nghiệp sẽ hạch toán tài sản này là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh nghiệp sở hữu toà nhà cho thuê văn phòng đồng thời cung cấp dịch vụ bảo dưỡng và an ninh cho những người thuê văn phòng.

10. Trường hợp doanh nghiệp cung cấp các dịch vụ liên quan cho những người sử dụng bất động sản do doanh nghiệp sở hữu là phần đáng kể thì doanh nghiệp sẽ hạch toán tài sản đó là bất động sản chủ sở hữu sử dụng. Ví dụ: Doanh nghiệp sở hữu và quản lý một khách sạn, dịch vụ cung cấp cho khách hàng chiếm một phần quan trọng trong toàn bộ thoả thuận, thì khách sạn đó được hạch toán là bất động sản chủ sở hữu sử dụng.

11. Trường hợp khó xác định là bất động sản đầu tư, hay là bất động sản chủ sở hữu sử dụng, doanh nghiệp cần xác định trên cơ sở những đặc điểm cụ thể để có thể thực hiện phù hợp với định nghĩa bất động sản đầu tư và các quy định có liên quan trong các đoạn 06, 07, 08, 09, 10 và thuyết minh rõ trên báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 31 (d).

12. Trường hợp, một doanh nghiệp cho công ty mẹ hoặc công ty con khác thuê hoặc sử dụng và nắm giữ một bất động sản thì bất động sản đó không được coi là bất động sản đầu tư trong báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, nhưng doanh nghiệp sở hữu bất động sản đó được coi là bất động sản đầu tư nếu nó thỏa mãn định nghĩa bất động sản đầu tư và được trình bày trong báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp sở hữu bất động sản.

Nội dung chuẩn mực

Điều kiện ghi nhận bất động sản đầu tư

13. Một bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau:

- (a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; và
- (b) Nguyên giá của bất động sản đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

14. Khi xác định một bất động sản đầu tư có thỏa mãn điều kiện thứ nhất để được ghi nhận là tài sản hay không, doanh nghiệp cần phải đánh giá mức độ chắc chắn gắn liền với việc thu được các lợi ích kinh tế trong tương lai mà chúng có thể mang lại trên cơ sở những thông tin hiện có tại thời điểm ghi nhận. Điều kiện thứ hai để ghi nhận một bất động sản đầu tư là tài sản thường dễ được thỏa mãn vì giao dịch mua bán, trao đổi chứng minh cho việc hình thành bất động sản đã xác định giá trị của bất động sản đầu tư.

Xác định giá trị ban đầu

15. Một bất động sản đầu tư phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Nguyên giá của bất động sản đầu tư bao gồm cả các chi phí giao dịch liên quan trực tiếp ban đầu.

16. Nguyên giá của bất động sản đầu tư được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp, như: Phí dịch vụ tư vấn về luật pháp liên quan, thuế trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác...

17. Nguyên giá của bất động sản đầu tư tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của bất động sản đầu tư tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng. Từ khi bắt đầu xây dựng cho đến ngày hoàn thành công việc xây dựng doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình” và Chuẩn mực kế toán số 04 “Tài sản cố định vô hình”. Tại ngày tài sản trở thành bất động sản đầu tư thì áp dụng chuẩn mực này (xem đoạn 23 (e)).

18. Nguyên giá của một bất động sản đầu tư không bao gồm các chi phí sau:

- Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa bất động sản đầu tư tới trạng thái sẵn sàng hoạt động);
- Các chi phí khi mới đưa bất động sản đầu tư vào hoạt động lần đầu trước khi bất động sản đầu tư đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến;
- Các chi phí không bình thường về nguyên vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây

dựng bất động sản đầu tư.

19. Trường hợp mua bất động sản đầu tư thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của bất động sản đầu tư được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá bất động sản đầu tư theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 16 “Chi phí đi vay”.

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

20. Chi phí liên quan đến bất động sản đầu tư phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

21. Việc hạch toán các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu phụ thuộc vào từng trường hợp có xem xét đến việc đánh giá và ghi nhận ban đầu của khoản đầu tư liên quan. Chẳng hạn, trường hợp giá mua tài sản bao gồm nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa bất động sản tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì chi phí đó cũng được tính vào nguyên giá. Ví dụ: Mua một ngôi nhà với yêu cầu phải nâng cấp thì chi phí nâng cấp phát sinh được ghi tăng nguyên giá của bất động sản đầu tư.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

22. Sau ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ bất động sản đầu tư được xác định theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

Chuyển đổi mục đích sử dụng

23. Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư hoặc từ bất động sản đầu tư sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

a. Bất động sản đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;

- b. Bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;
- c. Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển thành bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó;
- d. Hàng tồn kho chuyển thành bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;
- e. Bất động sản xây dựng chuyển thành bất động sản đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (Trong giai đoạn xây dựng phải kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình”).

24. Theo yêu cầu của đoạn 23b, doanh nghiệp chuyển một bất động sản đầu tư sang hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng, bằng chứng là sự bắt đầu của việc triển khai cho mục đích bán. Khi một doanh nghiệp quyết định bán một bất động sản đầu tư mà không có giai đoạn nâng cấp thì doanh nghiệp đó phải tiếp tục coi bất động sản đó là một bất động sản đầu tư cho tới khi nó được bán (không còn được trình bày trên Bảng cân đối kế toán) và không được hạch toán tài sản đó là hàng tồn kho. Tương tự, nếu doanh nghiệp bắt đầu nâng cấp, cải tạo bất động sản đầu tư hiện có với mục đích tiếp tục sử dụng bất động sản đó trong tương lai như một bất động sản đầu tư, thì bất động sản đó vẫn là một bất động sản đầu tư và không được phân loại lại như một bất động sản chủ sở hữu sử dụng trong quá trình nâng cấp cải tạo.

25. Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa bất động sản đầu tư với bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển đổi và không làm thay đổi nguyên giá của bất động sản trong việc xác định giá trị hay để lập báo cáo tài chính.

Thanh lý

26. Một bất động sản đầu tư không còn được trình bày trong Bảng cân đối kế toán sau khi đã bán hoặc sau khi bất động sản đầu tư không còn được nắm giữ lâu dài và xét thấy không thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc thanh lý bất động sản đầu tư đó.

27. Việc thanh lý một bất động sản đầu tư có thể xảy ra sau khi bán hoặc sau khi ký hợp đồng cho thuê tài chính. Để xác định thời điểm bán bất động sản đầu tư và ghi nhận doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư, doanh nghiệp phải tuân theo các quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”. Việc bán bất động sản cho thuê tài chính hoặc giao dịch bán và thuê lại bất động sản đầu tư, doanh nghiệp phải tuân theo các quy định của Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”.

28. Các khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc bán bất động sản đầu tư được xác định bằng số chênh lệch giữa doanh thu với chi phí bán và giá trị còn lại của bất động sản đầu tư. Số lãi hoặc lỗ này được ghi nhận là thu nhập hay chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (Trường hợp bán và thuê lại tài sản là bất động

sản được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”).

29. Khoản doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư được ghi nhận theo giá trị hợp lý. Trường hợp bán theo phương thức trả chậm, thì khoản doanh thu này được xác định ban đầu bằng giá bán trả ngay. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá bán trả ngay được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”.

Trình bày báo cáo tài chính

30.

Nội dung trình bày báo cáo tài chính quy định trong chuẩn mực này được áp dụng cùng với những quy định trong Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”. Đối với bên cho thuê phải trình bày nội dung cho thuê hoạt động. Đối với bên đi thuê phải trình bày nội dung thuê tài chính.

31.

Doanh nghiệp cần trình bày trên báo cáo tài chính những nội dung sau:

- (a) Phương pháp khấu hao sử dụng;
- (b) Thời gian sử dụng hữu ích của bất động sản đầu tư hoặc tỷ lệ khấu hao sử dụng;
- (c) Nguyên giá và khấu hao lũy kế tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ;
- (d) Tiêu chuẩn cụ thể mà doanh nghiệp áp dụng trong trường hợp gặp khó khăn khi phân loại bất động sản đầu tư với bất động sản chủ sở hữu sử dụng và với tài sản giữ để bán trong hoạt động kinh doanh thông thường;
- (e) Các chỉ tiêu thu nhập, chi phí liên quan đến cho thuê bất động sản, gồm:
  - Thu nhập từ việc cho thuê;
  - Chi phí trực tiếp cho hoạt động kinh doanh (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng) phát sinh từ bất động sản đầu tư liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ việc cho thuê trong kỳ báo cáo;
  - Chi phí trực tiếp cho hoạt động kinh doanh (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng) phát sinh từ bất động sản đầu tư không liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ việc cho thuê trong kỳ báo cáo.
- (f) Lý do và mức độ ảnh hưởng đến thu nhập từ hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư;
- (g) Nghĩa vụ chủ yếu của hợp đồng mua, xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoặc bảo dưỡng, sửa chữa bất động sản đầu tư;
- (h) Trình bày những nội dung sau (không yêu cầu thông tin so sánh):
  - Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng thêm, trong đó: Tăng do mua bất động sản và tăng do vốn hoá những chi

phí sau ghi nhận ban đầu;

- Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng do sáp nhập doanh nghiệp;
- Nguyên giá bất động sản đầu tư thanh lý;
- Nguyên giá bất động sản đầu tư chuyển sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho và ngược lại.

(i) Giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán, lập báo cáo tài chính. Khi doanh nghiệp không thể xác định được giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư thì doanh nghiệp phải thuyết minh:

- Danh mục bất động sản đầu tư;
- Lý do không xác định được giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư.

## **THUÊ TÀI SẢN**

**(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)**

### **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 khoản thời gian của hợp đồng thuê tài sản không huỷ 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 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 thỏa 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 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 thỏa 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 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 sở hữu 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 hạn 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 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 thoả 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 trị 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 tài sản là thuê hoạt động, tiền thuê và giá bán được thoả 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 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 không huỷ ngang theo các thời hạn:

- a) Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai cho hợp đồng thuê hoạt động không huỷ 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 huỷ 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;

### **Chuẩn mực số 07**

#### **Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết**

**(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC**

**ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)**

Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán các khoản đầu tư của nhà đầu tư vào công ty liên kết, gồm: Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết trong báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư và trong báo cáo tài chính hợp nhất làm cơ sở ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết của nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể trong công ty liên kết.

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

Công ty liên kết: Là công ty trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể nhưng không phải là công ty con hoặc công ty liên doanh của nhà đầu tư.



ảnh hưởng đáng kể: Là quyền tham gia của nhà đầu tư vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của bên nhận đầu tư nhưng không kiểm soát các chính sách đó.

Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp đó.

Công ty con: Là một doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của một doanh nghiệp khác (gọi là công ty mẹ).

Phương pháp vốn chủ sở hữu: Là phương pháp kế toán mà khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của nhà đầu tư trong tài sản thuần của bên nhận đầu tư. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của bên nhận đầu tư.

Phương pháp giá gốc: Là phương pháp kế toán mà khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó không được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của nhà đầu tư trong tài sản thuần của bên nhận đầu tư. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ phản ánh khoản thu nhập của nhà đầu tư được phân chia từ lợi nhuận thuần lũy kế của bên nhận đầu tư phát sinh sau ngày đầu tư.

Tài sản thuần: Là giá trị của tổng tài sản trừ (-) nợ phải trả.

Nội dung chuẩn mực

Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể

04. Nếu nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con ít nhất 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư thì được gọi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, trừ khi có quy định hoặc thoả thuận khác. Ngược lại nếu nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hay gián tiếp thông qua các công ty con ít hơn 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư, thì không được gọi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, trừ khi có quy định hoặc thoả thuận khác.

05. Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể thường được thể hiện ở một hoặc các biểu hiện sau:

(a) Có đại diện trong Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương của công ty liên kết;

(b) Có quyền tham gia vào quá trình hoạch định chính sách;

(c) Có các giao dịch quan trọng giữa nhà đầu tư và bên nhận đầu tư;

(d) Có sự trao đổi về cán bộ quản lý;

(e) Có sự cung cấp thông tin kỹ thuật quan trọng.

#### Phương pháp vốn chủ sở hữu

06. Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Sau đó, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của bên nhận đầu tư sau ngày đầu tư. Khoản được phân chia từ bên nhận đầu tư phải hạch toán giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư. Việc điều chỉnh giá trị ghi sổ cũng phải được thực hiện khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Những thay đổi trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư có thể bao gồm những khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh.

#### Phương pháp giá gốc

07. Theo phương pháp giá gốc, nhà đầu tư ghi nhận ban đầu khoản đầu tư theo giá gốc. Nhà đầu tư chỉ hạch toán vào thu nhập trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khoản được chia từ lợi nhuận thuần lũy kế của bên nhận đầu tư phát sinh sau ngày đầu tư. Các khoản khác mà nhà đầu tư nhận được ngoài lợi nhuận được chia được coi là phần thu hồi các khoản đầu tư và được ghi nhận là khoản giảm trừ giá gốc đầu tư.

#### Báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư

08. Trong báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp giá gốc.

Báo cáo tài chính hợp nhất

09. Trong báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, trừ khi:

(a) Khoản đầu tư này dự kiến sẽ được thanh lý trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc

(b) Công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn làm cản trở đáng kể việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trường hợp này, các khoản đầu tư được phản ánh theo giá gốc trong báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

10. Việc ghi nhận thu nhập dựa trên cơ sở lợi nhuận được chia có thể không phản ánh đầy đủ thu nhập mà nhà đầu tư được hưởng từ khoản đầu tư vào công ty liên kết vì khoản lợi nhuận được chia đó có thể không phản ánh đúng thực tế hoạt động của công ty liên kết. Do nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết và có trách nhiệm đối với hoạt động của công ty này, vì vậy, nhà đầu tư phải trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả hoạt động của công ty liên kết. Việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu sẽ cung cấp thông tin hữu ích hơn về tài sản thuần và lãi, lỗ thuần của nhà đầu tư.

11. Nhà đầu tư phải ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi:

(a) Không còn ảnh hưởng đáng kể trong công ty liên kết nhưng vẫn còn nắm giữ một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư; hoặc

(b) Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu không còn phù hợp vì công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn gây ra những cản trở đáng kể trong việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trong trường hợp này, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư từ thời điểm trên được coi là giá gốc.

Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

12. Khoản đầu tư được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ thời điểm khoản đầu tư này thoả mãn định nghĩa về công ty liên kết. Khi mua một khoản đầu tư, bất cứ sự chênh lệch nào (dù dương hay âm) giữa giá gốc của khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết được hạch toán phù hợp với chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh”. Các khoản điều chỉnh phù hợp đối với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi, lỗ sau ngày mua khoản đầu tư được thực hiện cho:

(a) Khấu hao TSCĐ (căn cứ vào giá trị hợp lý);

(b) Phân bổ dần các khoản chênh lệch giữa giá gốc của khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được.

13. Nhà đầu tư áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu phải sử dụng báo cáo tài chính hiện hành của công ty liên kết được lập cùng ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư. Khi không thể thực hiện được điều đó thì các báo cáo tài chính lập vào những ngày khác nhau mới được sử dụng.

14. Khi báo cáo tài chính hiện hành của công ty liên kết được lập khác ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư, việc điều chỉnh phải được thực hiện cho các ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập báo cáo tài chính của công ty liên kết.

15. Báo cáo tài chính của nhà đầu tư phải áp dụng các chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự. Trường hợp công ty liên kết áp dụng chính sách kế toán khác với nhà đầu tư cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự, khi sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên kết, nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp nếu áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu. Trường hợp nhà đầu tư không thực hiện được các điều chỉnh đó thì phải giải trình trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính của mình.

16. Nếu công ty liên kết có cổ phiếu ưu đãi cổ tức được nắm giữ bởi các cổ đông bên ngoài thì nhà đầu tư phải tính toán phần sở hữu của mình trong lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết sau khi điều chỉnh cổ tức ưu đãi, kể cả khi việc trả cổ tức chưa được thông báo.

17. Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nếu phần sở hữu của nhà đầu tư trong khoản lỗ của công ty liên kết lớn hơn hoặc bằng giá trị ghi sổ của khoản đầu tư, nhà đầu tư không phải tiếp tục phản ánh các khoản lỗ phát sinh sau đó trên báo cáo tài chính hợp nhất trừ khi nhà đầu tư có nghĩa vụ thực hiện thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả. Trong trường hợp này, giá trị khoản đầu tư được trình bày trên báo cáo tài chính là bằng không (0). Nếu sau đó công ty liên kết hoạt động có lãi, nhà đầu tư chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần chưa được hạch toán trước đây.

#### Các khoản tổn thất

18. Nếu có bằng chứng là khoản đầu tư vào công ty liên kết có thể bị tổn thất, doanh nghiệp phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực “Tổn thất tài sản”.

#### Thuế thu nhập

19. Thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ khoản đầu tư trong công ty liên kết (nếu có) được hạch toán phù hợp với chuẩn mực kế toán “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

#### Các khoản mục ngẫu nhiên

20. Khi có phát sinh khoản mục ngẫu nhiên, nhà đầu tư phải trình bày khoản mục ngoài dự tính đó phù hợp với các quy định của Chuẩn mực “Dự phòng, nợ phải trả và tài sản ngẫu nhiên”.

#### Trình bày báo cáo tài chính

21. Trong báo cáo tài chính, nhà đầu tư phải trình bày:

(a) Danh sách các công ty liên kết kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ(%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với phần sở hữu; và

(b) Các phương pháp được sử dụng để kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết.

22. Các khoản đầu tư vào công ty liên kết hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu phải phân loại như các tài sản dài hạn và phản ánh thành một khoản mục riêng biệt trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Phần sở hữu của nhà đầu tư về lãi hoặc lỗ của những khoản đầu tư đó phải trình bày thành một khoản mục riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất./.

### **Chuẩn mực số 08**

#### **Thông tin tài chính về**

#### **những khoản vốn góp liên doanh**

**(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC**

**ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)**

#### Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán về các khoản vốn góp liên doanh, gồm: Các hình thức liên doanh, báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh làm cơ sở cho việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính của các bên góp vốn liên doanh.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán những khoản vốn góp liên doanh, gồm: Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát; Tài sản được đồng kiểm soát; Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

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

Liên doanh: Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh. Các hình thức liên doanh quy định trong chuẩn mực này gồm:

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát;
- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát;
- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

**Kiểm soát:** Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động đối với một hoạt động kinh tế liên quan đến góp vốn liên doanh nhằm thu được lợi ích từ hoạt động kinh tế đó.

**Đồng kiểm soát:** Là quyền cùng chi phối của các bên góp vốn liên doanh về các chính sách tài chính và hoạt động đối với một hoạt động kinh tế trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng.

**Ảnh hưởng đáng kể:** Là quyền được tham gia vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một hoạt động kinh tế nhưng không phải là quyền kiểm soát hay quyền đồng kiểm soát đối với những chính sách này.

**Bên góp vốn liên doanh:** Là một bên tham gia vào liên doanh và có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

**Nhà đầu tư trong liên doanh:** Là một bên tham gia vào liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

**Phương pháp vốn chủ sở hữu:** Là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp trong liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh lợi ích của bên góp vốn liên doanh từ kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

**Phương pháp giá gốc:** Là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó không được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ phản ánh khoản thu nhập của bên góp vốn liên doanh được phân chia từ lợi nhuận thuần lũy kế của liên doanh phát sinh sau khi góp vốn liên doanh.

Nội dung của chuẩn mực

Các hình thức liên doanh

04. Chuẩn mực này đề cập đến 3 hình thức liên doanh: Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (hoạt động được đồng kiểm soát); Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (tài sản được đồng kiểm soát); Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh mới được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát).

Các hình thức liên doanh có 2 đặc điểm chung như sau:

- (a) Hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh hợp tác với nhau trên cơ sở thoả thuận bằng hợp đồng; và
- (b) Thoả thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát.

Thoả thuận bằng hợp đồng

05. Thoả thuận bằng hợp đồng phân biệt quyền đồng kiểm soát của các bên góp vốn liên doanh với lợi ích của khoản đầu tư tại những công ty liên kết mà trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể (xem Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”).

Chuẩn mực này quy định những hoạt động mà hợp đồng không thiết lập quyền đồng kiểm soát thì không phải là liên doanh.

06. Thoả thuận bằng hợp đồng có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như: Nêu trong hợp đồng hoặc biên bản thoả thuận giữa các bên góp vốn liên doanh; nêu trong các điều khoản hay các quy chế khác của liên doanh.

Thoả thuận bằng hợp đồng được trình bày bằng văn bản và bao gồm các nội dung sau:

- (a) Hình thức hoạt động, thời gian hoạt động và nghĩa vụ báo cáo của các bên góp vốn liên doanh;
- (b) Việc chỉ định Ban quản lý hoạt động kinh tế của liên doanh và quyền biểu quyết của các bên góp vốn liên doanh;
- (c) Phần vốn góp của các bên góp vốn liên doanh; và



(d) Việc phân chia sản phẩm, thu nhập, chi phí hoặc kết quả của liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

07. Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh để đảm bảo không một bên góp vốn liên doanh nào có quyền đơn phương kiểm soát các hoạt động của liên doanh. Thỏa thuận trong hợp đồng cũng nêu rõ các quyết định mang tính trọng yếu để đạt được mục đích hoạt động của liên doanh, các quyết định này đòi hỏi sự thống nhất của tất cả các bên góp vốn liên doanh hoặc đa số những người có ảnh hưởng lớn trong các bên góp vốn liên doanh theo quy định của chuẩn mực này.

08. Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể chỉ định rõ một trong các bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm việc điều hành hoặc quản lý liên doanh. Bên điều hành liên doanh không kiểm soát liên doanh, mà thực hiện trong khuôn khổ những chính sách tài chính và hoạt động đã được các bên nhất trí trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng và ủy nhiệm cho bên điều hành. Nếu bên điều hành liên doanh có toàn quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động của hoạt động kinh tế thì bên đó là người kiểm soát và khi đó không tồn tại liên doanh.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh

09. Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động. Hoạt động của liên doanh có thể được nhân viên của mỗi bên góp vốn liên doanh tiến hành song song với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh đó. Hợp đồng hợp tác kinh doanh thường quy định căn cứ phân chia doanh thu và khoản chi phí chung phát sinh từ hoạt động liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

10. Ví dụ hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là khi hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh cùng kết hợp các hoạt động, nguồn lực và kỹ năng chuyên môn để sản xuất, khai thác thị trường và cùng phân phối một sản phẩm nhất định. Như khi sản xuất một chiếc máy bay, các công đoạn khác nhau của quá trình sản xuất do mỗi bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm. Mỗi bên phải tự mình trang trải các khoản chi phí phát sinh và được chia doanh thu từ việc bán máy bay, phân chia này được căn cứ theo thỏa thuận ghi trong hợp đồng.

11. Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh các hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:

(a) Tài sản do bên góp vốn liên doanh kiểm soát và các khoản nợ phải trả mà họ phải gánh chịu;

(b) Chi phí phải gánh chịu và doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh.

12. Trong trường hợp hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát, liên doanh không phải lập sổ kế toán và báo cáo tài chính riêng. Tuy nhiên, các bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh

13. Một số liên doanh thực hiện việc đồng kiểm soát và thường là đồng sở hữu đối với tài sản được góp hoặc được mua bởi các bên góp vốn liên doanh và được sử dụng cho mục đích của liên doanh. Các tài sản này được sử dụng để mang lại lợi ích cho các bên góp vốn liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản và chịu phần chi phí phát sinh theo thoả thuận trong hợp đồng.

14. Hình thức liên doanh này không đòi hỏi phải thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát phần lợi ích trong tương lai thông qua phần vốn góp của mình vào tài sản được đồng kiểm soát.

15. Hoạt động trong công nghệ dầu mỏ, hơi đốt và khai khoáng thường sử dụng hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát. Ví dụ một số công ty sản xuất dầu khí cùng kiểm soát và vận hành một đường ống dẫn dầu. Mỗi bên góp vốn liên doanh sử dụng đường ống dẫn dầu này để vận chuyển sản phẩm và phải gánh chịu một phần chi phí vận hành đường ống này theo thoả thuận. Một ví dụ khác đối với hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát là khi hai doanh nghiệp cùng kết hợp kiểm soát một tài sản, mỗi bên được hưởng một phần tiền nhất định thu được từ việc cho thuê tài sản và chịu một phần chi phí cho tài sản đó.

16. Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh tài sản được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:

- (a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản;
- (b) Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên góp vốn liên doanh;
- (c) Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;
- (d) Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh;

(e) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh.

17. Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh trong báo cáo tài chính các yếu tố liên quan đến tài sản được đồng kiểm soát:

(a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại dựa trên tính chất của tài sản chứ không phân loại như một dạng đầu tư. Ví dụ: Đường ống dẫn dầu do các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát được xếp vào khoản mục tài sản cố định hữu hình;

(b) Các khoản nợ phải trả phát sinh của mỗi bên góp vốn liên doanh, ví dụ: Nợ phải trả phát sinh trong việc bỏ tiền mua phần tài sản để góp vào liên doanh;

(c) Phần nợ phải trả phát sinh chung phải chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;

(d) Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh; và

(e) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh, ví dụ: Các khoản chi phí liên quan đến tài sản đã góp vào liên doanh và việc bán sản phẩm được chia.

18. Việc hạch toán tài sản được đồng kiểm soát phản ánh nội dung, thực trạng kinh tế và thường là hình thức pháp lý của liên doanh. Những ghi chép kế toán riêng lẻ của liên doanh chỉ giới hạn trong những chi phí phát sinh chung có liên quan đến tài sản đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh và cuối cùng do các bên góp vốn liên doanh chịu theo phần được chia đã thoả thuận. Trong trường hợp này liên doanh không phải lập sổ kế toán và báo cáo tài chính riêng. Tuy nhiên, các bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh

19. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát) đòi hỏi phải có sự thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Hoạt động của cơ sở này cũng giống như hoạt động của các doanh nghiệp khác, chỉ khác là thoả thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở này.

20. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản nợ phải trả, thu nhập và

chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Cơ sở kinh doanh này sử dụng tên của liên doanh trong các hợp đồng, giao dịch kinh tế và huy động nguồn lực tài chính phục vụ cho các mục đích của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền được hưởng một phần kết quả hoạt động của cơ sở kinh doanh hoặc được chia sản phẩm của liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

21. Ví dụ một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát:

- (a) Hai đơn vị trong nước hợp tác bằng cách góp vốn thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát để kinh doanh trong một ngành nghề nào đó;
- (b) Một đơn vị đầu tư ra nước ngoài cùng góp vốn với một đơn vị ở nước đó để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát;
- (c) Một đơn vị nước ngoài đầu tư vào trong nước cùng góp vốn với một đơn vị trong nước để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát.

22. Một số trường hợp, cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát về bản chất giống như các hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát hoặc tài sản được đồng kiểm soát. Ví dụ: các bên góp vốn liên doanh có thể chuyển giao một tài sản được đồng kiểm soát, như ống dẫn dầu, vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát vì các mục đích khác nhau. Tương tự như vậy, các bên góp vốn liên doanh có thể đóng góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát một số tài sản mà các tài sản này sẽ chịu sự điều hành chung. Một số hoạt động được đồng kiểm soát có thể là việc thành lập một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát để thực hiện một số hoạt động như thiết kế mẫu mã, nghiên cứu thị trường tiêu thụ, dịch vụ sau bán hàng.

23. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát phải tổ chức công tác kế toán riêng như các doanh nghiệp khác theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán.

24. Các bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tiền hoặc bằng các tài sản khác vào liên doanh. Phần vốn góp này phải được ghi sổ kế toán của bên góp vốn liên doanh và phải được phản ánh trong các báo cáo tài chính như một khoản mục đầu tư vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Báo cáo tài chính riêng của bên góp vốn liên doanh

25. Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên báo cáo tài chính riêng theo phương pháp giá gốc.

## Báo cáo tài chính hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh

26. Nếu bên góp vốn liên doanh lập báo cáo tài chính hợp nhất thì trong báo cáo tài chính hợp nhất phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

27. Bên góp vốn liên doanh ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ ngày bên góp vốn liên doanh kết thúc quyền đồng kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

### Trường hợp ngoại trừ đối với phương pháp vốn chủ sở hữu

28. Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán các khoản vốn góp sau đây theo phương pháp giá gốc:

- (a) Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và
- (b) Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

29. Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu là không hợp lý nếu phần vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong khoảng thời gian dưới 12 tháng. Điều này cũng không hợp lý khi cơ sở kinh doanh hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

30. Trường hợp cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát trở thành công ty con của một bên góp vốn liên doanh, thì bên góp vốn liên doanh này phải hạch toán các khoản vốn góp liên doanh của mình theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.

### Nghiệp vụ giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh

31. Trường hợp bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tài sản vào liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nó.

Nếu bên góp vốn liên doanh đã chuyển quyền sở hữu tài sản thì bên góp vốn liên doanh chỉ được hạch toán phần lãi hoặc lỗ có thể xác định tương ứng cho phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán toàn bộ giá trị bất kỳ khoản lỗ nào nếu việc góp vốn bằng tài sản được thực hiện với giá trị đánh giá lại thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản lưu động hoặc giá trị còn lại của tài sản cố định.

32. Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nó.

Nếu bên góp vốn liên doanh đã chuyển quyền sở hữu tài sản và tài sản này được liên doanh giữ lại chưa bán cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh chỉ được hạch toán phần lãi hoặc lỗ có thể xác định tương ứng cho phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác.

Nếu liên doanh bán tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh được ghi nhận phần lãi, lỗ thực tế phát sinh từ nghiệp vụ bán tài sản cho liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán toàn bộ giá trị bất kỳ khoản lỗ nào nếu việc bán tài sản cho liên doanh được thực hiện với giá thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản lưu động hoặc giá trị còn lại của tài sản cố định.

33. Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nghiệp vụ đó.

Nếu bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh và chưa bán lại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh đó không phải hạch toán phần lãi của mình trong liên doanh thu được từ giao dịch này.

Nếu bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho một bên thứ ba độc lập thì được ghi nhận phần lãi thực tế tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán phần lỗ của mình trong liên doanh phát sinh từ giao dịch này theo phương pháp hạch toán phần lãi trình bày ở đoạn này, trừ khi các khoản lỗ này đã được ghi nhận ngay do giá mua thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản lưu động hoặc giá trị còn lại của tài sản cố định.

Báo cáo phần vốn góp liên doanh trong báo cáo tài chính của nhà đầu tư

34. Nhà đầu tư trong liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát, phải hạch toán phần vốn góp liên doanh tuân theo quy định của chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”. Trường hợp nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể trong liên doanh thì được hạch toán theo Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

Trình bày báo cáo tài chính

35. Bên góp vốn liên doanh phải trình bày tổng giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên, trừ khi khả năng lỗ là thấp

và tồn tại biệt lập với giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên khác, như sau:

- (a) Bất kỳ khoản nợ ngẫu nhiên mà bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu liên quan đến phần vốn của bên góp vốn liên doanh góp vào liên doanh và phần mà bên góp vốn liên doanh cùng phải gánh chịu với các bên góp vốn liên doanh khác từ mỗi khoản nợ ngẫu nhiên;
- (b) Phần các khoản nợ ngẫu nhiên của liên doanh mà bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên;
- (c) Các khoản nợ ngẫu nhiên phát sinh do bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên đối với các khoản nợ của các bên góp vốn liên doanh khác trong liên doanh.

36. Bên góp vốn liên doanh phải trình bày riêng biệt tổng giá trị của các khoản cam kết sau đây theo phần vốn góp vào liên doanh của bên góp vốn liên doanh với các khoản cam kết khác:

- (a) Bất kỳ khoản cam kết về tiền vốn nào của bên góp vốn liên doanh liên quan đến phần vốn góp của họ trong liên doanh và phần bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu trong cam kết về tiền vốn với các bên góp vốn liên doanh khác;
- (b) Phần cam kết về tiền vốn của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

37. Bên góp vốn liên doanh phải trình bày chi tiết các khoản vốn góp trong các liên doanh quan trọng mà bên góp vốn liên doanh tham gia.

38. Bên góp vốn liên doanh không lập báo cáo tài chính hợp nhất, vì không có các công ty con mà phải trình bày các thông tin tài chính theo yêu cầu quy định ở đoạn 35, 36 và 37.

39. Bên góp vốn liên doanh không có công ty con không lập báo cáo tài chính hợp nhất và phải cung cấp các thông tin liên quan đến khoản vốn góp của họ trong liên doanh như những bên góp vốn liên doanh có công ty con./.